



**UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MÉRIDA - VENEZUELA**

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES**

**RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL CONTADOR PÚBLICO
DESDE LA PERSPECTIVA DEL TRIBUNAL DISCIPLINARIO**

Trabajo de Grado para optar al título de Magister en Ciencias Contables

Autora: Lcda. Eva Paola Castro Ramírez

Tutor: Dra. Norka Vilorio

Mérida, Septiembre 2015



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MÉRIDA - VENEZUELA

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA-VENEZUELA

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el proyecto de Trabajo de Grado presentado por la ciudadana **Eva Paola Castro Ramírez** para optar al Grado de Magister en Ciencias Contables, cuyo título tentativo es **RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL CONTADOR PÚBLICO DESDE LA PERSPECTIVA DEL TRIBUNAL DISCIPLINARIO**, y que acepto asesorar al estudiante, en calidad de Tutor, durante la etapa del desarrollo del Trabajo hasta su presentación y evaluación.

En la ciudad de Mérida, a los 28 días del mes de enero de 2013.

Norka Vilorio

CI: 8.035.078

DEDICATORIA

A mi Dios todopoderoso por concederme la vida y permitirme vivir cada día
llenándome de todas sus bendiciones.

A mis abuelos Rubén Darío Castro Pimentel (+) y Eva Josefa Ramírez de Castro, que
desde pequeña me enseñaron el valor del estudio y la preparación para construir un
mejor futuro y crecimiento personal.

A mis padres Zully y Nepol, por estar día a día para mí, apoyándome en cada paso a
todo lo largo de mi carrera.

A mi hermano Juan David, por estar siempre allí sin esperar nada a cambio, espero
que todo mi esfuerzo te sirva de inspiración.

A mi pequeño príncipe, mi hijo Andrés Rubén; este logro es tuyo, eres mi fuerza de
inspiración y mi motivación a ser mejor cada día de mi vida, a luchar por lo que
quiero, porque todo va ser nuestro.

www.bdigital.ula.ve

AGRADECIMIENTOS

A la Ilustre Universidad de los Andes, por ser mi segunda casa y brindarme la oportunidad de continuar mis estudios.

Al Postgrado de Ciencias Contables, por permitir mi formación con excelente vocación de servicio.

A Yelitze Zambrano, por siempre tender tu mano amiga sin interés personal, en aras de mejorar e incentivar a los estudiantes del postgrado.

A mi tutora Prof. Norka Viloría, por su apoyo incondicional y su comprensión ante las adversidades.

Al Prof. Eli Saúl Rojas, por ser un amigo y un colaborador en mi tema de investigación, con una gran vocación para que desde el nivel de pregrado los estudiantes podamos enamorarnos día a día de nuestra profesión.

A mi amiga y colega Lucy Zambrano: tu apoyo incondicional en todo momento sirvió de soporte para la consecución de este trabajo.

A los miembros del Tribunal Disciplinario del Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida, por todo el respaldo brindado a lo largo de la investigación.

A los licenciados Alirio Peña, Acacio Hernández, Horacio Sierra y José Zaa, por ser parte fundamental, a través de su experiencia como miembros y exmiembros del Tribunal Disciplinario y Comité de Ética.

A mis compañeros de la decimosegunda Cohorte de la Maestría en Ciencias Contables: la consecución de la meta de uno es la de todos, como un gran equipo.

A todos, muchas gracias.

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	iv
AGRADECIMIENTOS.....	v
LISTA DE CUADROS.....	viii
LISTA DE GRÁFICOS.....	ix
RESUMEN.....	x
INTRODUCCIÓN.....	11
CAPÍTULO I.....	15
EL DESEMPEÑO ÉTICO DEL CONTADOR PÚBLICO.....	15
Acercamiento al Objeto de Estudio.....	15
Objetivos de la investigación.....	23
Justificación e importancia de la investigación.....	23
Alcance.....	25
CAPÍTULO II.....	26
MARCO TEÓRICO.....	26
Antecedentes de la investigación.....	26
Bases teóricas.....	34
Bases legales.....	89
Normativa Legal.....	90
Normativa ética profesional aplicable.....	106
CAPÍTULO III.....	134
MARCO METODOLÓGICO.....	134
Tipo de Investigación.....	134
Diseño de la Investigación.....	136
Objeto de Estudio.....	137
Técnicas de Instrumentos y Recolección de Datos.....	139
Técnicas de análisis e interpretación de datos.....	142
Validación y confiabilidad.....	143
CAPÍTULO IV.....	145
PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS.....	145

Bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario, dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público.....	145
Procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario, a los profesionales en ejercicio.....	154
CAPÍTULO V.....	162
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	162
Conclusiones.....	162
Recomendaciones.....	164
Referencias Bibliográficas.....	166
ANEXOS.....	171
ANEXO A.....	172
INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN.....	172
ANEXO A.....	173
CARTA A VALIDADORES DE LOS INSTRUMENTOS.....	173
ANEXO B.....	175
INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS.....	175
Guía de Observación Documental.....	175
ANEXO C.....	181
INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	181
Guía de Entrevista.....	181
ANEXO D.....	187
Respuestas a las Entrevistas practicadas.....	187

LISTA DE CUADROS

Cuadro		Pág.
1	Bases legales y normativas que apoya el ejercicio del Tribunal Disciplinaria	147
2	Base normativa de los contadores públicos en Venezuela relacionada con la ética profesional	148
3	Criterio de los miembros del Tribunal Disciplinario sobre denuncias recibidas	156
4	Criterio de los miembros del Tribunal Disciplinario sobre la responsabilidad administrativa	160-161

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico		Pág.
1	Bases legales.	90
2	Diseño de la investigación.	137
3	Grado de conocimiento de los criterios de actuación y sanciones de los profesionales de la contaduría pública	153
4	Procedimientos para investigar la denuncia contra los contadores públicos con base al reglamento y leyes conexas	160

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL CONTADOR PÚBLICO
DESDE LA PERSPECTIVA DEL TRIBUNAL DISCIPLINARIO
Trabajo de Grado para optar al título de Magister en Ciencias Contables

Autora: Lcda. Eva Paola Castro Ramírez

Tutor: Dra. Norka Viloria

Fecha: Junio, 2015

RESUMEN

La responsabilidad administrativa se relaciona con las consecuencias de la actuación profesional. Cuando las actuaciones se alejan de los comportamientos esperados por parte del profesional, se derivan de ella sanciones. En el caso de la contaduría pública, los profesionales constantemente utilizan su juicio profesional, que está influenciado por la experiencia, los conocimientos y la ética profesional; pero la ética condiciona los otros elementos. Los juicios alejados de la ética conducen a comportamientos susceptibles a sanciones derivadas de la responsabilidad administrativa asumida. El organismo gremial encargado de decidir sobre sanciones administrativas es el Tribunal Disciplinario, por ello, el objetivo de la investigación es analizar la responsabilidad administrativa del contador público desde la perspectiva del tribunal disciplinario. El estudio es cualitativo, con enfoque fenomenológico. Se utilizó la entrevista como instrumento para recopilar información de profesionales y miembros del tribunal disciplinario. Resalta en la investigación que el tribunal disciplinario debe ejercer sus funciones teniendo en consideración no sólo las normas internas del gremio, sino todo el marco legal del país y, esto hace que no puedan ejecutar todas las sanciones previstas por el gremio, ya que legalmente este órgano es una primera instancia con funciones conciliatorias, que tiene como única potestad de sanción la amonestación gremial. El tribunal disciplinario no tiene potestad jurisdiccional para imponer sanciones como la inhabilitación profesional, por ejemplo, que sólo corresponde a los tribunales de la Nación. Otro resultado es el desconocimiento de los profesionales de la responsabilidad administrativa que asumen en su ejercicio profesional. El gremio, en conjunto con las universidades y la comunidad, debe establecer estrategias de divulgación sobre la responsabilidad administrativa del contador público y los usuarios. Las Universidades, también, deben incluir como eje transversal el reforzamiento de los valores y principios en la conducta como Contadores Públicos, garantes de la confianza y de la fe pública.

Conceptos clave: Responsabilidad administrativa; tribunal disciplinario; contador público.

INTRODUCCIÓN

Ante la crisis de valores y principios éticos que se vive de modo generalizado en la sociedad actual, los organismos reguladores de las mismas se han visto obligados a establecer sanciones relacionadas con la afectación de la responsabilidad administrativa, con el objetivo de tratar de reducir la recurrencia de comportamientos poco adecuados de las personas que ejercen las profesiones.

La Contaduría Pública no es la excepción. El organismo que regula la profesión en Venezuela es la Federación de Colegios de Contadores Públicos y éste, por ley, ha formado una institución denominada Tribunal Disciplinario, el cual tiene como objetivo actuar en caso de denuncias sobre hechos que se relacionen con la responsabilidad administrativa que asume el contador en su ejercicio profesional, disponiendo además de un conjunto de normas propias que le permiten realizar su actividad.

Es así que una vez cumplidos los requerimientos de un proceso ajustado a las leyes nacionales y las propias a la profesión, de conseguir evidencias de faltas del contador público, relacionadas con quebrantamiento a los principios, a los códigos y a las normas que regulan la profesión, el Tribunal Disciplinario, independientemente de la actividad que ejerza el profesional de la contaduría pública, tiene el poder como autoridad de imponer sanciones para perseverar en la búsqueda del orden dentro del ejercicio de la profesión.

Sin embargo, el marco legal para actuar del Tribunal Disciplinario, relacionado estrictamente con la profesión como la Ley de Ejercicio Profesional del Contador Público (1973) y su Reglamento (1973), establece sanciones a conductas impropias al contador, que son inaplicables, debido a que éstas le corresponden en justo derecho a instancias jurisdiccionales de carácter nacional y no gremial,

situación que ha devenido en una actitud de laxitud por parte de los profesionales, al no dar cabal importancia a la responsabilidad administrativa que asumen en su ejercicio profesional.

Esta situación motivó la investigación, cuyo objetivo es “Analizar la responsabilidad administrativa del Contador Público desde la perspectiva del Tribunal Disciplinario”.

Ahora bien, aunque el interés de la investigadora se enfoca en la perspectiva de los miembros del Tribunal Disciplinario, al analizar la responsabilidad administrativa un actor fundamental del proceso es el contador público. El contador público constantemente evalúa las situaciones a las que se enfrenta profesionalmente, utilizando su juicio profesional.

El juicio profesional resulta de una combinación de experiencia, conocimiento y conducta ética, pero la conducta ética se sobrepone a los otros aspectos; por ejemplo, es la ética la que indica al profesional si puede o no aceptar un trabajo para el que no esté preparado desde el conocimiento o la experiencia. No todas las decisiones son tan claras, el riesgo, la incertidumbre y las condiciones de contexto como posibilidades de trabajo, intereses y necesidades, enunciadas como amenazas en el Código de Conducta para Profesionales de la Contabilidad IFAC- 2010 (CCPC) y en el Código de Ética para regular el ejercicio profesional de Contador Público (FCCPV) (2013), en la prestación de sus servicios profesionales, ocasionan escenarios que favorecerán las necesidades particulares y no las del interés público, como establece la profesión, y de allí se derivan acciones con consecuencias sancionables por la responsabilidad administrativas asumida.

Por lo general, los contadores públicos demuestran un buen dominio del “hacer” de la profesión, pero descuidan su conducta ética, al reducir el alcance de las amenazas y, por tanto, no aplicar las salvaguardas que proporciona el CCPC-IFAC; en estas situaciones es muy probable que el profesional desconozca las consecuencias relacionadas con su responsabilidad administrativa. Una conducta apegada a la ética debería devenir de un proceso de interiorización del sujeto, sin embargo, los organismos que regulan las profesiones se ven en la necesidad de establecer reglas,

normas y sanciones para cuando los profesionales se aleja de las conductas socialmente permitidas.

La investigación se realizó bajo una perspectiva cualitativa, con enfoque fenomenológico. Se hizo una revisión de las teorías de responsabilidad, responsabilidad administrativa, la ética de las profesiones y un análisis del marco legal que utiliza el Tribunal Disciplinario. Asimismo, se realizaron entrevistas a los miembros del Tribunal Disciplinario del Estado Mérida y a un grupo de profesionales de la contaduría pública. Para el análisis de los resultados se utilizó la hermenéutica y la frecuencia de respuesta.

Los resultados más importantes se relacionan con el reconocimiento de la existencia de un marco legal nacional y gremial relacionado con la responsabilidad administrativa de los contadores públicos y las sanciones cuando ésta se ve afectada. Este marco es utilizado por el Tribunal Disciplinario de Mérida. Sin embargo, es de resaltar, que en la Ley de Ejercicio Profesional de la Contaduría Pública (1973) y su reglamento se incluyen sanciones gravísimas y graves que no pueden ejecutarse, debido a que en el marco legal nacional, éstas corresponden a instancias jurisdiccionales nacionales y no al gremio, siendo la potestad del gremio la conciliación y las amonestaciones gremiales. Esto ya ha sido decidido por el Tribunal Supremo de Justicia, por lo que es recomendable que en el ámbito gremial se aclare el rango de acción del Tribunal Disciplinario.

Resalta en la investigación que los profesionales entrevistados no conocen la responsabilidad administrativa que asumen en su ejercicio como contadores públicos, lo que incide en la laxitud de su actuación. Esto debe ser corregido con mayor información desde el gremio, para reducir a su mínima expresión las conductas poco apropiadas.

Siendo el componente ético el de mayor peso en el juicio profesional, es importante reconocer que el profesional es, en primer término, persona, y por tanto, sus principios y valores que ha formado a lo largo de la vida incidirán en su actuación. Las Universidades deben esforzarse por generar espacios de discusión que refuercen los valores de los futuros profesionales. El gremio, en conjunto con la

Universidad y la comunidad, debe abocarse a una estrategia de reforzamiento de principios y valores profesionales, de divulgación sobre la responsabilidad administrativa, pero sobre todo de rescate de la prestancia de la “fe pública” y de la confianza que genera la profesión.

La investigación se presenta en cinco capítulos. El Capítulo I, el acercamiento al objeto de estudio, se enfoca en la importancia de la ética en la actuación del contador público y su relación con la responsabilidad administrativa, así como en los organismos que en la actualidad vigilan la ética del contador público, la responsabilidad disciplinaria del mismo en el ejercicio profesional, culmina con las interrogantes relacionadas con los objetivos, y adicionalmente este capítulo describe los objetivos y el alcance de la investigación.

El Capítulo II muestra las posturas, con aportes de investigadores sobre temáticas relacionadas a la misma, las bases legales como cuerpo normativo de la responsabilidad administrativa del contador público, como también los conceptos y teorías que servirán de apoyo en esta investigación.

En tanto que el Capítulo III se refiere a la metodología adoptada en el estudio, paradigma cualitativo, enfoque fenomenológico, apoyándose en el método hermenéutico, técnicas e instrumentos para la recolección de datos y la validación de los instrumentos que se efectuó por medio de la triangulación.

Más adelante, en el Capítulo IV se explica el logro de los objetivos específicos relacionados con el marco legal de la responsabilidad administrativa, la posición de los profesionales y el tribunal disciplinario y las sanciones aplicadas en materia de responsabilidad administrativa del contador público.

El Capítulo V hace referencia a las conclusiones y recomendaciones producto de la investigación. Por último, se presentan las referencias y los anexos correspondientes.

CAPÍTULO I

EL DESEMPEÑO ÉTICO DEL CONTADOR PÚBLICO

Acercamiento al Objeto de Estudio

La ética ha estado presente en cada una de las acciones del ser humano y en su desenvolvimiento en el ámbito social, político y profesional; constituyendo un acto moral individual para con los demás, localizándose como valor fundamental de esta la inclusión, la amistad y el amor, lo que permite al individuo alcanzar su satisfacción personal en un comportamiento solidario y de respeto al otro.

Los valores esenciales para una sociedad deben estar inculcados en los hogares, desde los primeros años de vida para la formación de un individuo que esté apegado a las leyes y las normas que regirán su comportamiento frente a situaciones en las cuales podrá verse implicado y cuestionado por su modo de actuar.

Éstos, aunque se inculcan en los hogares, también deben ser reforzados en las escuelas, institutos de educación básica, llegando a las universidades, permitiendo así alcanzar el crecimiento personal y espiritual del individuo; en ocasiones debe relacionarse con el logro de satisfacciones personales con límites que impondrá el sistema de valores de cada individuo.

Ahora bien, el individuo se enfrenta constantemente a una evaluación entre el “bien” y el “mal”, lo “aceptable” y lo “no aceptable” de un comportamiento en el contexto en que se desenvuelve; esta constante reflexión forma una conducta ética en su actuar, como sujeto participante de la sociedad, es decir, no exclusiva de los profesionales o para los profesionales. Sin embargo, en el campo profesional es mucho más visible y normada, a través de Códigos de Conducta, Reglamentos

Disciplinarios y cualquier otro mecanismo que permita tener guías o pautas de “control” de actuación profesional.

La contaduría pública, como profesión de interés público, no es ajena a la necesidad de un ejercicio sustentado en principios y valores y, tampoco escapa al conjunto de profesiones en las que esta actuación es regulada por un organismo profesional, al igual que la medicina o la abogacía. El objetivo básico de la normativa profesional en general, y en particular del Código de Conducta, es incrementar la confianza en el trabajo profesional y como consecuencia la confianza en la información que circula en los mercados financieros, es así como el Código de Conducta para Profesionales de la Contabilidad emitido por la *International Federation of Accountants – IFAC* (2010, p. 7, párrafo 100.1) expresa:

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente Código.

El ejercicio de la contaduría pública se basa en la confianza de un trabajo de altos estándares de calidad, realizado con profundo arraigo ético, pues de ello depende que la potestad de emisión de la “fe pública” de los contadores públicos tenga el valor adecuado en la sociedad.

Al respecto, Capcha y Vílchez (2006, p.21) afirman que: “la causa de las irregularidades y de la crisis profesional se encuentra en las conductas antiéticas e inmorales y solo algunos hacen referencia a la ambigüedad y no pertinencia de las normas contables”, esclareciendo que las irregularidades contables producen crisis en los contadores públicos de magnitudes sociales, académicas, cognitivas y éticas; al extremo de que gobiernos, gremios profesionales y usuarios de la información contable han reaccionado de forma inmediata.

Con referencia a lo anterior, los autores antes descritos mencionan que: “las irregularidades contables se manifiestan por alguna acción o inacción del contador” (ob. Cit, p.25), pudiendo generarse por el retoque de la situación financiera, evasión fiscal contable, manipulación de utilidades, entre otras; siendo su derivación directa la crisis de falta de confianza. Se observa claramente que el profesional debe apegarse a principios básicos de ética para mantener una adecuada actuación, que no solo deben ser definidos en los cuerpos normativos como el Código de Ética y de Conducta de la Profesión del contador público, vigente en cada uno de sus articulados, sino ser preceptos practicados diariamente en el ejercicio de la profesión.

De acuerdo a los razonamientos que se han venido realizando, Peña y Bastidas (2007, p.122) destacan los siguientes principios:

(1) Integridad: este principio es independiente del campo profesional al cual se aplique, está relacionado con valores como la honestidad, sinceridad y honradez, que deben ser parte de la “conciencia moral”. (2) Objetividad: relacionado con la imparcialidad y la independencia en el ejercicio profesional. (3) Independencia: está vinculada con la “actitud mental” del profesional, libre de cualquier influencia significativa y que pueda comprometer su integridad moral.

Así mismo, las autoras exponen otros principios:

(4) Responsabilidad: las obligaciones inherentes a la profesión y el cumplimiento de sus obligaciones, dan valor al profesional ante las empresas y la sociedad, por ser eficiente y eficaz. (6) Confidencialidad: el secreto profesional con los clientes y los empleados que estén a su cargo es de vital importancia en el ejercicio de la profesión y la responsabilidad que trae consigo el conocimiento de la información, esta no debe revelarse a un tercero a menos que se posea autorización por parte del cliente o exista una obligación profesional y legal que conlleve a su difusión.

Continuando con estos principios, se expone:

(7) Cumplimiento de las disposiciones normativas: el profesional debe cumplir con las disposiciones y procedimientos establecidos por los organismos competentes, siempre y cuando estos sean compatibles con los principios de objetividad, independencia e integridad. (8) Competencia y actuación profesional: el profesional

debe poseer capacidades que estén acordes a la actualidad de un país, que permitirán a este que sus servicios prestados sean exitosos y la satisfacción del cliente estén garantizados, para poder lograr esto debe contarse con mecanismos como cursos, talleres, diplomados y congresos que sean dictados por los organismos competentes que permitan actualizar y reforzar conocimientos previamente obtenidos.

Para culminar con los principios expuestos por las autoras.

(9) Conducta ética: esta conducta debe ser parte de las responsabilidades del profesional, convirtiéndose en la aplicación de los valores morales que se le exigen al profesional ante las constantes amenazas de vicios que perjudican tanto al profesional como al gremio de contadores públicos.

El Código de Conducta para Profesionales de la Contabilidad-IFAC (CCPC-IFAC) establece, como principios fundamentales, los siguientes:

- (a) *Integridad* – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.
- (b) *Objetividad* – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
- (c) *Competencia y diligencia profesionales* – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
- (d) *Confidencialidad* – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
- (e) *Comportamiento profesional* – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión (2010, p.8, párrafo 100.5)

Pero advierte, que el Contador Público estará constantemente sometido a distintas presiones y situaciones que “amenazan” su actuar en el marco de Código, que resume

el comportamiento adecuado y apegado a principios de un contador en ejercicio independiente o dependiente a su profesión. Es así como advierte que:

Las circunstancias en las cuales los profesionales de la contabilidad desarrollan su actividad pueden originar amenazas específicas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Es imposible definir cada una de las situaciones que origina amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada. (2010, p.8, párrafo 100.6)

Es decir y como se enunciaba anteriormente, constantemente el contador debe evaluar entre proceder “bien” o “mal” y esta evaluación es producto del contexto en el que se desempeña el trabajo y fundamentalmente de los valores y principios más arraigados del sujeto que actúa como contador. Sin embargo, pareciera que en algunos contadores estas evaluaciones no han sido las más adecuadas y, es así como surgen graves problemas en la sociedad que se han denominado los escándalos financieros.

Casos emblemáticos como los de Enron (1999); Worldcom (2001); PARMALAT (2001), TyCo (2003), VISA (2011); la crisis de las hipotecas *Subprime* (2008), el Banco Espírito Santo Portugal (2014), entre otros, en donde a través de manejos contables y una baja calidad de las auditorías han colocado a la profesión contable en entredicho acerca de la confianza y la valoración de la “fe pública”. Matessich (2005, p. 2), refiriéndose al problema de Enron y Artur&Andersen que “los recientes escándalos financieros han demostrado que por lo menos algunos significados de la contaduría pública no fueron capaces de dominar determinados conceptos éticos básicos a la hora de distinguir las flagrantes desviaciones contables respecto de lo que sería un comportamiento responsable”.

Ante esta situación la profesión reaccionó con mejoras en el Código de Conducta, exigencia a las jurisdicciones miembros de IFAC de Códigos de Conducta acoplados al internacional, revisión de las normas de información financiera y de las normas de aseguramiento y de auditoría. Y los Estados incorporaron legislaciones como la Ley Sabarnes-Oxley (2002) o la Ley de Auditorías de Cuentas Españolas (2005).

No obstante, una mayor regulación no evita la controversia que coloca al profesional entre lo que “debe ser” y “lo que es”, a fin de conseguir a cambio en la práctica de conocimientos totalmente apartada de los estándares del conocimiento impartidos en los centros de estudio, perdiendo la perspectiva de los valores humanistas que caracterizan al ser humano, en una opinión muy particular de la autora. Es decir, minimiza los efectos de las “amenazas” en su actuar y esto trae graves consecuencias tanto para la profesión como para el propio profesional.

Ahora bien, en el contexto venezolano también se han conocido actuaciones alejadas del comportamiento ético. Por ejemplo, constantemente se realizan denuncias en los órganos colegiados de retención de libros contables; incumplimiento de compromisos asumidos, omisiones en declaraciones de la administración tributaria; uso indebido del nombre del contador público, entre otras. Así como problemáticas de mayor envergadura como lo fue el caso de los contadores y comisarios de las empresas constructoras en los recálculos del costo por inflación, crisis bancaria del 94.

La crisis bancaria del 94 que fue producida por la caída en los precios petroleros, por la práctica errada de políticas económicas y por la gran insolvencia existente de los créditos otorgados al sector inmobiliario sin un control y una auditoría externa de la ejecución de obras por el financiamiento otorgado.

Uno de los bancos intervenidos fue el Banco Latino, que desde el año 1992 ya presentaba problemas con la liquidez, todo esto originó que la burbuja financiera explotara con la ola de rumores sobre una declinación del sistema financiero, produciendo el retiro de grandes sumas de depósitos de los ciudadanos en todos los bancos que conformaban el sistema financiero de la época.

La situación anteriormente expuesta se vive cotidianamente en el ejercicio de la profesión. Son muchos los profesionales de la contaduría que compiten con sus colegas por obtener un mayor número clientes, a pesar de la normativa existente en la que se establece un tabulador por honorarios mínimos que deben ser percibidos por el profesional por sus distintos servicios, ofrecen a un bajo costo sus servicios lo que

conlleva a que el profesional desmejore su calidad en los servicios y genere situaciones en las cuales la ética se pierda.

Estas situaciones de alejamiento de los principios éticos se siguen presentando a pesar de que en Venezuela, es de obligatorio cumplimiento el Código de Conducta para los Profesionales de la Contabilidad emitido por IFAC, y, además existen leyes y reglamentos propios al país que así lo exigen. Es así como la ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, promulgada en Venezuela en el año 1973, plasma las disposiciones legales por las cuales se conduce el profesional de la contaduría pública, puntualizando concisamente que su actividad profesional, está ajustada por funciones que exhortan la utilización de su conocimiento y observancia de normas y principios éticos, por consiguiente, la ética ha estado presente en cada una de las actuaciones del ser humano y en su desenvolvimiento en el ámbito social, político y profesional.

Adicionalmente, en cada Estado y de acuerdo con la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973) cuentan con órganos que permiten la delegación de funciones a cada uno de ellos como lo es el Tribunal Disciplinario, que estará compuesto por un presidente, un secretario y un vocal, así como sus respectivos suplentes de acuerdo al marco legal.

De igual manera, el Tribunal Disciplinario es un órgano a través del cual la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela dará a conocer, a través de oficio o a instancia, las infracciones a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, como también al Código de Ética, Estatutos, Resoluciones, Disposiciones o Acuerdos que dicte la Federación y los Colegios Federados, así como la aplicación de las sanciones a las que hubiere lugar establecidas por la ley.

El Tribunal Disciplinario es el órgano encargado de evaluar las actividades profesionales, a través de las denuncias que estos reciban para determinar en cuáles casos realmente se haya efectuado una mala praxis profesional en materia contable practicada en la elaboración de la información contable, tanto a personas naturales como a empresas situadas en el país, procedimientos indebidos, entre otras situaciones donde el profesional comprometa su moral al realizar actos no

contemplados en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, así como la violación al Código de Ética del Contador Público.

Ahora bien, en el Estado Mérida estos profesionales cuentan con un Colegio de Contadores Públicos, donde de acuerdo a las facultades establecidas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, funciona el Tribunal Disciplinario adscrito de este Colegio, que canaliza todas aquellas denuncias sobre presuntas infracciones que cometen los profesionales y las sanciones que acarrearán las mismas. No obstante, no pueden aplicarse todas las sanciones establecidas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, especialmente las referidas a incumplimientos gravísimos y graves (artículo 27 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública), por parte del tribunal disciplinario, en vista de que las mismas no son potestad gremial, en este caso del Tribunal Disciplinario, sino de instancias jurisdiccionales del Estado. El desfase se produce por la temporalidad de la Ley de Ejercicio Profesional, con entrada en vigencia el 27 de septiembre de 1973 y el marco legal nacional vigente, que se ha ido cambiando desde la reforma de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), generándose una jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, Expediente 01-25591 año 2001, para el Tribunal Disciplinario con respecto a la aplicación de las sanciones previstas en el Artículo 27 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Actualmente, ante los constantes ataques a la responsabilidad administrativa, producto de juicios profesionales alejados de la ética, se hace necesario investigar sobre el ámbito de acción del Tribunal Disciplinario en el desarrollo de sus funciones, que de alguna forma coadyuva a minimizar conductas alejadas de la ética profesional. El presente estudio se plantea responder a las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la responsabilidad administrativa del contador público desde la perspectiva del tribunal disciplinario?

Para dar respuesta a la interrogante anteriormente mencionada, es necesario responder a las siguientes interrogantes:

1. ¿Cuáles son las bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario, dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público?

2. ¿Cuáles son las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, previstas por el Tribunal Disciplinario?
3. ¿Cuáles son los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar la responsabilidad administrativa del Contador Público desde la perspectiva del Tribunal Disciplinario.

Objetivos específicos

1. Describir las bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario, dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público.
2. Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, previstas por el Tribunal Disciplinario.
3. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario, a los profesionales en el ejercicio.

Justificación e importancia de la investigación

El Tribunal Disciplinario de la Federación del Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, en el ámbito regional cada Colegio posee un Tribunal Disciplinario, este es un órgano que, de acuerdo a las facultades que le da la Ley de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, vigila su cumplimiento, así como el cumplimiento del Código de Ética y Conducta del profesional, así como las demás disposiciones legales vigentes que dicte la Federación; la normativa venezolana hace referencia, a su vez, a los profesionales de la contaduría en el régimen sancionatorio de sus actuaciones cuando estas sean demostradas ante un juez, conociéndose por el Tribunal Disciplinario la apertura de estos procedimientos por vía de los tribunales con competencia regional o nacional.

La responsabilidad disciplinaria es ejercida comúnmente por los tribunales disciplinarios de cada profesión, de acuerdo a las violaciones a las leyes mencionadas anteriormente de carácter especial para la profesión de la contaduría pública; la responsabilidad administrativa atañe a los profesionales de diversas áreas en cuanto a las actuaciones que realicen los profesionales en contra de las mismas, ya que estas poseen a su vez vinculaciones directas a la violación de la ética en la profesión.

El proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera hace necesario que el profesional que egrese de las Universidades Nacionales posea un perfil acorde a las exigencias de esta adopción en cuanto a los requerimientos establecidos por la normas para la elaboración de la información ha traído consigo que la ética en la profesión esté rodeada de principios éticos, con la finalidad de incentivar la independencia de los profesionales, destacando que los principios están presentes en todos el desempeño de la profesión.

Entrar en esta nueva realidad financiera implica insertarse en una economía más competitiva que exige una realidad modernizada, con una cultura donde los valores morales en la administración eficiente de entes públicos y privados, de respeto a las leyes y promoviendo esto a los gremios, grupo familiar o de amistades, está por encima de los cuerpos normativos y valores que sustentan esta nueva realidad.

Para afrontar esta realidad se requiere que los profesionales estén capacitados técnicamente en habilidades diversas numéricas, lingüísticas, entre otras, que permitan un aprendizaje permanente, adaptación al cambio y movilidad ante el trabajo, a través de un grupo de valores que orienten su vida personal y ciudadana.

Constituyendo este trabajo un aporte al Tribunal Disciplinario, Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida y a la Universidad, considerando a la importancia del conocimiento de la responsabilidad administrativa a la que se enfrenta el profesional al no apegarse a los principios éticos y normativa de preparación financiera, lo que permitiría establecer los lineamientos más asertivos para minimizar los riesgos sancionatorios.

Alcance

De contenido

Desde el punto de vista teórico, esta investigación abarca aspectos como: conocimiento de las sanciones previstas en la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (PLR- 1)(G.O. N° 30.273 de fecha 5 de Diciembre de 1973) y su Reglamento (PLR- 1) (G.O. N° 30.617 de fecha 6 de Junio de 1975), Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público (aprobado por el Directorio Nacional Ampliado año 2013), Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano (modificado en el año 1996), Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalía de los Colegios y de la Federación (PLR-15) (modificado en el año 2013) y Reglamento de Infracciones, Sanciones y Medidas Disciplinarias (PLR-16) (modificado año 2013).

Geográfico

La investigación se realizará en el Estado Mérida, específicamente se trabajó con el Tribunal Disciplinario del Estado y los contadores públicos agremiados en esta entidad objeto de estudio.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

En cuanto a la revisión documental efectuada para el desarrollo de la presente investigación, no se encontraron antecedentes directos, sin embargo, se encontraron algunas investigaciones que permitirán introducirse en el tema.

Araque (2012), en su trabajo de grado de Maestría en la Universidad de los Andes, titulado “La Responsabilidad Disciplinaria del Contador Público en el Ejercicio Profesional”, cuyo objetivo central se basó en la Responsabilidad Disciplinaria como sujeción del Contador Público a una determinada sanción, la investigación se realizó bajo el diseño cualitativo, con un enfoque holístico hasta llegar al nivel de análisis, considera la responsabilidad como la “sujeción de un individuo a una sanción” por las actuaciones contrarias a la leyes y principios en la práctica profesional de la Contaduría Pública, siendo de vital importancia que la responsabilidad a la cual se enfrenta el profesional está directamente relacionada con la responsabilidad civil, penal, administrativa, disciplinaria y tributaria, cada una de ellas independientes entre sí.

En sus resultados se verifica que muchas de las sanciones que son impuestas a los profesiones derivan del desconocimiento que tienen con diversas prácticas en las áreas en que se desenvuelve el profesional, aunado con la falta de principios éticos que sirvan como un regulador de la profesión; las principales aplicaciones de sanciones de acuerdo a lo establecido en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento.

Su principal vinculación con la presente investigación se destaca por el contenido sancionatorio en los conflictos éticos con respecto de la jurisprudencia existente por prácticas no adecuadas de la profesión.

En la investigación realizada por Osorio (2007), en su trabajo de grado de Maestría en la Universidad de los Andes, titulado “Crisis Bancaria y Responsabilidad de los Auditores”, su objetivo central es la responsabilidad de los auditores externos e internos, durante la crisis bancaria de los años 1994-1995, la metodología de la investigación fue de un diseño cualitativo, con base en el enfoque holístico alcanzando un nivel de análisis, se consideran algunos aspectos que permitieron establecer los tipos de responsabilidades que poseen los Contadores Públicos en su rol como auditores, donde el objetivo de la investigación fue “Precisar los elementos que cualifican la responsabilidad del auditor frente al cierre de las operaciones bancarias venezolanas, a partir de la crisis de los años 1994-1995”. La recolección de los datos fue realizada a través de la técnica de revisión documental, cuyo instrumento fue la guía de observación documental y, a su vez, la entrevista y su instrumento, la guía de entrevista, aplicada a los expertos que fueron seleccionados intencionalmente.

La crisis financiera de los años 1994-1995 fue originada de acuerdo a los principales resultados por el comportamiento impreciso de controlar y administrar el mercado bancario, la falta de normativas existente para este periodo constituyó un problema de estabilidad legal; por otro lado, la falta de mecanismos de control internos adecuados al sistema financiero trajo consigo que la información que se presentaba en los estados financieros no estuviera ajustada a la realidad, trayendo como consecuencia que las auditorías realizadas no escaparan de esta carencia.

El mal manejo de las inversiones internas en la banca, a través de la adquisición innecesaria de activos, que restaban la liquidez, tanto en un corto y mediano plazo; otros factores económicos encontrados fueron la inestabilidad política y el desequilibrio petrolero. A pesar de los factores mencionados anteriormente, la falta de ética y profesionalismo de quienes dirigían estos organismos coadyuvó al detrimento de las operaciones del sistema financiero en este periodo.

La Superintendencia de Bancos y otras Instituciones Financieras, entre sus funciones, incluye el seguimiento de todas las operaciones de las entidades financieras e instituciones que se encuentran regidas por la Ley de Bancos y Otras Instituciones Financieras del año 1993, donde se evidenciaba que cada institución bancaria no contaba con una unidad de control interno, con personal capacitado en materia de auditoría interna, que evaluara y analizara las actividades realizadas por las instituciones financieras.

Por otra parte, la auditoría externa, actividad que se realiza con el fin de conocer la opinión de los profesionales frente a la situación real de una institución financiera, tomando en consideración que este se efectúa bajo las premisas de independencia y objetividad, para obtener resultados claros y libres de sesgo y manipulación. Este trabajo se limita a revisar y analizar la información presentada por la alta gerencia, con el compromiso de emitir una opinión con las observaciones que se deriven de estos trabajos, proporcionando al sistema los correctivos necesarios para hacerlo más seguro, la responsabilidad de los auditores para la época no tenía una figura legal que estableciera las sanciones respectivas ante algún incumplimiento que efectuaran los mismos.

La ética que debían poseer los profesionales encargados de practicar las auditorías externas, estuvo ligado con la independencia y objetividad en la realización de los trabajos de auditoría, trayendo como consecuencia que la información no estuviera ajustada a la realidad de la situación financiera de las instituciones, la detección de irregularidades debieron plantearse de forma independiente y clara.

Para concluir, los factores económicos nombrados al inicio y la falta de ética en los profesionales encargados de procesar las informaciones financieras, originaron el desplome de parte del sistema financiero del país, trayendo consigo la pérdida de confiabilidad de estas instituciones y del propio sistema, sin dejar de lado el desempeño profesional del ejercicio de la contaduría pública, en los distintos trabajos a desempeñar.

El desarrollo de nuevas líneas de investigación en las Ciencias Contables ha permitido que una de estas tenga gran envergadura, como lo son las investigaciones orientadas a la ética del profesional, así como el nuevo perfil que debe tener el Contador Público en el ejercicio profesional.

Mejías (2006), en su trabajo titulado “Las Ciencias Contables desde el Pensamiento Complejo: El Nuevo Rol Profesional”, plantea el objetivo central de proponer un acercamiento hacia la concepción de un nuevo rol profesional para el contador público, tomando como base el pensamiento complejo; la metodología usada para la investigación se basa en la etnografía, en un estudio analítico del comportamiento, el surgimiento de un nuevo profesional y una nueva sociedad, como objetivo de la investigación se planteó “Proponer un acercamiento hacia la concepción de un nuevo rol profesional para el contador público, tomando como base el pensamiento complejo”; la información fue obtenida a través de la revisión documental, y guías de entrevistas.

La investigación representa el futuro de la profesión contable, permitiendo un impulso a la ciencia y tecnología, trayendo consigo que el Contador Público adquiriera una capacidad competitiva. La globalización ha sido uno de los factores que no dejan escapar a esta realidad a la investigación contable, abriendo los espacios para la generación de nuevos paradigmas para la formulación de teorías; entre las principales conclusiones de esta investigación destaca lo siguiente:

- (1) La sociedad del conocimiento es el factor más importante en los procesos educativos, económicos, sociales y políticos.
- (2) Las nuevas tecnologías han permitido que la mano de obra se dedique a tareas superiores del pensamiento.
- (3) Las nuevas realidades laborales.
- (4) A la realidad mencionada anteriormente no solo le responde un pensamiento que sea capaz de captar un futuro incierto, que permita encontrar técnicas diferentes para abordar los fenómenos, y el desarrollo de herramientas nuevas, que permitan proponer una metodología de análisis, innovadora y proactiva, incluyendo en esta el área contable.
- (5) La contabilidad es fundamental para la economía y cultura de las organizaciones.
- (6) La aprehensión a los objetos materiales ha traído consigo que la contabilidad se encuentre en un estado de empirismo y pragmatismo, ha causado su estancamiento como ciencia.
- (7) La científicidad de la contabilidad muestra un lento desarrollo.
- (8) La contabilidad como ciencia, desde su inicio ha estado inmersa en el positivismo.
- (10) Las bases epistemológicas actuales en la formación del Contador Público están dentro de la perspectiva positivista, en la cuantificación y valoración de las transacciones tangibles y lograr cuadrar una ecuación patrimonial bajo la lógica racional.
- (11) El principal reto del

Contador Público no está orientado en un solo sentido. (12) En el quehacer contable la normativa del pasado opera en el presente, sin tomar en cuenta la evolución que ha tenido la profesión. (13) Son innumerables las razones que atentan contra la ética del Contador Público, escenarios donde no son tomados en cuenta los valores elementales del ejercicio de la profesión, poco análisis, confidencialidad, competencia desleal, revelaciones insuficientes, cifras alejadas de la realidad, han conseguido que no se permita respeto hacia la ciencia contable. (14) Se vive un proceso de complejidad de la contabilidad, donde existían certezas, orden y predictibilidad. (15) Estamos en presencia de un nuevo paradigma de la complejidad, siendo uno de sus objetivos repensar el circuito racional todo/partes, analizado desde el pensamiento sistémico.

Gran parte del cambio del Contador Público está en el proceso de educación, la misión de incorporar en los diferentes espacios educativos y de acuerdo con los diferentes niveles de aprendizaje del contador.

La responsabilidad del profesional de la Contaduría Pública debe regirse por normativas, disposiciones y preceptos éticos que implican un grado de responsabilidad en el desempeño de sus actividades como profesional en el libre ejercicio de la profesión, así como desempeñándose como funcionario en oficinas públicas o privadas; esta responsabilidad puede implicarse en el área civil, penal, administrativa, tributaria y disciplinaria.

Guillén (2003), en su trabajo de grado de Especialización en Tributos, enfocó su objetivo central en analizar el límite Responsabilidad Tributaria de los Contadores Públicos en el ejercicio de su profesión, la metodología usada para la misma fue la investigación documental a un nivel analítico, en su investigación titulada “Límites de la Responsabilidad Tributaria de los Contadores Públicos en el ejercicio de su profesión”, su metodología expone lo importante de relacionar el derecho, lo ético y lo moral en la formación de la personalidad del profesional, el objetivo de esta fue “Analizar los límites de la responsabilidad tributaria de los contadores públicos en el ejercicio de su profesión”.

Se hizo acopio de los datos para la obtención de los resultados a través de la técnica de observación no participante o simple, con la cual se observaron y

analizaron las respectivas leyes y reglamentos donde se establece la responsabilidad del Contador Público, el instrumento para llevar a cabo esto se caracterizó por el registro de observación a través de fichas de registro y gráficos que permitieron recoger y resumir la información.

La perspectiva de la personalidad integral que debe tener el profesional desde el punto de vista moral y ético, reflejado en sus acciones laborales tanto en el libre ejercicio de la profesión como en su desempeño dependiente, motivo a la investigadora a establecer que Guillén (2003, p.80)

...la expectativa que motivó a establecer los límites de la responsabilidad del ejercicio de la Contaduría Pública, en virtud de considerar que la irresponsabilidad es la consecuencia inmediata de la falla de ética de los profesionales, así como la pérdida de valores y del desconocimiento de los principios de eficiencia, responsabilidad, eficacia, transparencia, competitividad y honestidad...

La responsabilidad en la profesión de la Contaduría Pública está sujeta al Derecho, ya que se encuentra comprometida a la responsabilidad penal, civil, tributaria, administrativa y disciplinaria. Una observación importante hecha por la investigadora destaca la poca armonización existente entre normas que han sido sujetas a reformas constantes como: La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, Código Orgánico Tributario vigente, Código Penal Venezolano, mientras que normativas de vital importancia para la profesión se encuentran completamente desactualizadas a las exigencias de la realidad que enfrentamos, como es la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento y el Código Civil.

La Responsabilidad Tributaria de los Contadores Públicos está vinculada a la función que este desempeña como agente de retención, asesor, gerente, administradores, representantes o síndicos, de personas jurídicas y del ilícito tributario que fuera cometido, la responsabilidad puede llegar a ser solidaria o directa. Esta va mas allá de la responsabilidad que establece el Código Orgánico Tributario, sino también están previstas en la propia Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, Código Civil y Penal, estableciendo estas a pesar de su disparidad de las

responsabilidades en el área tributaria, entre las que destacan responsabilidad tributaria, penal, administrativa, civil y disciplinaria; a su vez se establecen mecanismos como las multas, prisión, destitución y suspensión del cargo.

Estas sanciones no son aplicables en muchos casos donde se conoce de fallas imputables directo a omisiones e inadecuado asesoramiento al contribuyente, sin embargo, la Administración Tributaria en muchos de estos casos sanciona a este cuando la responsabilidad recae en el profesional.

Las sanciones no pueden considerarse de carácter “represivo”, cuando hubiese lugar, sino con carácter preventivo y correctivo, concienciado, que busca un rescate de la ética profesional y la aplicación de justicia, no debe ser considerada tampoco como una amenaza al ejercicio de la profesión, sino de crear los mecanismos necesarios para la capacitación y actualización del profesional ya que muchas de estas circunstancias se originan por estos factores.

La ética del profesional determina el desempeño del trabajo alcanzado en la práctica contable, reconociéndose a la profesión como liberal, dada su relación con el interés público y la acción colectiva sobre la individual.

El comportamiento en una profesión es la aplicación particular de un conjunto de normas de noción general de la conducta ética concebida por los filósofos, la práctica de esta no está ligada a la actuación del individual, sino que, a su vez, se traspasa al colectivo.

Menesello (2001), cuyo objetivo central fue evaluar el comportamiento ético del contador público en la práctica de auditorías. La metodología empleada fue de campo, de tipo evaluativo, en su investigación “El comportamiento ético del Contador Público en la práctica de auditorías”, teniendo como objetivo la investigación: “Evaluar el comportamiento ético del contador público en la práctica de auditorías”, siendo la metodología aplicada para su elaboración el estudio de campo de tipo evaluativo, teniendo como fin el de estimar o ajustar los resultados de la investigación, desarrollando las fases del ciclo holístico para su desarrollo.

Los datos fueron recolectados a través de un cuestionario tipo escala Likert, que consistió en un conjunto de ítems que fueron presentados bajo afirmaciones, pidiendo al participante que escoja eligiendo cinco puntos en la escala.

Encontrándose como resultados de la investigación que:

1. De la teoría y los textos legales revisados se desprenden las funciones de los contadores públicos como auditores, donde destacan: (a) Rendir una opinión independiente, estando obligado a ejercitar con cuidado y diligencia la realización de pruebas para la preparación de su dictamen. (b) El ejercicio profesional del auditor debe ser planificado y supervisado de forma apropiada, efectuando estudio y evaluación del control interno existente, obteniendo suficiente evidencia para formar una opinión objetiva. (c) Los estados financieros debieron ser preparados de acuerdo a los principios de contabilidad, las anotaciones realizadas a los mismos deben ser adecuadas y suficientes para una interpretación razonable. (2) El nivel de preparación de los profesionales es universitario, algunos de ellos poseen estudios de postgrado en sus diversas áreas de investigación; manteniéndose a su vez en constante actualización, inscritos en los colegios respectivos, permitiendo el ejercicio de la profesión ajustada a la Ley. (3) Los principios y normas que rigen el comportamiento ético del profesional.

Desprendiéndose que los contadores públicos, en su rol de auditores, no están cumpliendo con las normas éticas establecidas, como es el caso del que el contador público como auditor ofrece sus servicios, el concurso de sus conocimientos, actuando con diligencia.

Existe poca colaboración por parte de los profesionales de la contaduría pública al fortalecimiento de la carrera de contaduría, se apreció que los profesores y el gremio (objetos de estudio de la investigación), consideran que el profesional no participa en el fortalecimiento de esta, sin dejar a un lado que es de conocimiento que solo las principales firmas auditoras del país prestan su colaboración en beneficio de la actualización y desarrollo de la profesión.

A su vez, no existe colaboración por parte de los gremios y demás entes involucrados en el desarrollo de la profesión al hacer del conocimiento del

profesional acerca de las distintas infracciones que se cometen como auditor y las sanciones que acarrear las mismas.

Para uno de los objetos de estudio de la investigación (profesores) el cumplimiento de la normativa ética para la realización de los trabajos de auditorías no se cumple, al igual que los principios éticos concebidos en los códigos de ética. Por otra parte el gremio y el tribunal disciplinario opinan que medianamente se cumplen estos principios.

Cabe destacar la discrepancia que se presentan entre los distintos conglomerados de estudio ya que las opiniones de ellos en muchas ocasiones coinciden en los ítems de estudios, destacando que llama poderosamente la atención que no se da la importancia que merece la ética en el ejercicio de la auditoría como un servicio vinculado a la ética y la fe pública, importancia que ha sido dejada de lado en lo largo de la formación profesional.

Bases teóricas

El basamento teórico permite definir e interpretar las diferentes propuestas teóricas sobre el Tribunal Disciplinario y la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, así como los aspectos relacionados directamente con el tema. Sirviendo de punto de partida de la investigación.

Epistemología de la Ética

Aristóteles, entre los años 348 - 345 a.C.), realizó un grupo de tratados enfocados en la ética y en la moral, entre la que podemos destacar Ética a Nicómaco, La Gran Moral y Ética a Eudemo, el conocimiento descrito por el autor se enfoca en tres clases principales: teórico, práctico o productivo, será una regla de conducta que dependerá de lo que se quiera lograr.

Ross (1923, p. 275), citando a Aristóteles, define la ética como “Todo arte y toda investigación científica, toda acción y toda elección deliberada parecen apuntar a algún bien; de allí que el bien haya sido justamente definido: aquello a que tienden todas las cosas”; el razonamiento de la ética no está fundamentado en seguir los

principios sino en remontarse a ellos, siendo indispensable tener una buena educación.

Los principios éticos están profundamente arraigados en los detalles de la conducta y la esencia de la ética es que permite notarlos en un individuo mediante dos condiciones, para conseguir esto debe considerarse como primera condición que el discípulo es una persona educada, la cual permitirá que acepte las opiniones referente a la moral, y como segunda condición investigar las creencias y compararlas entre sí, para ser purificadas de sus inexactitudes y contradicciones, para establecer la verdad en sí misma.

Considerando Aristóteles que el fin de la vida humana a la buena fortuna en traducción a su lengua griega ya que esta se refiere a la felicidad como el placer; por su parte, Ross (1923) refiere que los hombres se inclinan a escoger entre cuatro géneros de vida, un mayor número se inclina por el placer, pero este fin es de los esclavos y las bestias; otros, considerados los mejores, se encaminan por el honor, este es el objetivo de la política, sin embargo, depende más de quien lo da que de quien lo recibe, siendo que el fin de la vida es algo que es propio de nuestro ser, convirtiéndose este en una virtud, pero la virtud es compatible con la inactividad y la miseria; y un último grupo prefiere la riqueza, pero esta es un medio y no un fin.

Por su parte, para Montoya y Cendrós (2007) en referencia a la ética de Kant buscó elementos sobre la ocurrencia o no de las cosas, que puedan definir las acciones inherentes como buenas o malas según los probables resultados de las acciones; por su parte, las buenas acciones son aquellas que dominan en el individuo y radican en la voluntad para emplear las cualidades, asociando la voluntad y el deber para un verdadero valor moral.

De acuerdo a los autores antes mencionados, la ética Kantiana afirma que las obligaciones morales del hombre están expresadas, en función de la razón y de los juicios analíticos y sintéticos, que se mencionan a continuación (p.292-293):

- (a) Juicios analíticos, no aumentan el conocimiento y su fundamento de validez se encuentra en el principio de la identidad.
- (b) Juicios sintéticos, estos son extensivos y aumentan el conocimiento y su validez se encuentra en lo empírico.

El imperativo Kantiano dice que debemos actuar siempre de tal manera que podamos conseguir que la máxima de nuestra acción se convierta en ley universal. Montoya y Cendrós (2007); la Ética Racional para Kant constituye el cumplimiento del deber y la intención que se tenga de cumplirlo como un principio universal ligado a la razón, es partir de esta que se describen tres postulados éticos Montoya y Cendrós (2007, p.23) establecen que:

- (a) Primer Postulado: la libertad, al existir moralidad existe responsabilidad, en los cuales estos dos coinciden en el fin que persigue el hombre.
- (b) Segundo Postulado: la inmortalidad del hombre, se distingue de la libertad como causa de la condición, aun después de la muerte se seguirá buscando ser libres para alcanzar el bien supremo.
- (c) Tercer Postulado: la existencia de Dios, afirma que un Dios justo realizara justicia ante las buenas acciones.

Para Arévalo y Yegres (1998, p.165) el término *ethos*, del vocablo griego de donde proviene la palabra ética, ha tomado distintos significados como “guarida” o “morada” de animales, pasando, más tarde, a referirse a las personas, pero en ambos casos el término alude a un espacio vital seguro, por lo tanto se asocia con un hábito cuya intención se refleja en permanecer en un lugar seguro. Es por esta razón que *ethos* constituye, en su forma más general, un modo habitual de comportarse tomando la forma de carácter.

El carácter se adquiere en el ámbito humano cuando se forja a través de las apropiaciones que el mismo realiza en el proceso de socialización, adquiriendo su carácter decisivo en su actuación individual y colectiva sin negar la realidad a que este carácter puede ser transformado por situaciones externas, bien sea con fines de modificación o adaptación.

El saber ético para Curvelo (2009) no debe referirse solamente a un obrar de manera racional, de forma tal que desde sus orígenes en Grecia la ética invita a que las personas formen un buen carácter que les permita realizar buenas acciones como lo indica su concepto etimológico.

Una ejemplificación de este “obrar racional” para Arévalo y Yegres (1998) puede observarse diariamente en la cotidianidad del individuo, constantemente se encuentra en procesos de racionalización acerca de su comportamiento frente a los demás y del cómo los demás perciben este comportamiento por medio de sus acciones, lo que le permitirá una modificación o adaptación de su conducta para adecuarse a la sociedad donde vive.

Constantemente este comportamiento de “modificación o adaptación” es parte del cuestionamiento ético que se observa en muchas profesiones que se enfrentan a una crisis de valores, lo que genera que los profesionales sean vulnerables ante esta crisis, la corrupción, irrespeto hacia los demás, violaciones a normativas, entre otras actuaciones no apegadas a la ética.

Posteriormente Arévalo y Yegres (ob. Cit.) (1994) deja un esquema acerca de los temas sobre los cuales versa el pensamiento ético, al entendimiento de la autora:

1. Todo lo que los hombres hacen tiende hacia un bien. Aristóteles se refiere a la ética como parte de la política y esta es concebida como un fruto de la experiencia más del conocimiento, haciendo referencia a que el hombre feliz será aquel que vive y obra bien.
2. La ética parte de las costumbres que dominan a la experiencia y el tiempo, la moral en los hombres está determinada por la práctica moral.
3. Saber elegir para encontrar el equilibrio en el mundo, la elección voluntaria debe estar condicionada a interrogantes de saber ¿Cómo?, ¿Por qué? y ¿Qué?. Para tomar una decisión adecuada a nuestra elección teniendo mucho cuidado de escoger lo falso, lo incorrecto o lo malo.
4. Optar siempre por la justicia. Aristóteles da una gran importancia a la “justicia distributiva”, la justicia es observada en atención a la perfección, ya que poseer esta virtud proyecta más la justicia a otros que a sí mismo.
5. Examen de la recta razón como la capacidad del individuo para la toma de buenas decisiones.

6. La vida moral de las personas puede determinarse a través del obrar donde la amistad es un valor fundamental en la interrelación del hombre, convirtiéndose en un elemento de la vida moral.
7. Aristóteles, en muchos de sus escritos, hace referencia a las acciones de los seres humanos donde invita a una reflexión acerca del bien, la justicia y la felicidad.

Los caracteres enumerados anteriormente dan una visión actual de la ética como individuo que convive con la sociedad, y por otra parte la ética que deben asumir los profesionales, como bien expresa el autor, la ética permite al individuo un nivel de aceptación con el mismo, permitiéndole sentirse satisfecho por su actuación y la percepción que los demás tengan por la realización de sus acciones, en búsqueda de la felicidad.

La ética no puede solo asumirse bajo la acepción del obrar bien y la satisfacción personal por desempeñar sus tareas de forma correcta, también que vincularse con la toma de decisiones; un profesional en el desempeño de su cargo será cuestionado por su actuación si las decisiones que este tome son aquellas que buscan un beneficio para la empresa a través del logro de los objetivos, este será reconocido; por otro lado, si estas decisiones no son las más certeras será criticado y rechazado por la colectividad.

Entre tanto, algunos autores como Villamizar (1991, p.18) señalan que la palabra ética proviene del griego *éthikos* y se define de la siguiente manera, “parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre”. La ética, en su sentido filosófico, forma parte de lo que se entiende por moral.

Convirtiéndose la ética en la aceptación de una forma de conducta en el desempeño de una profesión, que en los actuales momentos, por la dinámica mundial, la cultura se ha vuelto más consumista, haciendo débiles a las profesionales a través de la obtención de honorarios elevados o asumir cargos de representación, que atentan a la ética profesional y los intereses de una organización o comunidad.

La ética puede considerarse como un aspecto que está de “moda” no por ser parte de la industria cultural, ni por las ganancias que pueda generar a las organizaciones o

bien como una máscara que sirva para ocultar todas las faltas que se cometan en el sector público y privado, sino porque constituye una preocupación para el hombre del siglo XXI y, su relación con el futuro, en un mundo en el cual los paradigmas cuestionan el deber ciudadano y la autoimagen de los profesionales.

Es por ello que se debe ser insistente en la valoración del trabajo como esfuerzo creativo que favorezca al crecimiento personal y ciudadano, ya que permite al individuo sentir la satisfacción del logro de metas personales y sociales.

Simultáneamente, Cortina (1996) explica dos perspectivas éticas, la ética de máximos es la ética que busca explicar el fenómeno moral a partir de propuestas de “vida buena”, tienen su carácter sustantivo ya que proponen una forma de “vida digna” bajo un sentido global que puede tener carácter religioso. Estas éticas hablan de la felicidad y las virtudes, brindando consejos de prudencia con la finalidad de orientar todas las acciones, requiriéndose por el individuo como unidad así como la comunidad en la cual se desenvuelve.

Un aspecto positivo de esta ética recae en que ofrece realización personal dentro del contexto interpersonal, por el contrario, un aspecto negativo viene dado cuando las propuestas anulan su valor como persona y de sus propias libertades, un ejemplo de ello es el momento en que la persona se niega a participar en actos donde se atente contra la vida y dignidad de otros miembros de su comunidad, así como la ética en el desempeño de una profesión.

Al mismo tiempo otra perspectiva que menciona la autora es la “ética de mínimos”, buscan poner límites que se convierten en deberes y derechos que otorgan una nueva denominación de ética de la justicia, proponiendo principios mínimos morales y jurídicos. Estos principios se obtienen de un consenso social respetando los derechos humanos fundamentales que no pueden reducirse a los derechos individuales y negativos, sino a derechos económicos, sociales, culturales y ecológicos, las leyes y demás normativas éticas que se fijan para mejorar la convivencia entre los individuos y su relación con los demás es un ejemplo de esta perspectiva planteada por la autora.

Estos mínimos se manifiestan en tres áreas, en análisis de la investigadora en:

1. En las éticas profesionales y en las éticas aplicadas, que permitan tomar decisiones morales teniendo en consideraciones las diferentes creencias morales y religiosas. Un claro ejemplo de esta ética en las profesiones son los códigos de ética que poseen algunas profesiones, los cuales establecen los mínimos necesarios de la ética a pesar de las diferencias en religiones o creencias que tengan los profesionales.
2. La sociedad civil en su conjunto requiere de una ética mínima aunque los ciudadanos asuman diferentes creencias morales y religiosas, estos mínimos están establecidos en constituciones políticas así como otras normas.
3. Las éticas mínimas buscan a su vez una ética universal donde se encuentran las Declaraciones de los Derechos Humanos.

Toda la conducta humana está regulada por un sistema complejo de normas, con unidad básica y coherentes entre sí; esta unidad básica se constituye por un principio ético constituido por un orden de valores que al aplicarse se transforma en un deber moral.

Las acciones humanas establecen consideraciones objetivas al obrar frente a una determinada situación, por otro lado, la valoración de estas acciones es considerada bajo dos aspectos: el “campo de la moral (subjetivo) y el campo del derecho (objetivo)”; existiendo de manera muy general un grupo de normas que rigen nuestro comportamiento diariamente, entre las que destacan conveniencia, decencia, etiqueta, entre otras, forman un aspecto secundario en la moral.

El derecho es un claro ejemplo de la normativa ética y su influencia en otras áreas, ya que este constituye una ética objetiva que establecerá las bases de coexistencia entre los individuos.

Visto de esta forma, lo anterior permite afirmar la creciente necesidad de formación de profesionales en las universidades, capaces de flexibilizar a las organizaciones ante los recientes cambios generados en el mundo globalizado de los negocios, convirtiendo a las universidades en formadoras de los recursos humanos indispensables para las empresas en determinadas áreas de estudio, efectuando los cambios necesarios en la formación y sensibilización de los profesionales para un

óptimo desempeño en el sector público o privado, sin dejar de lado la importancia de la independencia en el ejercicio de la profesión.

La participación de las universidades en la formación debe estar replanteada en su misión y visión de la institución, lo que conlleva a efectuar un análisis de las fortalezas y debilidades, considerando las oportunidades que estas tienen, que permitirá efectuar el diagnóstico de la “responsabilidad social corporativa”, esta responsabilidad está estrechamente vinculada con temas como la ética en los negocios, institucionalización de la responsabilidad social y la innovación.

La ética puede aprenderse y enseñarse a través de procedimientos tradicionales usados para la transmisión de conocimiento como los libros, artículos, conferencias, entre otros. La ética profesional, desde el enfoque de valores sociales, debe estar implicada en las distintas disciplinas impartidas en la enseñanza profesional y, por ende, su aplicación al colectivo.

Existen planteamientos como los de Hernández, Silvestri y Cobis (2006), en los que proponen que los sistemas de enseñanza deben estar fundamentados en una visión holística, en la formación de profesionales gerenciales en las disciplinas destinadas a los negocios como la administración, la contaduría y la economía, donde se destaque el componente ético; por su parte, la cultura ética debe estar vinculada con la cultura de responsabilidad que forma parte del nuevo reto al cual se enfrentan las instituciones de educación superior.

Con esta nueva formación ética del profesional se busca que los valores incidan en el comportamiento y actitudes, que se desarrollarían en su desempeño como profesional como un indicador de la responsabilidad.

Necesariamente las instituciones de educación superior deben reforzar los conocimientos adquiridos con la ética siendo para ello necesario que se creen o adopten normativas jurídicas como lo expone Arévalo, E. (1998) refiriéndose a la Constitución, los Códigos de Ética profesionales y organizacionales; surge con esta normativa que los documentos anteriormente comentados puedan convertirse en “letra muerta”, si los valores allí contenidos no se practican diariamente como la

nueva forma de vida del profesional, como fundamentado en sus acciones con la sociedad.

Sin dejar de lado la responsabilidad a la que está sujeta el profesional por la violación de la normativa anteriormente señalada, conlleva a la aplicación de sanciones de acuerdo a las faltas cometidas, creando así una matriz de opinión entre los profesionales, organizaciones e instituciones educativas, con el fin de mejorar los valores éticos en las profesiones.

En consideración a lo anteriormente planteado se considera que no solo deben existir mecanismos que regulen la ética en los profesionales, la educación de éstos y el conocimiento de los mismo, debe generarse un proceso de interiorización del individuo que debe partir en la divulgación de situaciones en que se viole la ética, los individuos adquieren sus valores a través de la cultura, su inclusión en la sociedad, el reconocimiento de sus buenas acciones y la amistad.

La sociedad en los actuales momentos enfrenta situaciones de pérdida de valores de los profesionales, generando de esta manera un cuestionamiento a los profesionales y a sus formadores; un hecho de esto es la corrupción, un vicio, un anti valor que cada vez cobra más fuerza en la sociedad, parece este convertirse en una cualidad que deben tener los profesionales para incrementar un valor económico por prestar sus servicios profesionales o bien para ser altamente aceptados; pero realmente es necesario que un profesional arriesgue el prestigio, el respeto y su reputación a cambio de un reconocimiento económico.

Arévalo y Villegas (1998), en este orden de ideas, vincula el término corrupción, comúnmente usado por muchas personas como un nuevo estándar que forma parte de la cotidianidad, originando este que las personas pierdan valores como el de la honestidad, la responsabilidad y el compromiso, ya todos estos fueron sustituidos por la corrupción en todas sus formas. Para el autor, la honestidad es el antídoto ético de la corrupción, debe practicarse en una labor educativa sólida y continua que garantice una formación integral del individuo donde los valores jueguen un papel importante.

Entretanto, Peña y Bastidas (2007) reflejan que los valores morales están presentes en las acciones y actitudes del ser humano, relacionándose con las apreciaciones racionales vinculadas con la bondad implícita en las actividades que se desempeñen.

La ética de una profesión incluye una serie de normas que definen lo bueno o lo malo del obrar en el desempeño profesional. El obrar profesional del Contador Público está sometido a múltiples influencias como factores de exigencia de los usuarios en cuanto a la calidad del trabajo realizado, la tecnología, el mercado global, así como la plataforma jurídica de cada país, estrechándose con los códigos de ética emitidos para cada país.

En la práctica de la profesión de contador público, la ética juega un papel importante sin dejar de lado a su vez la profundización de las distintas áreas de estudio, es por ello que De Nobrega (2009) diferencia la moral de la ética; por su parte, la moral está vinculada con las acciones humanas, su voz interior, su propia conciencia que influye en una forma determinada su actuación, sin que pueda estar contemplado en el grupo social del cual forme parte. La ética, por el contrario, es un patrón establecido y esperado de las conductas de las personas dentro de una sociedad.

Por su parte, la profesión tanto a nivel internacional como nacional cuentan con códigos de ética diseñados especialmente para proporcionar un marco de referencia de la conducta del profesional en su ejercicio. La autora De Nobrega (2009, p. 21-22) señala las creencias que conforman el sentido ético en las organizaciones, están enmarcadas en los siguientes aspectos:

- (1) Ética en su persona: la acción consciente del individuo dentro de las empresas, por ejemplo: el respeto por sí mismo y los demás, la claridad en la conducta.
- (2) Manejo de la verdad: la verdad aceptada por las personas y las organizaciones apegadas a la fidelidad y con principios claramente definidos.
- (3) Humildad en el desempeño: el reflejo de la verdad de la persona que constituye una actitud transparente apegada a principios institucionales por encima de lo individual.
- (4) Amor por los suyos: el amor se expresa al valorar a las personas como el recurso más importante lo que lo hace tangible a través de gestos como el saludo, reconocimiento, solidaridad entre otros.
- (5) Congruencia: el reflejo de un hilo que unifica las unidades de las organizaciones y las personas que laboran en ellas, está

representado por la motivación, satisfacción, comunicación, entre otros. (6) Vocación de servicio: derivada del componente “amor” expresado en los valores de la organización que toman en cuenta las relaciones internas y externas como los clientes, proveedores, entre otros.

Para la autora De Nobrega (2009) al profesional de la contaduría pública en la actualidad se le exige un abordaje de la organización desde la perspectiva de la complejidad. Esto conlleva a un pensamiento integralista, complejo y transdisciplinario considerando aspectos como:

El papel del conocimiento de la organización, la valoración de intangibles antes no considerados, la comprensión de la empresa como red de relaciones, la globalización de las relaciones inter y extra empresariales, la minimización en el uso del papel como soporte transaccional, las tecnologías de información y comunicación (TIC) como variable determinante de un cambio continuo, la transdisciplinariedad como forma de pensamiento y estudio de los problemas u oportunidades de mejoras organizacionales, el diseño de sistemas contables para la generación de información multivalente, valuación probabilística de partidas y eventos socioeconómicos (p. 25).

La sociedad, a raíz de los requerimientos de la globalización, exige que el profesional sea formado con nuevos enfoques en el pensamiento, abiertos, flexibles, holísticos e integradores. Estas nuevas necesidades de formación no harán cambiar los principios y reglas éticas ya vigentes en las que destacan la responsabilidad, interés público, objetividad, independencia, cuidado profesional, alcance y naturaleza de los servicios, entre otras normas de actuación.

Un enfoque hacia la Moral

En la opinión de la investigadora, la moral está vinculada con la ética considerando que es un acto de justicia para consigo mismo cuando realiza una obra basada en lo correcto y es expuesto a un juicio social si realiza actos contrarios a sus creencias y valores.

Para Aristóteles (años 348 - 345 a.C.) en sus obras referidas a la ética, menciona la moral como la realización de las acciones de forma correcta porque estas nos

parezcan así, por el contrario, debemos reconocer las mismas para ser capaces de discernir del bien del hombre.

Las acciones son aquellas que permiten alcanzar un fin y este fin puede entenderse como el “bien del hombre”, permitiendo que Aristóteles pudiese inferir con respecto a que aún la ciencia más pura como la matemática, encargada de resolver cosas necesarias, pueden existir contingencias sobre la actuación que se tenga frente a estas sugiriendo que no se tiene con certeza las consecuencias físicas que pudieran derivarse de ellas.

La bondad para Aristóteles no es natural ni innatural al hombre, nacemos con la capacidad de adquirirla con la práctica “de actos de justicia o temperancia”, el placer o el dolor experimentado por el hombre en el cumplimiento de actos virtuosos o viciosos, constituyendo la “virtud moral”. El hombre actúa de forma virtuosa “sabiendo lo que hace, eligiendo el acto y por el acto mismo y como resultado de la disposición permanente”.

La virtud moral no es completa en sí misma, está determinada por un punto medio que debemos descifrar en cada uno de nosotros, partiendo de la “sabiduría practicada por uno mismo o seguir el ejemplo o precepto de alguno que la posea”; la virtud como elección puede ser considerada en varios aspectos, el deseo de lo imposible, la elección sobre algo que se desea pero depende de una acción, y por último la voluntad es el medio y la elección permite decidir cuál es el medio más idóneo para una acción.

Las virtudes morales están relacionadas con los sentimientos y las acciones dominadas principalmente por los sentimientos, es así como la virtud es el dominio de un sentimiento y la forma de actuar ante una determinada situación. Las listas de virtudes descritas por Ross (1923, p. 242) se pueden desarrollar de la siguiente manera:

Tres virtudes que consisten en la actitud correcta con respecto a los sentimientos primitivos como el temor, el placer y la cólera; cuatro virtudes relativas a dos de las principales búsquedas del hombre en la vida social, la persecución de la riqueza y la del honor; tres virtudes concernientes a las relaciones sociales y dos cualidades que

no son virtudes, ya que no son disposiciones de la voluntad. Estas últimas son estados intermedios y son elogiadas, pero son estados medios del sentimiento y no actitudes de la voluntad con respecto al sentimiento.

Lorda (1993) define la moral como el “arte de vivir bien”, es decir, vivir como es propio de un hombre, como corresponde a un ser humano; basado en buenas relaciones con los demás y actuar de forma correcta ante las situaciones que se presentan.

En consideración a lo expuesto por los autores citados, la moral es parte de la ética y no puede hacerse de lado, ya que la misma percepción de terceros puede considerarse a los principios y valores que se tienen para enfrentar juicios sobre las acciones que se efectúen.

Contador público como persona integral

Al hacerse referencia a la profesión de la contaduría pública, su evolución y desarrollo, se hace necesario conocer la historia de la contabilidad y lo que permitió a los individuos el estudio de esta carrera universitaria a nivel de Licenciatura en las distintas universidades y centros de estudios superior a nivel mundial.

Primeramente, Luciani (2007) destaca que los orígenes de la contabilidad guardan relación con los momentos históricos de la creación de los números o símbolos numéricos, y el surgimiento del trueque. El trueque surge a partir del momento en que el hombre produce más de lo que puede consumir, permitiendo la aparición de la oferta. El surgimiento de este fenómeno fue aproximadamente en el año 6000 antes de Cristo, por otra parte, la creación de los números data de la prehistoria, cuando el hombre, a través de dibujos, llevó el control del trueque.

Para este momento histórico se tienen registros de que en Egipto, Mesopotamia, Grecia y Roma se practicó la contabilidad, el último de estos países es donde se centran los mayores indicios de la contabilidad a través de la teoría de la partida doble, para esta época, quienes ejercían la contaduría eran los romanos plebeyos y esclavos que posteriormente se agruparon en colegios.

En los inicios de la época del renacimiento para el año 1453 y la revolución contable, se inicia la difusión de la disciplina contable con el desarrollo de la imprenta; Benedetto Cetrugli Rangeo da inicio a sus escritos siendo el pionero en los primeros textos de contabilidad, seguidamente Luca Pacioli, a través de la segunda reimpresión de su texto “*Summa*”, se convierte en el autor más destacado de la época de la contabilidad.

El siglo XIX sufre transformaciones en el estudio relacionado con elementos en las definiciones de las depreciaciones, amortizaciones, reservas, fondos, entre otros; a su vez el surgimiento de los libros de mayor, la mecanización y la electrónica. Se originan los costos de producción y venta, produciéndose los esquemas gubernamentales en el desarrollo de la profesión.

En este siglo surgen las primeras asociaciones de contadores públicos, cuya finalidad es orientar la contabilidad bajo estándares generales; surgen a su vez investigadores en la disciplina contable en busca de una teoría unificadora, sin embargo, estas fueron diferentes y variadas entre las que destacan, según lo analizado por la investigadora:

1. Teoría de la personificación: es una cuenta ficticia “que recibe y entrega”, esta se creó en vista de la necesidad de que las personas son responsables por los valores existentes en la organización. A partir de esta teoría se construyó el plan de cuentas que es usado en la actualidad por las empresas, se perfecciona el método operativo de la partida doble y surge el sistema de contabilidad integral.
2. Teoría jurídica: se concede gran importancia como sujeto de derecho y su estudio basado en las normas jurídicas que rigen la práctica y la profesión contable, puedan derivarse. Esta teoría contribuyó a las normas internacionales, las obligaciones jurídicas que las organizaciones adquieren con sus propietarios, Estado y la sociedad.
3. Teoría Económica: la práctica contable debe estar sujeta a los momentos y cambios en la economía. La teoría de Marx permitió avanzar en el concepto de los sistemas de medición de la realidad económica.

4. Teoría de la Contabilidad Pura: la investigación experimental permitió un estudio de sobre el punto de partida de las cuentas de balance y no de forma contraria.
5. Teoría administrativa: integra valores humanos a los valores financieros de la empresa. Da importancia a la contabilidad por su carácter predictivo y la importancia que tiene para la organización.

Dada la concepción de la contabilidad como una ciencia aplicada, muchos han sido los autores que han presentado sus definiciones, pero ahora bien el contador público es el profesional encargado de llevar a la práctica esta ciencia y cada una de las actividades que la componen, para Cabanellas (1993, p.90) el contador público se define como:

El que, cursados los estudios requeridos e inscrito en los registros públicos que cada legislación determine, cumple las funciones que las autoridades administrativas o judiciales le encomienden, para verificación de cuentas o bienes de organismos públicos o de empresas privadas, y aun de simples particulares, con fines civiles, penales, mercantiles o fiscales.

La diferencia del fundamento conceptual de la carrera de Contador Público es que tiene una orientación práctica dedicada a tratar las situaciones que se generan ante la administración de los recursos en empresas de carácter público o privado. Un nuevo elemento de la importancia de la profesión es la contabilidad externa que está vinculada a los usuarios externos y la contabilidad interna a los usuarios de información de gestión.

Fregona (2005) se refiere en su conceptualización histórica a la diferencia y relación entre la Economía de Empresas vs. Economía política. Entre las coincidencias de estos conceptos se centraliza en que es una teoría general enfocada en un mismo y único fenómeno, cuando se refiere a economía de las empresas, entendida en muchas ocasiones como teoría política de la empresa, ya que esta constituye un concepto meramente operacional y su realidad histórica constituye su objeto específico financiero.

De acuerdo a un documento emanado de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo citado por Luciani (2007). Acerca del plan

de estudios de los profesionales contables con el fin de mejorar el desempeño y la prestación de sus servicios en la economía mundial sean adaptados a las nuevas necesidades, debe contener:

1. Conocimientos y técnicas generales.
2. Formación técnica profesional.
3. Exámenes profesionales.
4. Experiencia práctica.
5. Formación profesional continuúa.
6. Sistema de certificaciones.

Este documento destaca objetivos como la armonización mundial de la profesión, las necesidades de la práctica mediante la obtención, análisis, interpretación, síntesis, evaluación y comunicación de informaciones, a través de los desarrollos de esferas de los conocimientos como lo son la tecnología de la información, la ética y las técnicas de comunicación.

Sin dejar de lado los enfoques necesarios para la formación contable a nivel mundial el enfoque de los insumos referido al carácter prescriptivo y específico de la formación general y técnica, así como la aptitudes requeridas; por otra parte, el producto es descrito como la formación que necesita el profesional para alcanzar los resultados.

Los contenidos en los programas de formación profesional se expresan en objetivos de acuerdo a las áreas de enseñanza de los conocimientos, es importante destacar que los conocimientos en el desarrollo de los sistemas de información contable son importantes, ya que es tarea del profesional en contaduría pública programar los circuitos de información y la construcción de bases de datos para la toma de decisiones.

El fenómeno de la globalización no es un fenómeno aislado que solo influye en la economía de las empresas y en las políticas de los países, a esto no escapan los currículos de las carreras y la capacitación de los profesionales, es por ello que la armonización y coherencia de los contenidos mínimos en los

currículos de estudio se convierten en una premisa, tomando en consideración las necesidades de cada país o región, para poder formar profesionales de gran utilidad y con posibilidades laborales ciertas.

En países de América Latina los profesionales deben estar capacitados en el manejo de cuentas públicas a través de los subsistemas de presupuestos y contabilidad pública, en cuyos estudios más extensos dan apertura a las especializaciones permitiendo a los entes públicos contar con profesionales preparadas para las funciones públicas.

El capital humano está referido al conocimiento explícito o tácito, que poseen los trabajadores de las empresas y son de utilidad para su desempeño en las mismas, su capacidad de reproducir el conocimientos a los demás así como el aprendizaje de nuevos conocimientos. Dentro del capital humano se distinguen activos como pericia colectiva, capacidad creativa, habilidad para la resolución de problemas, liderazgo, capacidad empresarial y de gestión.

Este capital se nutre con la educación y preparación del individuo, iniciándose con la educación primaria pasando por las distintas etapas de formación educacional escogida por el individuo para su desarrollo del conocimiento.

En el caso del profesional de la contaduría pública, los conocimientos que conforman el capital humano son adquiridos y desarrollados en los institutos de educación superior, marcando la calidad de los conocimientos los distintos pensum de estudios de las casas de estudio de donde egresan.

La universidad está representada como la organización en la cual se forman un grupo de individuos portadores del conocimiento que los califican para el ejercicio profesional y la vida en sociedad, los conocimientos se forman mediante la investigación en las distintas disciplinas científicas y son transferidas a la sociedad, para que estas sean usadas para la resolución de problemas.

Dentro del sector educativo, la Universidad de los Andes, a través de la Oficina de Admisión Estudiantil (OFAE), define la carrera de la Licenciatura en Contaduría Pública como:

Es un experto en la materia contable, quien debe dominar conocimientos sobre organizaciones, economía, leyes, especialmente en áreas mercantil, laboral y fiscal, finanzas, mercado de capitales, comercio internacional, manejo de tecnologías de la información y la comunicación y de los sistemas de información. El Contador Público debe poseer una actitud crítica y de responsabilidad social para esgrimir con objetividad las distintas situaciones del quehacer profesional y para la toma de decisiones de forma oportuna y acertada. También debe tener disposición al cambio para incorporar nuevos conocimientos en las distintas áreas que inciden en la profesión.

A su vez, el profesional de la Contaduría Pública deberá poseer habilidades y destrezas de acuerdo con el perfil de la profesión como lo son, de manera simplificada por la investigadora:

- Habilidad verbal y numérica.
- Honestidad, responsabilidad y objetividad.
- Facilidad de expresión oral y escrita.
- Capacidad de trabajo en equipo y bajo presión.
- Familiaridad con la tecnología.
- Ser ordenado y discreto.

En la Universidad de los Andes los autores Becerra, García, Higuerey y Paredes (2005) hacen referencia a la formación del contador público en la Universidad de los Andes, concretamente en el Núcleo Universitario Rafael Rangel, en el Estado Trujillo, citando a Rodríguez (1995), que define al licenciado en Contaduría Pública como un profesional que se encuentra en la “capacidad de brindar servicios y elaborar sistemas de información contables-financieros, en el ejercicio independiente de la profesión o en relación bajo dependencia”.

El licenciado en Contaduría Pública es un profesional que puede ejercer sus conocimientos de forma dependiente e independiente, con amplios conocimientos en áreas contables, financieras, capacidades para el análisis, interpretación y toma de decisiones. Desarrollando habilidades para seleccionar, procesar, registrar, interpretar, tomar decisiones, elaborar y presentar informes, sin dejar de lado el diseño e implementación de sistemas de información contables y financieros, sin dejar de lado el comportamiento ético que deben tener los profesionales en la prestación de sus servicios.

El profesional de la Contaduría Pública, una vez egresado de las casas de estudio venezolanas para ejercer la profesión que regula la Ley, deben inscribir sus títulos en el Colegio respectivo, que le asignará a esta inscripción un número, el cual deberá aparecer en todas la actuaciones públicas del profesional. La profesión está regida por un compendio normativo que regula la profesión de manera directa como leyes, reglamentos, estatutos y aquellos que sean dictados por Federación y los Colegios.

El Contador Público deberá estar preparado para afrontar los grandes retos en la actualización de la profesión por los constantes cambios que se dan en la profesión, lo que da origen a que los principios y valores éticos que debe poner en práctica son mayores, considerando las amenazas del entorno.

Un acercamiento al valor de la Responsabilidad

Bravo (2006) refiere el concepto aristotélico de la responsabilidad como la “voluntariedad de las acciones y pasiones humanas”, por medio de la elección, un individuo puede escoger de una forma eficiente una acción responsable. El término voluntario para Aristóteles tiene que ver con la voluntad como un acto que no depende del deseo sino de la voluntad, por su parte, el deseo que está marcado por ser una pasión humana puede decirse que se vincula con el “deseo concupiscible o apetito, el irascible o pasión y el racional”.

La elección constituye la “intención moral” para Aristóteles, la elección no es más que la acción para lograr la felicidad humana, por su parte, esta constituye para la responsabilidad como la causa de que un individuo realice una acción responsable considerada como eficiente.

En principio la responsabilidad es una capacidad, un valor, una obligación, un deber que se enseña y practica en los hogares de las personas desde que se adquiere la capacidad de distinguir lo bueno de lo malo, en opinión de la autora de la investigación la:

Responsabilidad es un elemento de la ética, que así como la independencia que debe tener un profesional en especial de la contaduría pública, permite al individuo a través de un proceso de interiorización el reconocimiento de un acto que cometiese contrario a sus principios.

Se hace necesario que se creen normativas jurídicas acordes a los momentos sociales que se viven, así como la creación por las distintas federaciones profesionales, organismos que vigilen el comportamiento de los profesionales. La generalización anterior permite hacer referencia de ello a los profesionales de la contaduría pública en Venezuela, a través de facultades otorgadas por ley poseen un organismo que se encarga de vigilar el comportamiento ético de los profesionales, dentro de sus facultades velan porque este comportamiento se apegue a lo establecido en la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento.

Es de destacar que este organismo a su vez dicta reglamentos, estatutos y demás normas que la Ley le faculte, entre ellas figuran los códigos de ética, que son, a consideración de la autora, un cuerpo normativo que debería estar considerado como ley y su cumplimiento, y estudio por parte de los profesionales debe ser obligatorio, es de reconocer que el profesional de la contaduría pública, tenga un perfil íntegro que no solo esté preparado para el tratamiento contable de la información financiera de las organizaciones, adicionalmente la ética es importante para un desempeño idóneo.

En ocasiones se puede percibir que una falta a las normas éticas o un profesional se considera que su ética no sea la acorde, cuando éste no es responsable en el desempeño de sus funciones, trabajos contratados por usuarios específicos, revela información confidencial de sus clientes sin que éste otorgue previa autorización entre otros, pero debe ser considerado que una falta a la ética es la competencia desleal que se da entre los profesionales por conseguir un mayor número de clientes.

Ahora bien, el profesional en cada una de sus actuaciones es responsable por cada una de sus actuaciones incluso en aquellas donde actúe por negligencia; la profesión en nuestro país y especialmente en el Estado Mérida ha crecido vertiginosamente, dada la nueva configuración de la Administración Pública con la creación de impuestos nacionales, estatales y municipales, donde cada día más son las empresas que deben cancelar los mismos, convirtiéndose el profesional, junto con la organización, en responsable por las actuaciones lícitas o ilícitas que estas cometan con el fin de alcanzar sus objetivos. Siendo necesario estudiar la responsabilidad civil y penal en su sentido conceptual, así como las sanciones que acarrearán éstas.

Responsabilidad civil como un acercamiento a la Responsabilidad

Administrativa

De acuerdo a Coderch y Gómez Ligürré (2002) en Roma la expresión “*iuscivile*”, en su sentido etimológico tuvo más acepción en el Derecho Civil, que no era más que el derecho de cada pueblo, y en especial lo era para los ciudadanos romanos en contraposición al derecho común de todos los pueblos que era el llamado “*iusgentium*”.

En la Edad Media el Derecho Civil se constituía como sinónimo de Derecho Romano, considerado como común y universal; en sentido contrario se encuentran los Derechos Estatutarios y Eclesiástico.

El Derecho Civil se ha presentado en dos ejes: la “persona” (contemplada como materia principal) y el “patrimonio”; de allí que se comprenden las regulaciones de dos fines esenciales, procurar los medios indispensables para la conservación y bienestar individual, así como la conservación y bienestar de la especie. En conclusión, el desarrollo del Derecho Civil abarca las siguientes instituciones, simplificado por la investigadora:

1. Persona Natural (individuos de la especie humana) y Persona Jurídica (entidades).
2. Familia, relaciones personales y patrimoniales.

3. Patrimonio, como conjunto de relaciones jurídicas activas (derechos) y pasivas (deberes), cuantificables en dinero que pertenecen a un sujeto. Esta rama en el Derecho Civil constituye el estudio:
 - a. Derechos reales, donde se confiere un poder oponible a cualquier persona y directo sobre una cosa.
 - b. Derechos de Crédito subjetivos al Derecho Patrimonial, permiten a un titular (acreedor) exigir una prestación a otra persona determinada (deudor).

Seguidamente se destacan algunas ramas del Derecho Civil por Gorrondona (1984, p.55) establece que:

1. Derecho de Personas, estudia las condiciones de la personalidad jurídica y personas naturales (reacciones con los demás).
2. Derecho de Cosas, Bienes o Derechos Reales, estudia las cosas y los bienes así como los derechos inherentes que existen sobre ellos.
3. Derecho de las Obligaciones, estudia los derechos de crédito o personales.

www.bdigital.ula.ve

La Responsabilidad Civil nace como elemento del Derecho Civil y sus distintas ramas que abarcan las relaciones de las personas con ellas mismas y sus actuaciones frente a los demás, y la determinación del efecto de sus actos frente a la ley propiamente dicha.

Ahora bien, el Derecho Civil comúnmente está asociado a los individuos que por medio de las acciones que este ejecute será cuestionado por faltas cometidas a personas naturales, personas jurídicas, bienes, así como las obligaciones que se adquieran con terceros. Desde una perspectiva más general, Cabanellas (1993) p. 120, define la responsabilidad civil como “El talión económico-jurídico: la obligación de resarcir, en lo posible, el daño causado y los perjuicios inferidos por uno mismo o por un tercero, y sin causa que excuse de ello”.

En términos de la responsabilidad estricta se ha elaborado argumentos filosóficos donde se expresa el ejercicio de la libertad de acciones en las cuales se deberá hacer cargo por el azar dañoso de los emprendimientos que sean

usados para buscar el beneficio para quienes se realizan, sin dejar de lado los argumentos económicos en los que se asume que se ha actuado de manera intuitiva bajo una racionalidad económica, en estos argumentos se incluye las omisiones a los preceptos éticos en el ejercicio de una profesión.

www.bdigital.ula.ve

La responsabilidad por hecho ajeno se encuentra presente en la legislación española en cuanto a la dependencia profesional de los involucrados, como lo presenta Salvador y Gómez (2002, p. 35), los empresarios, dueños y directores de una empresa al igual que los titulares de los centros docentes de enseñanza, responderán por los daños que causen sus dependientes y maestros.

Para los autores antes mencionados la responsabilidad de los empresarios se resume de la siguiente manera “son igualmente responsables los dueños o directores de los perjuicios que sean ocasionados por sus dependientes en los ramos que estuvieran empleados o con ocasión a sus funciones” Salvador y Gómez (2002, p.35). Cuando se incurra en hechos que se encuentren tipificados en el código penal serán responsables civiles subsidiarios, “las personas naturales o jurídicas dedicados determinados géneros de industria o comercio, las faltas que cometieran sus empleados o dependientes, representantes o gestores en pleno desempeño de sus obligaciones o servicios” Salvador y Gómez (2002, p.35).

La relación más típica de dependencia empresarial es la de naturaleza laboral que se caracteriza por la prestación de servicios de manera voluntaria que será retribuida. La jurisprudencia española y el “*Common Law*”, elaboraron una serie de índices que permiten establecer si existe o no relación de dependencia y el grado de responsabilidad por el hecho ajeno, cuando el empresario

1. Regule tiempo y lugar de trabajo.
2. Regule el tiempo de ocio y de vacaciones.
3. Reserve las funciones de control y dirección de las labores que le sean encomendadas.
4. Pongan a disposición los instrumentos y medios de trabajo necesarios.
5. Se asuman los riesgos económicos y financieros asociados a la actividad.

En el Derecho, la responsabilidad civil establece las condiciones necesarias para que el daño que se produzca por una persona deba ser reparado por quien lo haya provocado. En Derecho, en su sentido más abstracto, se diferencian dos criterios básicos para la atribución de responsabilidad, la negligencia es atribuible a una falta

de cuidado de quien los provoca y el riesgo ocasiona una responsabilidad estricta, en cuyo caso el demandado ha sido quien ocasionó el daño.

La culpa es un elemento que se asocia a la responsabilidad civil, un juicio de reproche al responsable, en este sentido se entiende como el incumplimiento de la conducta establecida por el derecho. Este criterio relevante para entender estas relaciones es la justicia correctiva, asumida en el autor del daño y la víctima.

Ahora bien, el concepto civil de la negligencia supone una infracción que puede estar expresado como la figura del “buen padre de familia”, en el caso de personas y tratándose de empresas como el cuidado que estas deben tener para evitar accidentes; la negligencia es considerada como un “parámetro de conducta que no atiende a nuestras fortalezas y debilidades” Barros (2006, p. 55). Es por eso que el inexperto responde civilmente por los daños causados dada su impericia, aunque su manera de actuar pueda estar respaldada por excusa moral, pero esta resulta irrelevante ante el derecho.

La responsabilidad civil sea en su forma estricta o por negligencia tiene como requisito común la capacidad de decidir el curso de acción, es por ello que la calificación de la negligencia recae en la conducta y no sobre la persona responsable; lo importante de esto es que ambas responsabilidades a la luz de la justicia retributiva es netamente correctiva, que observa la relación entre la víctima del hecho y el autor del daño.

La negligencia, para Barros (2006), es un criterio para la atribución de la responsabilidad, ya que solo el daño da lugar a una reparación, existiendo casos en que la falta de cuidado no es una condición vinculada directamente a una responsabilidad, existiendo casos en los que se evidencia la falta de cuidado, y no puede atribuirse directamente una responsabilidad, como lo son los casos de los ilícitos económicos donde se requiere que la persona actué con intención.

Un requisito para la responsabilidad por negligencia está limitado por un elemento adicional de la ilicitud, mostrándose como una lesión al derecho subjetivo de la vida, salud, propiedad u honra, por nombrar algunos, en estos casos no basta con el acto

negligente sino que afecte un interés patrimonial o extra patrimonial del afectado, cuando sea el caso, a su vez de los beneficios que se persiguen en un negocio.

Cuando el tipo de accidentes se debe por la culpa del agente de daño, es razonable asumir principios como el “prima facie” atribuible a la negligencia que establece “dejad que los hechos hablen por sí mismos” Barros (2006, p.70), mientras que el “*common law*” explica esta situación. Esta presunción expone que mientras no se tenga indicio de lo contrario a lo que se le imputa al responsable este será el que debe responder por el daño. La consecuencia jurídica establecida por una regla que trae consigo una sanción por una conducta que no es correcta, infiriendo de esta que esa regla nos prohíbe causar daño.

La acción humana está asociada al terreno del individualismo moral, en cuanto a la posición libertaria que tiene el individuo justifica la responsabilidad estricta, una persona tiene pleno control sobre sí misma y, en consecuencia, debe hacerse cargo de aquellos hechos en los que actúe contrario a sus principios y conductas.

La responsabilidad civil es extensiva en situaciones donde existe una actitud abusiva como lo es la competencia desleal, un ejemplo de ello es cuando los profesionales no otorgan el verdadero valor que tienen sus servicios y compiten con otros profesionales en términos del precio de sus servicios, desmejorando, de este modo, la calidad de los mismos.

Se atribuyen a su vez la ilicitud de los actos no tienen origen a partir del juicio de desvalor de la conducta, por el contrario, se enmarca en el daño que fue causado, bajo esta condición el individuo es responsable de las consecuencias que traen sus acciones, bien sean de manera correcta o incorrecta, siendo responsables de conductas que son compatibles con la forma de vida cotidiana, entre ellos la ética.

El autor considera un elemento adicional la responsabilidad por negligencia que es la culpa, sanciona una lección que no considera a los demás en sus planes de acción; la responsabilidad estricta es aplicable a los individuos que asumen riesgos excesivos o en actividades en las cuales los costos de su emprendimiento sean cuestionados en términos de su eficiencia, en base a este planteamiento del autor podemos encontrar que profesiones en la rama de las ciencias económicas como la administración, la

contaduría y la economía, en la que ejerzan cargos públicos o privados en la alta dirección asumen riesgos por el buen desempeño de las mismas.

La normativa legal vigente en Venezuela, dentro de la cual se hace mención a las sanciones en materia de responsabilidad, se encuentra el Código Penal Venezolano (2006); en los artículos 118, 120 al 125, hacen mención a las personas que son responsables subsidiarios por las faltas o delitos en los que incurran sus discípulos, oficiales, aprendices en el desempeño de sus servicios u obligaciones, los maestros y las personas que estén dedicadas a cualquier género de la industria.

Seguidamente la responsabilidad civil comprende, en un análisis de la investigadora:

1. La restitución: deberá efectuarse sobre el mismo objeto causa de la responsabilidad cuando sea posible, si no fuera posible, su restitución se debe reparar su valor pagándose el valor del mismo.
2. Reparación del daño causado: se hará valorando la entidad del daño a regulación del tribunal el precio natural del objeto siempre que esto fuese posible. La reparación se exigirá cuando no haya lugar para la restitución.
3. La indemnización de perjuicios: no solo comprenderá el hecho que se hubiese causado al agraviado sino a su familia o un tercero. El importe que se genere por el importe de la indemnización a la que hubiere lugar será regulado por los tribunales.

La obligación de restituir, reparar el daño o indemnizar los perjuicios se transmitirá a los herederos o responsables hasta la concurrencia del monto de la herencia. Si el hecho punible es imputable a varias personas, estas quedan obligadas solidariamente por el daño causado. Cuando se cometiera un hecho por título lucrativo participe en este, está obligado al resarcimiento hasta la cuantía en que hubiera participado.

La responsabilidad administrativa de acuerdo a la investigadora se considera como aquella que se tiene frente a los ilícitos cometidos en perjuicio de un tercero con la finalidad de ocultar o presentar de manera falsa una información de carácter

financiero vinculada directamente con la ética en la profesión y en el ejercicio de la misma.

Es cuando surge la necesidad de crear una serie de organismos a nivel interno de los gremios de las distintas profesiones con la finalidad de velar el cumplimiento de normativas éticas; este es el caso del Tribunal Disciplinario del Colegio de Contadores Públicos como detallaremos a continuación.

Tribunal Disciplinario

El Tribunal Disciplinario es un órgano de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, a su vez este órgano estará presente en los Colegios de Contadores Públicos ubicados en cada estado del país, donde se encuentre ubicada la sede del colegio respectivo. Este tendrá por funciones las atribuciones otorgadas a través del reglamento dictado por la Federación con la finalidad de dictaminar las funciones que son parte de los miembros y del propio tribunal.

Corresponderá a los tribunales disciplinarios y a las fiscalías velar por la superioridad de la Constitución, todos los procedimientos que no estén previstos en el Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación se regirá por normas como Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Código de Procedimiento Civil, Código Orgánico Procesal Penal, Código Civil y demás leyes de la República.

El Tribunal Disciplinario es un órgano de la Federación del Colegio de Contadores Públicos de Venezuela de acuerdo a lo establecido en el artículo 56 del Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, este órgano tendrá las siguientes atribuciones:

1. Conocer y decidir dentro de los sesenta (60) días hábiles siguientes a la recepción de las apelaciones interpuestas en contra de las decisiones tomadas en los Tribunales Disciplinarios de los Colegios.
2. Conocer directamente sobre los casos en los cuales se vean involucrados los miembros del Directorio de la Federación y de las Juntas Directivas y Tribunales Disciplinarios de los Colegios.
3. Actuar como un órgano consultivo de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios;
4. Las demás atribuibles en la Ley y su Reglamento.

Como lo establece el artículo 54 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública Tribunal Disciplinario Nacional estará integrado por tres (3) miembros principales Presidente, Secretario y Vocal, y tres (3) suplentes elegidos en la oportunidad que señala la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, Estatutos y demás reglamentos dictados por la Federación. Tendrán una duración de dos (2) años en el ejercicio de sus funciones, pudiendo ser reelegidos y no deberán separarse de sus cargos, aun cuando se cumpla el periodo para el cual fueron elegidos hasta que tomen posesión los nuevos miembros.

Para ser miembro principal o suplente del Tribunal Disciplinario requiere cumplir con los siguientes requisitos, según lo establecido en el artículo 49 del Reglamento de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública:

1. Tener una antigüedad no menor a cinco (5) años de inscrito en el Colegio de Contadores Públicos de cualquier entidad federal.
2. No haber sufrido en los cinco (5) años anteriores a la fecha de las elecciones sentencia condenatoria de suspensión del ejercicio profesional, destitución de cualquier cargo que ocupase en los órganos de los Colegios o de la Federación.

Los miembros una vez juramentados procederán a la instalación del Tribunal dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de juramentación, con la asistencia en pleno de sus miembros principales y suplentes, en la instalación se le participara al Directorio de la Federación y los Tribunales Disciplinarios Regionales.

Las reuniones del Tribunal se realizaran por lo menos una vez al mes y en forma extraordinaria cada vez que fuese necesario previa convocatoria. Las faltas absolutas temporales de los miembros principales serán llenadas por los suplentes en el orden que fuesen elegidos.

Son atribuciones de los miembros del Tribunal Disciplinario Nacional las siguientes, de acuerdo al artículo 28 del Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación, los siguientes:

Corresponde al Presidente:

1. Dirigir el Tribunal y presidir las reuniones.
2. Atender los actos de sustanciación del proceso hasta su culminación.
3. Firmar junto con el Secretario la correspondencia del Tribunal, citaciones y notificaciones, y a su vez las decisiones dictadas.
4. Firmar conjuntamente con el Secretario y el Vocal, los autos y las sentencias que sean dictadas.
5. Coordinar las actividades del Tribunal y la asignación de labores a los demás miembros.
6. Ordenar al Secretario la convocatoria para las reuniones extraordinarias.
7. Ejercer la representación del Tribunal en los actos públicos y privados donde sea necesaria su presencia.
8. Redactar los proyectos de sentencias que fuesen asignados.
9. Los demás que señale la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento.

Corresponde al Secretario:

1. Dirigir la secretaria de acuerdo a las disposiciones del Presidente.
2. Recibir las solicitudes, denuncias y demás documentos que sean presentados al Tribunal, anotando el lugar, fecha, hora de presentación y nombre del presentante, con nota de secretaria estampada en el documento que fuese recibido por el Secretario y el interesado.
3. Asignarle un número al expediente a las causas recibidas por el Tribunal, certificar copias de los documentos que se autoricen y soliciten de las partes, llevar el libro Diario en donde se anotaran por orden cronológico, las actuaciones efectuadas en los expedientes y las demás actuaciones del órgano jurisdiccional.
4. Llevar el libro de Actas de reuniones del Tribunal.
5. Asistir a las reuniones del Tribunal, autorizar mediante su firma las actas y velar por los empleados subalternos del mismo cumplan a cabalidad con sus obligaciones y deberes.
6. Llevar con claridad y exactitud el libro Copiador de Sentencias del Tribunal, el cual deberá ser foliado, empastado y sellado en todas sus hojas habilitándose en su primer folio por el Presidente y el Secretario. En este libro deben copiarse textualmente por sistema de fotocopiado o mecánico, en orden cronológico las sentencias que se dicten con los votos que se hayan salvado.
7. Llevar la correspondencia y conservar el archivo del Tribunal.
8. Realizar cualquier otra actividad que le fuese encomendada por el Presidente para mejor desenvolvimiento del órgano.

9. Recibir y entregar la secretaria y el archivo del Tribunal, bajo forma de inventario que firmaran los Presidentes y Secretarios salientes y entrantes.
10. Suscribir actos de sustanciación de los procesos hasta su culminación y las decisiones dictadas por el Tribunal.
11. Emitir y suscribir las copias certificadas que ordene el Tribunal.
12. Redactar los proyectos de sentencias que le sean asignados.

Corresponde al Vocal:

1. Asistir a las reuniones del Tribunal y firmar las decisiones que se dicten, así como ejercer las demás atribuciones que le sean asignadas.
2. Redactar los proyectos de sentencias que le fueren asignados.
3. Las demás que determine la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento.

La asistencia a las reuniones, como lo establece el artículo 29 del Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación, es de carácter obligatoria para los miembros principales y suplentes que fuesen convocados, las inasistencias deberán ser justificadas dejándose constancia en las actas. La inasistencia injustificada a dos (2) o más reuniones continuas o tres (3) alternas en el periodo de un trimestre, dará por entendido la renuncia al cargo, en este caso se convocara al suplente quien ocupara su lugar el resto del periodo.

Los Tribunales Disciplinarios de los Colegios de Contadores Públicos y el Tribunal Disciplinario Nacional, son autónomos e independientes de los demás órganos de los Colegios y de la Federación, actuando solo en obediencia a la ley y al derecho. A su vez estos cumplirán y harán cumplir las sentencias y autos dictados en el ejercicio de sus funciones legales.

En los casos que considere El Tribunal Disciplinario contará con un Fiscal que podrá intervenir como parte de buena en el resguardo de la legalidad, buenas costumbres, solicitando la aplicación o absolución de penas reglamentarias al determinarse la culpabilidad o inocencia del imputado. Los Fiscales son autónomos e independientes de los demás órganos de los Colegios y de la Federación, actuando en todos los procesos disciplinarios hasta llevarlos a su conclusión.

Para ser Fiscal principal o suplente se requiere poseer una antigüedad como Contador Público Colegiado no menor a tres (3) años e inscrito en el respectivo Colegio, así como no haber sufrido en los cinco (5) años anteriores a la fecha de la elección con sentencia condenatoria firme.

Los Tribunales Disciplinarios estarán integrados por tres (3) miembros principales Presidente, Secretario y Vocal, elegidos en la oportunidad que señala la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, Estatutos y demás Reglamentos de los Colegios y de la Federación, eligiéndose a su vez tres (3) suplentes que suplirán las faltas temporales o absolutas de los miembros de conformidad con el artículo 29 del Reglamento de Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Su duración será de dos (2) años en el ejercicio de sus funciones pudiendo ser reelegidos, no superándose de sus cargos aun cuando hubiesen cumplido en el periodo para el cual fueron elegidos hasta el momento que las nuevas autoridades tomasen posesión.

Para ser miembro principal o suplente se debe tener una antigüedad no menor a tres (3) años de inscripción en el Colegio respectivo y no haber sufrido en los cinco (5) años anteriores sentencia condenatoria firme. Los miembros una vez juramentados procederán a instalar y constituir el tribunal dentro de diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de juramentación.

Una vez que esté constituido el tribunal del Colegio respectivo se participara de al tribunal Nacional. Este deberá reunirse por lo menos una (1) vez al mes y en forma extraordinaria según sea el caso previa convocatoria hecha por el presidente del tribunal con tres (3) días hábiles de anticipación, el quórum corresponderá a la asistencia de sus tres miembros principales. De acuerdo al artículo 72 del Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación corresponden a los miembros del Tribunal lo siguiente:

Corresponde al Presidente del tribunal las siguientes atribuciones:

1. Presidir las reuniones.
2. Suscribir actos de sustanciación del proceso hasta su culminación, así como las decisiones que dicte el Tribunal.

3. Firmar en conjunto con el Secretario la correspondencia las actuaciones que emanen del Tribunal.
4. Coordinar las actividades del Tribunal así como la asignación de atribuciones a los miembros del mismo que no estén reguladas por el Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y las Fiscalías de los Colegios y de la Federación.
5. Redactar los proyectos de sentencias que fueron asignadas.
6. Suscribir con el Secretario la convocatoria a reuniones.
7. Ejercer representación en todos los actos públicos o privados cuando sea necesaria la presencia del mismo.
8. Las demás obligaciones que impone la Ley y el Reglamento de Ejercicio de la Contaduría Pública.

El Secretario del Tribunal tendrá las siguientes atribuciones:

1. Dirigir la Secretaria.
2. Recibir las correspondencias, denuncias, acusaciones, solicitudes, diligencias, escritos y documentos; anotando el lugar, fecha y hora de la presentación, nombre del presentante, con una diligencia al pie firmada por el interesado y el Secretario.
3. Asignar el número, foliar, sellar y firmar cada uno de los folios del expediente correspondiente a las causas judiciales y extrajudiciales que procese el tribunal, así como la expedición de copias certificadas autorizadas por el tribunal.
4. Llevar el libro Diario, en donde deben anotarse todas las actuaciones efectuadas en los expedientes que cursan en el Tribunal.
5. Llevar el libro de Actas de reuniones del Tribunal.
6. Asistir a las reuniones del tribunal, autorizar con su firma todas las actas y velar porque los empleados y subalternos que estén bajo su supervisión, cumplan con sus deberes u obligaciones.
7. Llevar con claridad el Libro Copiador de Sentencias, el cual debe ser foliado, empastado, sellado en todos sus folios habiendo sido habilitado el primer folio por el Presidente y Secretario, los documentos en este libro se insertaran por el sistema de fotocopiado de cada una de las sentencias en orden cronológico y los votos salvados.
8. Llevar la correspondencia y conservar en orden el archivo del Tribunal.
9. Realizar cualquier otra actividad inherente al Tribunal que le fuese encomendada.
10. Recibir, entregar la Secretaria y el Archivo bajo forma de inventario, mediante acta que firmaran los miembros principales y suplentes salientes y entrantes.

11. Suscribir los actos de sustanciación del proceso hasta su culminación así como las decisiones dictadas por el Tribunal.
12. Firmar en su conjunto con el Presidente las correspondencias, citaciones, notificaciones y actuaciones que emanen del Tribunal.
13. Redactar los proyectos de sentencia que le fuesen asignados.
14. Las demás que señale la Ley y el Reglamento del Ejercicio de la Contaduría Pública.

Corresponde en sus funciones al Vocal:

1. Concurrir a las reuniones del Tribunal y ejercer las atribuciones asignadas como principal de la jurisdicción gremial.
2. Suscribir los actos de sustanciación hasta su culminación, así como las decisiones dictadas por el Tribunal.
3. Redactar los proyectos de sentencia que le fuesen asignados.
4. Las demás que determine el Reglamento o Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Las asistencias a las reuniones del Tribunal son obligatorias para sus miembros principales por lo que las inasistencias deben ser justificadas en el libro de Actas respectivo. La inasistencia injustificada a dos (2) o más reuniones continuas o alternas en el periodo de un trimestre dejara sobre entendido como una renuncia y se convocara al miembro suplente para que ocupe el cargo por el resto del periodo.

Sanciones que impone el Tribunal Disciplinario

Las sanciones establecidas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento serán aplicadas a su vez por el tribunal disciplinario, sin dejar de lado las que están establecidas en el Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación, que resultaran del procedimiento respectivo que se le practique al profesional por la actuación que este cometiese.

Los Tribunales Disciplinarios garantizarán el derecho a la defensa sin establecer preferencias y desigualdades; las sentencias a las que diere lugar el hecho cometido será tomada con el voto de la mayoría de los miembros. La decisión debe reflejarse en el Libro Copiador de Sentencias, pero si alguno de los miembros no estuviese conforme con la decisión podrá salvar su voto por escrito.

Todas las sentencias dictadas deben constituir un acto administrativo y contener los siguientes elementos, en resumen realizado por la investigadora:

1. Tribunal que emite el acto.
2. Lugar y fecha.
3. Nombre del denunciante, acusador e imputado.
4. Relato de los hechos y de las razones que fuesen fundamentos legales pertinentes.
5. La decisión.
6. Nombre de los funcionarios principales que suscriben la sentencia y sus respectivos cargos.
7. Sello del Tribunal y firmas autógrafas de los miembros del Tribunal.

La sentencia deberá siempre ser notificada al denunciado o su defensor, y al Fiscal sin lo cual no correrá el lapso para que estos interpongan recursos procedentes en concordancia con los términos para ejercerlos y de los órganos ante los cuales deban interponerse los recursos.

Se podrá revocar o reformar en cualquier momento la sentencia o reformarla en cualquier determinado, bien sea en la totalidad de la misma o una parte específica, reconocimiento de la nulidad absoluta o relativa, así como corregir los vicios o errores materiales o de cálculo en que se hubiere incurrido.

Los recursos de reconsideración procederán contra la decisión definitiva y será interpuesto dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación de la sentencia que se imponga, la decisión de la reconsideración será tomada dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al recibo del mismo. A su vez para la apelación de las decisiones se contara a su vez con cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación de la sentencia, impuesto de forma escrita ante el Tribunal que emitió la decisión.

Interpuesta la apelación en el lapso previsto, el Tribunal deberá oír la si fuese definitiva o interlocutoria, procederá a remitir el expediente en el caso de ser definitiva o en su defecto remitir copias certificadas del expediente al Tribunal Disciplinario Nacional, a efectos de que pueda conocerse y decidirse acerca del

recurso interpuesto, dejándose constancia en la sede del Tribunal de origen copia certificada de todo el expediente.

La ejecución de la sentencia corresponderá al Tribunal que haya conocido el hecho en primera instancia, si la sentencia es de carácter firme se debe dictar un decreto ordenando su ejecución y la forma en que se llevara a efecto de acuerdo a las sanciones previstas en la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, Reglamento de Infracciones y Sanciones y demás normas vigentes.

Procedimientos del Tribunal Disciplinario

Cualquier persona que tenga conocimiento acerca de hechos cometidos contrario a la Ley de Ejercicio de Contaduría Pública y su Reglamento, la ética profesional, la moral, y las buenas costumbres de sus agremiados, al Reglamento de Infracciones y Sanciones, acuerdos, resoluciones o estatutos que sean dictados por la Federación y los Colegios. El procedimiento disciplinario se iniciara por denuncia de oficio o por acusación de la parte agraviada.

La denuncia podrá formularse de manera verbal, en este caso se levantara un acta en presencia del denunciante junto con el funcionario del Tribunal que lo reciba, en caso de denuncia escrita teniendo en consideración los siguientes elementos, artículo 33 del Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación:

1. Identificación completa del denunciante.
2. Indicación del domicilio.
3. Narración circunstanciada de los hechos.
4. Señalamiento de las personas que a su juicio han cometido el hecho, así como el domicilio del denunciado o lugar donde pueda ser localizado.
5. Identificación de las personas que han presenciado lo hecho, así como las pruebas que tengan en su poder sobre los hechos cometidos.
6. Huellas dactilares del denunciante.
7. Firma autógrafa del denunciante.

Si existiesen personas en calidad de agraviadas pueden presentar su acusación por escrito en el tribunal correspondiente, esta acusación debe contener artículo 36 del Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación:

1. Nombre completo del tribunal al que va dirigido.
2. Identificación del interesado, si existiese alguna persona en calidad de representante legal debe ser incluido en la comunicación así como el poder donde conste su calidad de apoderado; nombres y apellidos, nacionalidad, estado civil, profesión y número de cedula de identidad.
3. Identificación completa del acusado.
4. Hechos, razones y pedimentos correspondientes expresando con claridad la acusación.
5. Fundamentos del derecho en el que se basa la pretensión.
6. Referencia de los documentos que se anexan y acompañan, así como el señalamiento de pruebas que se quieren hacer constar.
7. Dirección del lugar donde se harán las notificaciones al acusador y su número telefónico.
8. Firma y huellas dactilares del acusador o apoderado.

Los Tribunales Disciplinarios son Directores y deberán impulsar de oficio las acciones hasta su conclusión, cuando estas sean paralizadas deberá fijarse un término para su reanudación que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles después de ser notificadas las partes o sus apoderados.

Deberá tomar de oficio o a petición de las partes todas las medidas necesarias para prevenir las faltas de lealtad y probidad en el proceso contrarias a la ética profesional, fraude procesal o cualquier acto contrario de la justicia y al respecto se deben las partes. Los procesos los realizaran las partes interesadas por escrito en los lapsos previstos.

Los medios de pruebas serán todos aquellos que determinen el Código Civil, Código de Procedimiento Civil, Código Orgánico Procesal Penal y otras que determine la República; podrán ser a su vez los tribunales valerse de cualquier otro medio que no esté prohibido por la ley y sean conducentes a la demostración de la falta. Una vez recibidas las pruebas deberán analizarlas y juzgarlas de conformidad con la ley.

Cuando se presente incertidumbre los tribunales se atenderán en atención a las partes teniendo presente las exigencias de ley, en los casos de las disposiciones cuando no existiere alguna se consideraran los casos semejantes y si aún existiese duda se aplicaran los principios generales de derecho.

Para conocer de oficio, denuncia o acusación así como decidir los casos en que existiesen violaciones a las normas legales y reglamentarias que regulan el ejercicio de la profesión de la Contaduría Pública cuyos hechos se cometieran en la respectiva jurisdicción del Colegio en los siguientes hechos, de acuerdo al análisis realizado por la investigadora, en relación a esta norma:

1. Violación a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento.
2. Ejercicio ilegal de la profesión de la Contaduría Pública.
3. Violación al Código de Ética Profesional.
4. Violación a las Normas de Auditoria de Aceptación General.
5. Violación a las Normas sobre Preparación y Revisión Limitada de los Estados Financieros.
6. Violación al Reglamento de Visado de Estados Financieros Actuaciones del Contador Público.
7. Violación a las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario.
8. Violación a los Estatutos de los Colegios y de la Federación.
9. Violación al Reglamento de Infracciones y Sanciones.
10. Incumplimiento por parte de los agremiados de la Cuotas Ordinarias y/o Extraordinarias establecidas por la Federación de los Colegios según sea el caso.
11. Violación a los demás Reglamentos, Disposiciones, Acuerdos, Resoluciones que dicten los Colegios y la Federación.

Existirán procedimientos “en primera instancia, en segunda instancia y en única instancia”. Los procedimientos en primera instancia admitirán la denuncia o acusación dentro de los 15 días siguientes a su recepción, siempre y cuando no esté en consenso con las buenas costumbres y las disposiciones expresas en la Ley, será admitido por auto expreso, en caso contrario se rechazará.

Una vez dictado el auto de proceder de oficio o admitida la denuncia o acusación, se procederá a ordenar la notificación al Fiscal, así como la citación del acusado

dentro de cinco (5) días hábiles para que este de contestación del proceso que se le sigue en su contra.

Constituye una formalidad necesaria la citación del acusado para la contestación acerca de la denuncia o acusación que se le sigue en su contra, dándose por citada personalmente o por medio de un apoderado, mediante diligencia suscrita al Secretario, realizándose alguna diligencia por parte de estos previamente a la citación se entenderá esta actuación como la contestación sin formalidad.

Podrá existir a su vez citación por medio de boleta practicada por cualquiera de los miembros del Tribunal, por un mensajero designado para el caso o alguna persona designada por el Tribunal; en caso de que el acusado se niegue a firmar la boleta la persona encargada de entregarla dejara constancia ante el Tribunal de lo sucedido por medio de diligencia, el Secretario deberá entregar esta boleta en el domicilio del acusado una vez que conste el auto la diligencia se comenzará el siguiente día hábil el lapso para la presencia del imputado.

Agotada la citación personal sin que hubiese podido entregarse, se citara al imputado por medio de carteles que contendrán los mismos datos que la boleta, se colocaran en la cartelera del Colegio respectivo copia de la boleta y en un periódico de la localidad, para que comparezca en un periodo de diez (10) días calendario, con la advertencia que le será asignado a un defensor del caso al cual se le entera la citación y los demás tramites del procedimiento dejándose constancia de ello en los autos.

El defensor del caso asignado se notificara de su nombramiento dentro de los dos (2) días hábiles siguientes y debe hacerse obligatoriamente del cargo o excusarse; serán causas justificadas para no ocuparse del cargo, de acuerdo a la revisión de la investigadora:

1. Enfermedad.
2. Enemistad manifestada con el imputado.
3. Parentesco hasta el 4° grado de consanguinidad o 2° de afinidad con el denunciante, acusador, el Fiscal o de algún miembro del Tribunal.

La comparecencia para la contestación a la denuncia o acusación será verificada dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la citación del acusado o de su defensa, el tiempo para el emplazamiento dejara correrse cuando los imputados fueran varios, a los fines de que se computen los lapsos para la contestación de la denuncia o acusación.

En la contestación el imputado o apoderado debe expresar de manera clara si contradice en la totalidad o parcialmente los hechos a los cuales se le acusan, o bien si admite de forma total o parcial los hechos, las razones que exige convenientes para alegar a su defensa que puedan decidir acerca de la sentencia firme definitiva.

Vencido el lapso para la contestación de denuncia o acusación, se abrirá por auto expreso un lapso de cinco (5) días hábiles para que las partes promuevan las pruebas que se estimen pertinentes a la defensa. Cuando se haya agotado este periodo el Tribunal admitirá las pruebas en un lapso de dos (2) días hábiles siguientes por auto separado, seguidamente se consideran diez (10) días hábiles para que las partes evacuen cada una de las pruebas consignadas.

Si se venciere el lapso probatorio y aun no se dictare un auto el Tribunal deberá fijar una hora del tercer (3°) día hábil a fin de que el imputado, el acusador o sus defensores en conjunto con el Fiscal consignen los informes escritos que se agregaran a los autos, una vez verificado el acto la causa deberá entregar la decisión.

Verificado el acto informativo el Tribunal nombrara un ponente que se encargara de la elaboración de la sentencia que deberá presentarse en el término de los cinco (5) días hábiles siguientes. El Tribunal dictara la sentencia dentro de los dos (2) días hábiles siguientes de la presentación del proyecto del ponente designado.

Serán procedimientos en segunda instancia, al momento de llegar los autos de apelación a los Tribunales Disciplinarios de los Colegios, el funcionario que reciba el documento dejara constancia de la fecha de recibo, así como el número de folios y piezas que conste en auto expreso, notificándose al fiscal.

Se apertura por auto expreso en un lapso de cinco (5) días hábiles para que las partes promuevan las partes, serán admitidas en el segundo 2° día hábil

correspondiente y automáticamente se contara un periodo de diez (10) días hábiles para la evacuación de las pruebas promovidas.

Se admitirán solo en los procedimientos de segunda instancia la prueba de confesión, documentos públicos y cualquier prueba que no fuese promovida en la primera instancia y sea esencial, al cual no se haya tenido conocimiento. Vencido el lapso probatorio y no se dictara un auto el Tribunal deberá fijar una hora del tercer 3° día hábil siguiente para oír los informes de las partes y del Fiscal, consignando las conclusiones por escrito.

Verificado el acto de informe se debe designar un ponente para elaborar el proyecto de sentencia que debe presentarse en el término de los cinco (5) días hábiles siguientes. La sentencia se dictara dentro de los dos (2) días siguientes al vencimiento del término de la consignación de la ponencia.

En todos los casos donde se haya cometido la infracción en la jurisdicción donde ocurriese el tribunal disciplinario abriría averiguación de oficio o por acusación de la parte afectada levantara el expediente respectivo y enviara el original al Fiscal del Ministerio Público.

Constituirían procedimientos en única instancia, en los casos contra ex directivos por motivos de ejercicio de sus funciones y/o contra miembros actuales en calidad de principales o suplentes de los órganos de los Colegios o de la Federación serán conocidos en primera y única instancia por el Tribunal Disciplinario Nacional.

Por otra parte las denuncias o acusaciones en contra de ex directivos y/o miembros principales o suplentes de los Colegios o de la Federación puede ser interpuesta ante el tribunal del Colegio respectivo donde se cometiera el hecho deberá ser remita la acusación al Tribunal Disciplinario Nacional dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a su recepción.

Cuando los autos de apelación lleguen al Tribunal Disciplinario como procedimientos en segunda instancia, el funcionario receptor de estos hará constar en el documento que reciba así como el número de folios y piezas que contenga, seguidamente dará cuenta al Tribunal. El siguiente día hábil después de la recepción le dará auto expreso, notificándose inmediatamente al Fiscal que una vez que conste

en auto, se abrirá este en un lapso de cinco (5) días hábiles con la finalidad que las partes promuevan pruebas.

El Tribunal admitirá las pruebas en el segundo día hábil correspondiente contándose inmediatamente un lapso de diez (10) días para la evacuación de las pruebas consignadas; se admitirán en segunda instancia pruebas referentes a confesión de la infracción, documentos públicos y aquellas pruebas que no fuesen promovidas en procedimientos de primera instancia siendo esencial y pertinente o no haya tenido conocimiento en primera instancia.

Vencido los lapsos probatorios y no existiera el dictamen de un auto, se fijara un tercer día hábil siguiente para escuchar los informes de las partes involucradas y del Fiscal, consignando las conclusiones por escrito. Verificados el acto de informe el Tribunal designara un ponente que elaborara un proyecto de sentencia que deberá presentar ante este nuevamente en cinco (5) días hábiles siguientes.

El Tribunal dictará la sentencia dentro de los dos (2) días siguientes al vencimiento del periodo otorgado para la consignación de la ponencia; la sentencia debe estar ajustada a los parámetros establecidos en los artículos 56 y 57 del Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación, y al segundo día hábil siguiente se remitirán los autos al Tribunal a efectos de su ejecución. El imputado será notificado de conformidad a lo establecido en el artículo 58 del mismo Reglamento.

Existirán a su vez procedimientos en única instancia serán aplicados a las denuncias de oficio o acusación contra miembros del Directorio Nacional, Tribunal Disciplinario Nacional, Fiscalía, Contraloría Nacional, Secretaría Permanente; así como contra los miembros principales o suplentes de Juntas Directivas, Tribunales Disciplinarios, Fiscalías y Contralorías del Colegio respectivo serán sentenciados por el Tribunal Disciplinario Nacional en primera y única instancia.

Solo podrá interponerse contra la sentencia a que hubiere lugar el Recurso de Reconsideración previsto en el artículo 60 del Reglamento, el cual si hubiera decidido negativamente se agota a la vía administrativa y no tendrá apelación a la misma,

quedando a la parte interesada el Contencioso Administrativo de conformidad con la Ley.

Responsabilidad penal como agente accionario de sanciones

Para Sandoval (2013), el derecho penal responsable es la persona que es sancionable, la responsabilidad jurídica es de carácter penal cuando al autor de una conducta contraria a la ley es impuesta a una sanción que está prescrita en la misma. Una persona puede ser considerada responsable penalmente y sometida a una sanción, si cumple con las condiciones que integran el concepto de responsabilidad, que se diferenciarán según se considere al sujeto como imputable (capaz penalmente) o inimputable.

La dogmática penal comprende el delito como una actividad que lesiona los intereses individuales o supra individuales que son medibles. Los desarrollos recientes en el tema de imputación objetiva y subjetiva, en la comprensión de la culpabilidad en el ámbito del tratamiento de autoría y participación. Si bien García Cavero (2006) expone que “el delito no es más que un dato empírico que debe ser constatado, un hecho que debe imputarse normativamente a una persona”.

La configuración del delito está determinada con base a criterios de ordenamiento de la sociedad y a su entendimiento objetivamente, la actuación de las personas y los profesionales, con base a los roles jurídicos establecidos en la normativa y las características de estos. El rol de ciudadano se centra en la separación de esferas de organización entre los ciudadanos y su estructura organizativa, y la libertad de organización.

Dentro del rol general del ciudadano están los llamados roles especiales, los contactos sociales no se reducen a la separación de esferas de la organización, fundamentándose también en vinculaciones con instituciones sociales; el desarrollo de las personas no se realiza en el interior de sus propias esferas y el equilibrio de estas relaciones con otros, así como la asignación de roles específicos a las personas por parte de instituciones sociales.

Si el titular de un rol especial no cumpliera con los deberes positivos inherentes a este, se imputará su acción a un acto jurídico-penal por afectar la institución social respectiva, llamados delitos de infracción de un deber. La responsabilidad penal es particular con base al cumplimiento de prestaciones positivas dentro del orden social para el mantenimiento del orden social; en contrapartida a la libertad de organización a todo ciudadano tiene atribuido el deber de que las organizaciones que se encuentren en su esfera afecten a otras personas. En la medida que las esferas se separen el ciudadano responderá por su organización, esto no es más que el principio de la autorresponsabilidad, entendiendo que el grado de responsabilidad está ligado al dominio de la propia esfera de la organización, dando lugar a los llamados delitos de dominio.

El administrador de hecho es una persona y, por ende, la responsabilidad penal, no pudiese ser imputada a los criterios antes mencionados en materia penal; pero si por el contrario la imputación penal lo considera como un individuo con capacidad de evitar causar un hecho lesivo, puede considerarse competente en todo lo que pueda evitar.

En los delitos de dominio en los que la responsabilidad penal recae en competencias de la organización, el administrador de hecho puede tener la titularidad de esas competencias. El rol general del ciudadano requiere del administrador de hecho más que la libertad de organización para ser competentes al momento de asumir los riesgos provenientes del área empresarial.

Es de hacer notar que la figura de “administrador de hecho” es ejercida por la persona que tenga bajo su responsabilidad un cargo que bajo la estructura organizativa esté en la línea jerárquica de la alta gerencia en el sector público o privado, este papel dentro de la misma puede ser ejercido por un contador público, en cuya responsabilidad recae la preparación y análisis de la información financiera.

Evidentemente un profesional, al adquirir la responsabilidad de toda la organización, está sometido a presiones por parte de la alta gerencia, inclusive factores externos donde esta situación genera una situación de conflicto ético que puede resquebrajarse al momento en que este actúe contrario a las normas contables

simulando una situación en el que se afecte un bien jurídico, como lo es el caso de los delitos de quiebra donde este delito puede atribuirse al profesional, siempre que este asumiera las facultades de disposición del patrimonio.

Cuando se infrinja en un deber, en el dominio del riesgo no interesa como este se configure sino la infracción del deber especial. La competencia de los administradores de hecho puede darse de dos maneras: Originaria o transferida, de acuerdo a García (2006), define que:

1. Originaria. Existe una institución social que fundamenta en el administrador una competencia institucional.
2. Transferida. El administrador de la empresa resulta obligado a materializar el deber institucional de la organización.

La responsabilidad penal del administrador está estrechamente ligada a la relación de representación que existe con la organización, es por ello que en los delitos de infracción a un deber esta responsabilidad no funciona de manera adecuada a los delitos de dominio.

Desde la perspectiva de la jurisprudencia nacional el Código Penal venezolano (2006) divide las penas en (artículos 8, 9 y 10), en una opinión resumida de la autora estas pueden ser:

1. Corporales
 - a. Presidio.
 - b. Prisión.
 - c. Arresto.
 - d. Relegación a una colonia penal.
 - e. Confinamiento.
 - f. Expulsión del espacio geográfico de la República.
2. No corporales
 - a. Sujeción a la vigilancia de la autoridad pública.
 - b. Interdicción civil por condena penal.
 - c. Inhabilitación política.
 - d. Inhabilitación para ejercer alguna profesión, industria o cargo.
 - e. Destitución de empleo.

- f. Suspensión del mismo.
- g. Multa.
- h. Caucción de no ofender o dañar.
- i. Amonestación o apercibimiento.
- j. Pérdida de los instrumentos o armas con que se cometió el hecho punible y de los defectos que de él provengan.
- k. Pago de las costas procesales.

La persona que, a través de falsas noticias o por medio de otros medios fraudulentos, genere en los mercados o bolsas de comercio un aumento o disminución en diversos rubros como: precio de salarios, mercancías, o títulos negociables será sentenciado a la pena establecida en el artículo 324.

Código de Ética para profesionales de la Contabilidad IFAC

La Federación Internacional de Contadores, IFAC, como se conoce por sus siglas en inglés, estableció como objetivo de su constitución la contribución al desarrollo de economías internacionales sólidas, por medio del establecimiento de normas que busquen que los profesionales sean de alta calidad y un sentido de pertenencia a la misma. El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad establece cuáles son los requerimientos éticos con los que debe contar un profesional de la contaduría.

Este Código se divide en 3 partes, la parte A se refiere a la aplicación general del código, la parte B a los profesionales en el ejercicio y la parte C a los profesionales en la empresa; cada una de estas partes estudia las amenazas y las salvaguardas que deberán aplicar los profesionales ante diferentes situaciones que puedan presentar.

Cabe destacar que este Código de Ética es considerado como el núcleo del código de ética que regula la profesión en Venezuela a partir del año 2013, después de un proceso de tropicalización de cada una de sus secciones, ajustado a la normativa vigente en nuestro país.

La parte A destaca la responsabilidad de la actuación profesional en el interés público, considerando que no solo se es responsable de cumplir con las obligaciones

con determinados clientes o una entidad, sino en el cumplimiento de las normas éticas, las disposiciones legales y reglamentarias, a través del establecimiento de principios fundamentales.

En la Parte A de este código el profesional de la contabilidad deberá considerar los factores cuantitativos y cualitativos para evaluar la amenaza a la cual pueda verse comprometido su trabajo, y reducirlas a un nivel aceptable o eliminarlas las mismas; en caso de no poder reducirlas o eliminarlas, tomará en cuenta lo siguiente basado en un análisis de la investigadora:

1. Amenaza de interés propio, estos pueden ser de tipo financiero u otro que pueda influenciar de una manera inadecuada el juicio y/o el comportamiento profesional.
2. Amenaza de Autorrevisión, cuando el profesional no valide de forma adecuada los resultados de un servicio prestado con anterioridad.
3. Amenaza de abogacía, cuando el profesional promueva la posición de un cliente al límite de poner en peligro su objetividad.
4. Amenaza de familiaridad, una relación prolongada o estrecha con un cliente deja ver que los vínculos hacia los intereses o acepte con demasiada facilidad los trabajos.
5. Amenaza de intimidación, presiones reales o percibidas con la finalidad de ejercer presión indebida sobre el profesional.

Las salvaguardas aplicables a cada actuación profesional, en la que esté comprometida la ética profesional, pueden ser reducidas a un nivel aceptable o ser eliminadas de aplicarse alguna de estas:

1. Salvaguardas instituidas por la profesión, disposiciones legales y reglamentarias en las que se incluyen la formación teórica y práctica para el acceso a la profesión, formación profesional continuada, normativa relativa al gobierno corporativo, normas profesionales, seguimientos por organismos profesionales y la revisión por parte de un tercero habilitado en relación a los

informes, declaraciones, comunicaciones o de la información producida por profesionales de la contaduría.

2. Salvaguardas en el entorno de trabajo

En la actualidad son innumerables los casos en los que el profesional de la contaduría pública puede verse involucrado, al verse acorralado ante una situación que genere presión en su bienestar personal, así como pueda ver comprometido su patrimonio personal, en algunas actuaciones puede ser considerado lo opuesto, es decir, el contador público actúa en pleno conocimiento de las infracciones con la finalidad de obtener mejores beneficios en lo personal y en lo patrimonial.

Los principios fundamentales éticos, según el CCPC- IFAC (2010) que deben cumplir los profesionales de la contaduría son:

1. Integridad, este principio obliga a todos los profesionales a ser honestos en todas las relaciones profesionales y empresariales, no deberá asociarse cuando las declaraciones o informes se considere que sea materialmente falsa, las afirmaciones no sean proporcionadas de manera responsable, cuando existe omisión de información que genere errores.

Si el profesional, al momento de asociarse, tiene conocimiento de que está en presencia de las situaciones antes descritas debe tomar medidas necesarias para desvincularse de la misma.

2. Objetividad, este principio obliga a los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial por causa de conflictos o influencia de terceros; cuando el profesional se exponga a situaciones que afecten la objetividad de sus actuaciones, no deberá prestar sus servicios cuando su parcialidad se vea afectada y esto influye indebidamente en su juicio profesional.

3. Competencia y diligencia profesional, este principio impone obligaciones al profesional de la contaduría lo siguiente:
 - a. Mantenimiento de las aptitudes profesional a un nivel adecuado para que los clientes reciban un servicio adecuado.
 - b. Actuar con diligencia conforme a las normativas legales y profesionales.
4. Confidencialidad, obliga a los profesionales de contaduría a abstenerse de divulgar fuera de la firma o de la entidad la información confidencial obtenida como resultado de las relaciones profesionales o empresariales, utilizar la información para fines personales o de terceros a través de un interés particular.
5. Comportamiento profesional

Este principio impone la obligación al profesional de la contabilidad de cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias, con la finalidad de evitar cualquier acción que busque desacreditar la profesión; las acciones de mercadeo y promoción que realice el profesional en relación a los servicios que este preste no deberán afectar la buena reputación de la profesión, evitando lo siguiente:

- a. Afirmaciones sobre los servicios que ofrece, la capacitación o experiencia que posee.
- b. Comparaciones y menciones sin ningún fundamento en base a la relación con el trabajo de otros.

La parte B de este código de ética se encuentra enmarcada en los profesionales de la contabilidad en el ejercicio. En el caso venezolano sería a los contadores en el ejercicio independiente de la profesión, a través de las distintas situaciones a las cuales puede enfrentarse en la práctica profesional, así como las amenazas y salvaguardas que surgen en la práctica de una auditoría.

Las amenazas pueden ser clasificadas en las siguientes categorías:

1. Interés propio, algún miembro de la firma que proporcione seguridad tenga un interés financiero sobre el cliente, los honorarios de la firma dependen totalmente de un cliente, un miembro de la firma mantiene relación empresarial con el cliente, temor ante la posibilidad de perder a un cliente. Un miembro del equipo de auditoría negocia su incorporación, se fijan unos honorarios contingentes y el profesional de la contaduría descubre un error significativo en la evaluación de los resultados presentados por otro profesional
2. Autorrevisión, se emiten informes sobre la efectividad de un sistema financiero instalado en la organización siendo la firma quien lo diseñó, se preparan los datos originales que son objeto de análisis, proporcionando así un grado mayor de seguridad y si un miembro de la firma fue recientemente administrador o directivo del cliente.
3. Abogacía, la firma proporciona información acerca de la compra de acciones de un cliente de auditoría y si el profesional actúa como abogado ante terceros de un cliente de auditoría en relación con litigio o disputas con terceros.
4. Familiaridad, un miembro de la firma es familiar próximo o de la familia inmediata de un director o administrador del cliente y si el profesional acepta regalos o tratos preferentes del cliente si estos son insignificantes.
5. Intimidación, la firma ha sido objeto de amenazas en lo relativo a la rescisión de un cargo, con una demanda, si recibe indicación de no ser contratada ya que no representa seguridad y si se ejerce presión para reducir la extensión del periodo de trabajo con el fin de reducir sus honorarios.

Las salvaguardas de aplicación para reducir estas amenazas se clasifican en dos grandes categorías:

1. Salvaguardas por la profesión, disposiciones legales o reglamentarias.
2. Salvaguardas en el entorno de trabajo.

Las salvaguardas a nivel de una firma y del nivel de cargo pueden describirse como las más importantes:

1. La alta dirección sea firme en la importancia del cumplimiento de los principios fundamentales.
2. La alta dirección establezca la expectativa para los miembros de un equipo para proporcionar mayor interés público.
3. Las políticas y procedimientos para la implementación y supervisión del control de calidad.
4. Las políticas y procedimientos relativos a la identificación de amenazas a los principios fundamentales y la aplicación de las salvaguardas según sea el caso.

Algunas salvaguardas destacadas en el entorno de trabajo de cada encargo se pueden enunciar lo siguiente:

1. Considerar la participación de un profesional externo, que no era de seguridad, realice una revisión del trabajo que se realizó y, en caso de ser necesario, preste su servicio de asesoramiento.
2. Consultar a un comité de administradores o algún organismo regulador la revisión del trabajo.
3. Recurrir a otra firma o un miembro sénior de la firma para que repita el trabajo o proporcione un grado de seguridad mayor.

La aceptación de los clientes se realizará en función a un estudio de las amenazas de cumplimiento de los principios fundamentales, que según los asuntos relacionables pueden convertirse en amenazas potenciales a los principios de integridad o comportamiento profesional.

Algunas de las salvaguardas aplicables en las amenazas de los principios fundamentales en relación a la aceptación de los clientes, son:

1. Obtención de información previa acerca del cliente, sus propietarios, directos y/o responsables del gobierno corporativo.
2. Dejar de forma explícita el compromiso que se tiene para mejoramiento de las prácticas del gobierno corporativo o controles internos.

Por otra parte en la aceptación de encargos los principios fundamentales de competencia y diligencia profesional, obliga al profesional a aceptar aquellos trabajos para los cuales está verdaderamente capacitado, si se acepta un trabajo para el cual no se está facultado se da origen a amenazas de interés propio.

Las salvaguardas aplicadas para la aceptación de encargos dependerán de la obtención de los conocimientos adecuados de la naturaleza del negocio y los requisitos fundamentales del mismo, conocimiento correspondiente a los sectores de análisis, asignación de personal competente, utilizar expertos cuando se amerite, establecer acuerdos en relación al plazo para la ejecución del encargo y el cumplimiento de las políticas y procedimientos del control de calidad diseñados para proporcionar una mayor seguridad.

Al profesional de la contabilidad que considere la aceptación de una sustitución de otro profesional, considerara los hechos que están llevando a cabo tal ofrecimiento por parte de un cliente, buscando si existe algún motivo profesional que ponga en peligro el cumplimiento del principio fundamental relativo a la competencia y diligencia profesional, lo que origina una comunicación directa con el profesional actual para establecer los hechos que llevan al cambio, pudiendo esto no reflejar los hechos reales que conlleven a tal cambio.

Las salvaguardas aplicables a esta situación tienen que considerar la comunicación con el profesional actual a fin de investigar los motivos que dan origen a este cambio y solicitar información que en opinión del profesional actual deba conocer, solicitando siempre el consentimiento por escrito del cliente para la obtención de información relativa a la organización.

Los conflictos de interés se originan cuando el profesional de la contabilidad compite directamente con un cliente o posee un negocio conjunto con uno de los principales competidores del cliente, dando origen a la amenaza de los principios fundamentales vinculados con la objetividad o confidencialidad evaluando la importancia de cada amenaza y en función de estos la aplicación de las siguientes salvaguardas:

1. Notificación al cliente del interés y actividades empresariales que pueden derivarse en un conflicto de intereses y el consentimiento para actuar en tales circunstancias.
2. Notificar a las partes involucradas que se está actuando para dos o más partes.
3. Notificar que el profesional no está actuando en exclusividad para una de las partes en la prestación de servicios.

Podrán aplicarse salvaguardas adicionales en relación a la utilización de equipos diferentes para cada uno de ellos, impedir el acceso de información (separación de la información en equipos distintos), directrices claras a los miembros del equipo sobre la confidencialidad y seguridad, utilización de acuerdos de confidencialidad efectuada a socios y miembros de la firma y la revisión regular de las salvaguardas por un sénior.

Las segundas opiniones que le sean solicitadas a un profesional cuando la organización no es cliente actual, dan origen al cumplimiento de principios fundamentales los cuales pueden estar relacionados con la competencia y la diligencia profesional; la existencia de una amenaza dependerá de su importancia considerando la evaluación de evidencia que permitan la formulación de un juicio profesional.

Las salvaguardas aplicables ante esta situación se refieren a la obtención de autorización por parte del cliente con el profesional de la contabilidad actual para así describir las limitaciones a las cuales se enfrentan, de no ser posible comunicarse con el profesional en el ejercicio fundamentará su opinión en base a la información recabada.

Los honorarios profesionales y otro tipo de remuneración que reciba el profesional de la contabilidad, cuando se inician las negociaciones para la prestación de los servicios, pueden variar de un profesional a otro, en cuyo caso esto no puede ser considerado como una falta a la ética, pero da origen al cumplimiento de los principios fundamentales con la competencia y diligencia profesional.

Las salvaguardas a considerar en esta situación consisten en poner en conocimiento las condiciones del encargo y la base sobre el cálculo de los honorarios y los servicios que son cubiertos con los mismos y la asignación de un tiempo adecuado para la realización de las tareas y el personal calificado.

Cuando el profesional busca ampliar sus clientes mediante el uso de publicidad o alguna de sus formas, da origen a los principios fundamentales en caso como lo es el comportamiento profesional, para poder realizar este tipo de mercadeo buscara no dañar a la profesión, siendo honesto y sincero con los servicios que prestara evitando hacer afirmaciones que no corresponden con sus capacidades así como las comparaciones con relación al trabajo desempeñado por otros.

Los regalos e invitaciones que un profesional de la contabilidad reciba por parte de un miembro directo o próximo por parte de un cliente, genera amenazas al cumplimiento de principios fundamentales de interés propio o familiaridad y a la objetividad; se consideraran la naturaleza del ofrecimiento y su grado de significancia y la normalidad con la que estos se realizan sin que los mismos puedan convertirse en la intención potencial de influenciar la toma de decisiones o la obtención de algún tipo de información.

El profesional de contabilidad no se encuentra obligado a la custodia de dinero y otros activos del cliente, en caso contrario que las leyes lo autoricen para ello y se deberá realizar de conformidad con las leyes; trayendo esto que se originen amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales con la objetividad y el comportamiento profesional.

Para ello deberá considerarse mantener de forma separada los activos personales o de la firma, los activos serán usados para su destino establecido, prepararse de forma continua para una rendición de cuentas y cumplir con todas las disposiciones legales y reglamentarias a las que esté sujeto el activo.

Por último, la parte C de este código se refiere a los profesionales de la contabilidad en la empresa, pudiendo estos ser responsables individuales, o en conjunto con otros profesionales, de la preparación y presentación de la información financiera, realizando una gestión financiera efectiva y el asesoramiento en materia de interés para el cliente.

El profesional puede ser un asalariado, un socio, administrador, un propietario gerente o un voluntario, la naturaleza jurídica de la relación para la entidad con la que trabaja no guarda relación alguna con las responsabilidades éticas al cargo.

Es posible que se generen conflictos respecto al cumplimiento de los principios fundamentales y las responsabilidades que tiene el profesional respecto a la responsabilidad que tiene con la organización apoyando los objetivos y las metas establecidas por la misma, sin embargo, pueden darse circunstancias en las que se generen conflictos que generan las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales éticos y deberá aplicar el marco conceptual establecido en la parte A del código.

La preparación y presentación de los estados financieros no solo estará limitada a esta sino podrá incluir información de gestión y la carta de manifestación de los auditores en el curso de la auditoria que efectúen de los estados financieros de la entidad; la preparación de la información debe hacerse de forma fiel y conforme a las normas profesionales, considerando lo siguiente:

1. Descripción clara de la naturaleza de las transacciones, de los activos y pasivos.
2. Clasificación y registro de la información adecuadamente.

3. Representación exacta e integral de los aspectos materiales.

Cuando el profesional de la contabilidad en la empresa es presionado de forma externa o por la posibilidad de obtener un lucro para sí, da origen a amenazas a los principios fundamentales de interés propio en relación a la competencia y diligencia profesional así como a la objetividad, estas amenazas dependerán del origen de la presión y el grado de afectación que la información induzca a errores.

El principio de competencia y diligencia profesional obliga al profesional de la contabilidad en la empresa a realizar las tareas para las cuales tiene suficiente formación o experiencia, evitando inducir a error intencional, buscando siempre mejorar su nivel de experiencia y el asesoramiento de un experto cuando se amerite.

Algunas de las circunstancias que generan amenazas a los principios mencionados anteriormente están en la información de manera incompleta, que se encuentre restringida o inadecuada, carecer de experiencia y de información práctica y/o teórica.

Los profesionales de la contabilidad en la empresa están sujetos a opinión de la investigadora a más circunstancias que acarreen una amenaza a la práctica de los principios fundamentales establecidos en el código que un profesional independiente, pero ambos profesionales pueden incumplirlos por las presiones externas e internas, lo que conduce a que la profesión desmejore en su reputación.

Es importante considerar que los códigos de ética constituyen una regla acerca de lo que debe hacerse y lo que no en la práctica profesional de forma independiente o dependiente para una entidad, pero en sí no constituyen un cuerpo sancionatorio.

Bases legales

Dentro del presente trabajo de investigación, se encuentran un conjunto de leyes, normas, códigos y estatutos, que rigen la conducta del Contador Público así como el compendio normativo ético que rige los procedimientos del Tribunal Disciplinario del Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida.

Normativa Legal

Por lo antes expuesto, a continuación se establecen como normativa legal supra a todo el compendio normativo aprobado por la Asamblea Nacional a través de las Gacetas Oficiales y Extraordinarias emanadas por el ejecutivo nacional.



Gráfico 1. Bases Legales de la Investigación. Elaboración propia de la investigadora. (2014)

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

La ley establecerá cuales son las profesiones que determinan un título profesional y, por ende, las normativas encargadas de regirla así como lo referente a la colegiación respectiva, “Artículo 105. La ley determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación.”

El Poder Público Nacional está dividido en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral. Poder Estatal y Municipal.

Artículo 136. El Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones propias, pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

Todas las personas tienen el derecho de asociarse con fines lícitos de acuerdo a lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y el Estado quedara obligado a facilitar el ejercicio de la profesión. Pudiendo a su vez dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución y las que establezcan las leyes.

Artículo 52. Toda persona tiene el derecho de asociarse con fines lícitos, de conformidad con la ley. El Estado estará obligado a facilitar el ejercicio de este derecho.

Por su parte el:

Artículo 112. Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

La responsabilidad que el profesional debe tener ante la sociedad como individuo o sociedad en cuyo caso esta expresada en términos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, de la siguiente manera:

Artículo 94. La ley determinará la responsabilidad que corresponda a la persona natural o jurídica en cuyo provecho se presta el servicio mediante intermediario o contratista, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de éstos. El Estado establecerá, a través

del órgano competente, la responsabilidad que corresponda a los patronos o patronas en general, en caso de simulación o fraude, con el propósito de desvirtuar, desconocer u obstaculizar la aplicación de la legislación laboral.

La Constitución, a su vez, permite establece que será la garante en la aplicación de las sanciones a que hubiere lugar por una práctica incorrecta de la profesión hasta tanto no se apruebe el cuerpo normativo establecido por el artículo 5, “Disposición Transitoria Decimoquinta. Hasta tanto se apruebe la legislación a que se refiere el artículo 105 de esta Constitución, se mantendrá en vigencia el ordenamiento jurídico aplicable antes de la sanción de esta Constitución”.

Código Civil de Venezuela (1982)

La Responsabilidad Administrativa de un profesional puede verse envuelta en una falta a la ética cuando con intención, por negligencia o imprudencia se cause un daño a otro, está obligado a repararlo.

Artículo 1.185.- El que con intención, o por negligencia o por imprudencia, ha causado un daño a otro, está obligado a repararlo. Debe igualmente reparación quien haya causado un daño a otro, excediendo, en el ejercicio de su derecho, los límites fijados por la buena fe o por el objeto en vista del cual le ha sido conferido ese derecho.

Los dueños o directores, serán responsables del daño causado por un hecho ilícito de sus dependientes en ejercicio de las labores para los cuales haya sido contratado.

Artículo 1.191.- Los dueños y los principales o directores son responsables del daño causado por el hecho ilícito de sus sirvientes y dependientes, en el ejercicio de las funciones en que los han empleado.

Toda persona o personas que hayan cometido un daño a un tercero, a través de las cosas que tiene bajo su responsabilidad a menos que se demuestre que ese daño haya sido realizado por un tercero, por una causa fortuita o fuerza mayor, quedaran obligadas solidariamente al resarcir el daño.

Artículo 1.193.- Toda persona es responsable del daño causado por las cosas que tiene bajo su guarda, a menos que pruebe que el daño ha sido ocasionado por falta de la víctima, por el hecho de un tercero, o por caso fortuito o fuerza mayor. Quien detenta, por cualquier título, todo o parte de un inmueble, o bienes muebles, en los cuales se inicia un incendio, no es responsable, respecto a terceros, de los daños causados, a menos que se demuestre que el incendio se debió a su falta o al hecho de personas por cuyas faltas es responsable.

Cuando el ilícito cometido fue realizado por varias personas están son solidarias a reparar el daño.

Artículo 1.195.- Si el hecho ilícito es imputable a varias personas, quedan obligadas solidariamente a reparar el daño causado. Quien ha pagado íntegramente la totalidad del daño, tiene acción contra cada uno de los coobligados por una parte que fijará el Juez según la gravedad de la falta cometida por cada uno de ellos. Si es imposible establecer el grado de responsabilidad de los coobligados, la repartición se hará por partes iguales.

La extensión del ilícito cometido y su reparación queda establecido así, “Artículo 1.196.- La obligación de reparación se extiende a todo daño material o moral causado por el acto ilícito”.

Código Orgánico Tributario (2014)

La reciente reforma realizada al Código Orgánico Tributario en el Capítulo IV referido a los ilícitos penales, establece que los profesionales podrán ser sancionados con la inhabilitación del ejercicio profesional así como una sanción penal, si se demuestra su responsabilidad en la comisión de un ilícito tributario tal y como se establece en su articulado, en conjunto con una remisión del procedimiento administrativo abierto al Tribunal Disciplinario.

En consideración se constituyen ilícitos tributarios de carácter penal, de acuerdo a la norma lo siguiente:

Artículo 118. Constituyen ilícitos tributarios penales:
1. La defraudación tributaria.

2. La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La insolvencia fraudulenta con fines tributarios.
4. La instigación pública al incumplimiento de la normativa tributaria.
5. La divulgación y uso de información confidencial.

Parágrafo Único. En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1, 2 y 3 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributarla, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código.

Las sanciones pueden ser disminuidas siempre y cuando suceda lo siguiente:

Artículo 128. Se aplicará la misma sanción correspondiente al Ilícito tributario penal disminuida a la mitad:

1. A quienes presten al autor principal o coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión de dicho Ilícito mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades, así como a aquellos que presten apoyo o ayuda posterior cumpliendo promesa anterior a la comisión del Ilícito.
2. A quienes sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste, adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito. Parágrafo Único. No constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos.

La Administración Tributaria podrá inhabilitar al profesional que se preste para cometer el ilícito tributario:

Artículo 130. Sin perjuicio de lo establecido en el numeral 1 del artículo 128 de este Código, se le aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por término de cinco (5) a diez (10) años, al profesional o técnico que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participe, apoye, auxilie o coopere en la comisión del Ilícito penal tributario.

Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública

(1973)

El Capítulo I establece que el ejercicio de la profesión de contador público se regirá por lo establecido en la Ley y su Reglamento, y la profesión no tendrá carácter mercantil. “Artículo 1. El ejercicio de la profesión de contador público se regirá por las disposiciones de esta Ley y su Reglamento”. Por otra parte el “Artículo 2. El ejercicio de la profesión de contador público no es una actividad mercantil.”

Con respecto al Capítulo II, serán contadores públicos a efecto de la Ley quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública y cumpla con los requisitos establecidos; los títulos de Administrador Comercial, Contador y Contador Público que hayan sido obtenidos en las Universidades venezolanas se equiparan con los Licenciados en Contaduría Pública.

Artículo 18. Para ejercer la profesión que regula la presente Ley, los profesionales que a ella se refiere deberán inscribir sus títulos en el Colegio respectivo. El Colegio asignará a esta inscripción un número, el cual deberá aparecer en todas las actuaciones públicas del profesional.

La denominación de contador público queda reservada para los profesionales a los que se refiere la Ley. Se considerará como usurpación del título de contador público, además de los casos que se establezcan en el Código Penal, el empleo de las personas distintas a los referidos en esta, uso de insignias, dibujos, términos y leyendas que están asociados al ejercicio de la profesión.

Artículo 3. Es contador público a los efectos de esta Ley, quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública y haya cumplido con el requisito exigido en el artículo 18 de esta Ley. Igualmente lo son las personas a que se contrae el artículo 29 siempre que hayan cumplido con los requisitos establecidos en la presente Ley. Parágrafo único.- Los títulos de Administrador Comercial- Contador y de Contador Público ya conferidos por las Universidades venezolanas se equiparan, a los efectos legales, a los de Licenciado en Contaduría Pública.

Es así como en el artículo 4 se reserva el nombre del contador público:

Artículo 4. La denominación de contador público queda reservada para los profesionales a quienes se refiere la presente Ley.

Cuando ocurra la usurpación del título profesional, uso indebido de insignias y expresiones netamente reservadas a la profesión:

Artículo 5. Se considera usurpación del título a que se refiere esta Ley, además de los casos previstos en el Código Penal, el empleo por personas distintas a las que se contrae esta Ley, de términos, leyendas, insignias, dibujos y demás expresiones de los cuales puede inferirse la idea del ejercicio de la contaduría pública. Constituirá un agravante a los fines de este artículo, la utilización de medios de publicidad o propaganda.

Por lo que se refiere al Capítulo III serán actividades profesionales del contador público, aquellas actuaciones que requieran la aplicación de conocimientos inherentes a la profesión. Los servicios profesionales serán requeridos en los casos que las Leyes lo exijan:

Artículo 7. Los servicios profesionales del Contador Público serán requeridos en todos los casos en que las Leyes lo exijan y muy especialmente en los siguientes:

- a) Para auditar o examinar libros o registros de contabilidad, documentos conexos y estados financieros de empresas legalmente establecidas en el país, así como el dictamen sobre los mismos cuando dichos documentos sirvan a fines judiciales o administrativos. Asimismo será necesaria la intervención de un contador público cuando los mismos documentos sean requeridos a dichas empresas por instituciones financieras, bancarias o crediticias, en el cumplimiento de su objeto social;
- b) Para dictaminar sobre los balances de bancos, compañías de seguros y almacenes generales de depósito, así como los de cualquier sociedad, cuyos títulos valores se negocien en el mercado público de capital. Estos deberán ser publicados;
- c) Para auditar o examinar los estados financieros que los institutos bancarios, compañías de seguros, así como otras instituciones de créditos deben publicar o presentar, de conformidad con las disposiciones legales. Igualmente para dictaminar sobre dichos estados financieros;

- d) Para actuar como peritos contables, en diligencias sobre exhibición de libros, juicios de rendición de cuentas o avalúo de intangibles patrimoniales;
- e) Para certificar estados de cuentas o balances que presenten liquidadores de sociedades comerciales o civiles, cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;
- f) Para certificar estados de cuentas y balances producidos por síndicos de quiebra y concurso de acreedores, así como para revisar y autorizar balances que se utilizarán en la transformación o fusión de sociedades anónimas cuyo capital sea o exceda de Bs. 500.000,00;
- g) Para certificar el informe del Comisario de las sociedades de capital, exigido por el artículo 311 del Código de Comercio, cuando sea solicitado por un número de accionistas que represente, por lo menos la quinta parte del capital social. Cuando la sociedad sea de la naturaleza de la prevista en los artículos 56, 62 y 70 de la Ley de Mercado de Capitales, la certificación del informe del Comisario por un contador público será obligatoria;
- h) Para dictaminar sobre los estados financieros que deberán publicarse como anexos a los prospectos de emisión de títulos valores destinados a ofrecerse al público para su suscripción y que sean emitidos, conforme a la Ley de Mercado de Capitales;
- i) Para dictaminar sobre balances y estados de ganancias y pérdidas de empresas y establecimientos públicos descentralizadas, así como de fundaciones u otras instituciones de utilidad pública.

El dictamen, certificación y firma de un contador público sobre los estados financieros de una entidad presume, que estos se han ajustado las normas vigentes y estatutarias en caso de personas jurídicas, obteniéndose la información necesaria para la fundamentación de la opinión; el balance general debe representar la situación real de la entidad para la fecha en que se elaboró; los saldos se han tomado fielmente de los libros y estos se ajustan a normas legales, el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados del periodo examinado.

Artículo 8. El dictamen, la certificación y la firma de un contador público sobre los estados financieros de una empresa, presume, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ha ajustado a las normas legales vigentes y a las estatutarias cuando se trate de personas jurídicas; que se ha obtenido la información necesaria para fundamentar su opinión; que el balance general representa la situación real de la empresa, para la fecha de su elaboración; que los saldos se han tomado fielmente de los libros y que estos se ajustan a

las normas legales y que el estado de ganancias y pérdidas refleja los resultados de las operaciones efectuadas en el período examinado.

No constituirá ejercicio de la profesión de la contaduría pública, el desempeño de las siguientes actividades: llevar libros y registros de contabilidad, formular balances de comprobación o estados financieros, actuar como auditor interno, preparar informes con fines internos, preparar e instaurar sistemas de contabilidad, revisar cuentas y métodos contables para verificar la eficacia de los mismos.

Artículo 9. No constituye ejercicio profesional de la contaduría pública el desempeño de las siguientes actividades: llevar libros y registros de contabilidad; formular balances de comprobación o estados financieros; actuar como auditor interno; preparar informes con fines internos; preparar e instaurar sistemas de contabilidad; revisar cuentas y métodos contables con el propósito de determinar la eficacia de los mismos.

Los contadores de nacionalidad venezolana son los que podrán actuar en calidad de auditores externos cuando se trate de organismos oficiales, institutos autónomos o empresas en que la Nación venezolana, Estados o Municipalidades tengan participación igual o superior al 25% de la estructura de capital.

Artículo 10. Solo los contadores públicos de nacionalidad venezolana podrán actuar en calidad de auditores externos, cuando se trate de organismos oficiales, Institutos Autónomos o empresas en que la Nación venezolana, Los Estados o las Municipalidades tengan una participación igual o superior al 25% en la estructura de su capital.

Sobre la base a lo tipificado en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, los contadores públicos deberán observar en el ejercicio profesional normas éticas, como: “guardar el secreto profesional, quedando prohibida la divulgación de información; emitir dictámenes sobre estados financieros de una empresa cuando no exista relación de dependencia, ni interés directo entre ellos y emitir dictámenes de estados financieros de una empresa, siempre que las auditorias hayan sido efectuados por el propio contador o bajo su dirección”:

Artículo 11. Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética:

- 1) Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y solo en los casos previstos en otras leyes;
- 2) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, solamente cuando no exista relación de dependencia, ni un interés directo entre ellos y la empresa de que se trate;
- 3) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, siempre que las auditorías hayan sido efectuadas por el propio contador público o bajo su dirección inmediata o por otros contadores públicos colegiados en Venezuela.

Los contadores públicos podrán establecer firmas u organizaciones profesionales, en sociedad con otros contadores públicos, dedicándose a las actividades que son propias de la profesión y las establecidas en esta Ley. La asociación deberán contener los nombres los socios y tendrá carácter civil, pero en todo caso la responsabilidad por sus actuaciones estará a cargo de los asociados y deberán estar inscritos en el Colegio profesional de la entidad correspondiente de la Entidad donde se domicilie la firma.

Artículo 12. 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 esté domiciliada la firma o la empresa.

Por otro lado el Capítulo IV, refiere que los colegios de contadores públicos son corporaciones profesionales con personalidad jurídica y patrimonio propio, siendo órganos de los mismos la Asamblea, Junta Directiva, Tribunal Disciplinario y la Contraloría, rigiéndose por lo establecido en el Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y los respectivos estatutos.

Artículo 13. Los colegios de contadores públicos son corporaciones profesionales con personería jurídica y patrimonio propio, con todos los derechos, obligaciones y atribuciones que les señala la Ley.

Artículo 17. 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.

La Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, estará integrada por los colegios de contadores públicos y las delegaciones, fomentando el perfeccionamiento moral y científico de los contadores públicos de Venezuela. Corresponderá a la Federación, entre otras funciones, el establecimiento de normas éticas profesionales así como las medidas disciplinarias que aseguren el mejoramiento de la profesión. A su vez la Federación contara con los órganos de Asamblea, Directorio, Tribunal Disciplinario y la Contraloría, cuya fundamentación legal estará establecida en el Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, Estatutos y reglamentos internos que se establezcan.

Artículo 19. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela estará integrada por los Colegios de Contadores Públicos y por las Delegaciones que de ella dependan de conformidad con la presente Ley. Tiene carácter exclusivamente profesional y personalidad jurídica y patrimonio propio y fomentará el perfeccionamiento moral y científico de los contadores públicos de Venezuela, promoverá la defensa de los intereses de los Colegios y Delegaciones y procurará incrementar en la sociedad, el conocimiento de la misión fundamental que atañe a la profesión de contador público.

La Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela le corresponderá lo siguiente:

Artículo 22. Corresponde a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela;

- 1) Establecer las normas de ética profesional y las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio de la contaduría pública;
- 2) Excitar a los Colegios a tomar las medidas conducentes a realizar la mejor defensa de los contadores públicos;

- 3) Ejercer una acción vigilante para preservar que las actividades que son privativas del contador público solo sean ejercidas por los profesionales autorizados por esta Ley;
- 4) Coordinar y orientar las actividades de los Colegios que la integran;
- 5) Procurar al contador público el mantenimiento de un nivel económico de vida, cónsono con la satisfacción de sus necesidades materiales;
- 6) Poner en práctica los más adecuados medios de previsión social para asegurar el bienestar del profesional y de sus familiares;
- 7) Elegir los contadores públicos que han de formar parte de la Asamblea y los Consejos de las Facultades correspondientes de las Universidades nacionales. La Federación designará estos representantes de la nómina que le presente el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde tenga su sede la Universidad;
- 8) Adelantar y gestionar las reformas legales y reglamentarias y dictar los reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión de contador público.

Artículo 23. Son órganos de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela, la Asamblea, el Directorio, el Tribunal Disciplinario y la Contraloría. Estos órganos se regirán por el Reglamento de esta Ley, Estatutos y los reglamentos internos respectivos.

En el Capítulo V, establece los tipos de faltas a las normas éticas el ejercicio ilegal y violaciones a la ética y moral, valores presentes en la profesión las siguientes situaciones, de acuerdo a lo revisado por la investigadora:

1. Las personas que sin poseer el título de Contador Público, se anuncien como tal, atribuyéndose tal condición y prestando los servicios establecidos en la Ley.
2. Los profesionales de la Contaduría Pública, realicen gestiones o actos propios, sin haber cumplido con los requisitos para ejercerla legítimamente o se encuentre impedidos para ejercer.
3. Quienes estando en suspensión de ejercicio de la profesión, ejerzan la misma durante este tiempo.
4. Los profesionales que presten su concurso profesional, con la finalidad de encubrir a personas naturales o jurídicas que realicen ejercicio ilegal de la profesión.

En todos los casos donde el ejercicio ilegal de la profesión ocurra, el tribunal disciplinario de la jurisdicción donde se haya cometido la falta, dará inicio a una averiguación de oficio o a instancia, levantando el expediente respectivo pasando copia al Ministerio Público, quien actuara de oficio ante los tribunales competentes, sin perjuicio a la sanción disciplinaria que la acción diera lugar.

Artículo 24. Ejercen ilegalmente la profesión de contador público:

- 1) Quienes sin poseer el título respectivo obtenido de conformidad con lo establecido en el artículo 3° de esta Ley, se anuncien como contadores públicos y así se atribuyan tal condición, o se ocupen de realizar actos o prestar servicios que la presente Ley reserva a los contadores públicos;
- 2) Quienes habiendo obtenido el título de Contador Público, realicen actos o gestiones propias de la profesión sin haber cumplido con los requisitos para ejercerla legítimamente o se encuentren impedidos para ejercerla;
- 3) Quienes habiendo sido sancionados con la suspensión del ejercicio profesional, la ejerzan durante el tiempo de la suspensión;
- 4) Quienes siendo contadores públicos presten su concurso profesional, encubran o amparen a personas naturales o jurídicas que realicen actos de ejercicio ilegal de la profesión.

Cuando el ejercicio ilegal de la profesión ocurra, el Tribunal Disciplinario de la entidad en la que ocurrieron los hechos deberá:

Artículo 25. En todos los casos de ejercicio ilegal de la profesión de Contadores Públicos, el Tribunal Disciplinario en cuya jurisdicción se haya cometido el hecho abrirá la averiguación de oficio o a instancia de parte, levantara el expediente respectivo y pasara copia al Fiscal del Ministerio Público, quien actuara de oficio ante los tribunales competentes, sin perjuicio de la sanción disciplinaria a que hubiere lugar.

Debido a la antigüedad que la norma presenta las sanciones que se tipifican no están en correspondencia a los preceptos Constitucionales vigentes y el cuerpo legal que garantiza el derecho al trabajo de los profesionales, es por ello que se hace necesario que la Federación a través del Tribunal Disciplinario legislen reglamentos que tipifiquen sanciones por mala praxis profesional que vayan de acorde a el derecho

al trabajo e incentiven el conocimiento que debe existir respecto a la responsabilidad del profesional ante sus actuaciones.

Reglamento de Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1975)

En correspondencia con lo que establecido en el Reglamento, cada colegio de contadores tendrá un tribunal disciplinario que estará compuesto por un presidente, un secretario y un vocal, eligiéndose además tres suplentes que cubrirán las faltas temporales o absolutas de los principales.

Los miembros principales y suplentes del Tribunal Disciplinario se elegirán de manera simultánea con la Junta Directiva de cada Colegio, y durara dos años en sus funciones y deberán estar domiciliados en la ciudad sede del Colegio, y tener tres años o más de inscrito. A su vez la asamblea designara a un Contador Público para que actúe como fiscal en los casos que se conocieran en el Tribunal Disciplinario.

Artículo 29. Cada Colegio de Contadores Públicos tendrá un Tribunal Disciplinario, compuesto por un presidente, un secretario y un vocal. Además elegirán tres suplentes que cubrirán las faltas temporales o absolutas de los principales miembros en el orden de su elección. Los miembros principales y suplentes del Tribunal Disciplinario serán electos simultáneamente con la Junta Directiva de cada Colegio por la misma fórmula electoral que para ésta se utilice, durarán dos años en sus funciones y deberán estar domiciliados en la ciudad sede del Colegio y tener tres o más años de haberse inscrito en el Colegio respectivo. En la misma oportunidad, la asamblea designará un Contador Público y respectivo suplente para que actúe como Fiscal en los casos de que conoce el Tribunal Disciplinario.

En relación a la elección de los miembros del Tribunal Disciplinario:

Artículo 30. La Junta Directiva, el tribunal Disciplinario y el Fiscal serán elegidos en la asamblea ordinaria correspondiente al segundo trimestre del mes en que corresponda su elección y tomarán posesión dentro de los treinta días consecutivos siguientes.

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

Artículo 31. 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 reglamentos, resoluciones, disposiciones o acuerdos que dicten los órganos de los respectivos Colegios y de la federación de Colegios de Contadores Públicos.

No podrá sesionar válidamente sin la presencia de sus tres miembros y sus decisiones serán tomadas por la mayoría de votos.

Artículo 55. El Tribunal Disciplinario no podrá sesionar válidamente sin la presencia de sus tres miembros y sus decisiones se tomarán por mayoría de votos.

Son atribuciones del Tribunal Disciplinario:

Artículo 56. Son atribuciones del Tribunal Disciplinario:

1° - Conocer y decidir dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de recepción las apelaciones interpuestas contra las decisiones de los Tribunales Disciplinarios de los Colegios.

2° - Conocer directamente sobre los casos en los cuales se vean involucrados los miembros del Directorio de la Federación y de las Juntas Directivas y Tribunales Disciplinarios de los Colegios.

3° - Actuar como órgano consultivo de los tribunales disciplinarios de los Colegios, y

4° - Las demás que se le atribuyan.

El Tribunal Disciplinario se regirá por el reglamento que dicte la asamblea ordinaria para su funcionamiento:

Artículo 57. 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.

El Tribunal se regirá por el reglamento que dicte la asamblea ordinaria de la Federación del Colegio de Contadores Públicos para tal efecto, los casos no previstos en estos se regirá por los procedimientos previstos en los Códigos de Enjuiciamiento Criminal o de Procedimiento Civil, si fuese procedente:

Artículo 58. La Contraloría tiene por objeto ejercer el control y vigilancia del patrimonio de la Federación, así como de las operaciones relativas al mismo y servir de asesor al Directorio y demás órganos de la Federación en materia de su competencia. Deberá presentar a la asamblea ordinaria un informe referido a la gestión económico-financiera del Directorio de la Federación.

Las violaciones a las que hubiere lugar de acuerdo a lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, dará lugar a las sanciones establecidas en la misma y de acuerdo a su gravedad el Tribunal Disciplinario determinara esta y su sanción respectiva.

Artículo 11 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública

Los contadores públicos deberán observar, en el ejercicio de las actividades que les son propias, las siguientes normas de ética:

- 1) Guardar el secreto profesional, quedando en consecuencia prohibida la divulgación de información o la presentación de evidencia alguna obtenida como consecuencia de estas funciones, salvo ante autoridad competente y solo en los casos previstos en otras leyes;
- 2) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, solamente cuando no exista relación de dependencia, ni un interés directo entre ellos y la empresa de que se trate;
- 3) Emitir dictámenes sobre los estados financieros de una empresa, siempre que las auditorías hayan sido efectuadas por el propio contador público o bajo su dirección inmediata o por otros contadores públicos colegiados en Venezuela.

Artículo 62. La violación del Código de Ética Profesional dictado de conformidad con el artículo 1º del presente Reglamento sólo dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 26 y 27 de la Ley. La violación de las disposiciones contenidas en el artículo 11 de la Ley dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 26, 27 y 28 de la misma, según la gravedad de la falta, a juicio del Tribunal Disciplinario respectivo.

Normativa ética profesional aplicable

Con los recientes cambios en nuestra normativa contable internacional, se hizo necesaria la adaptación de un código ética y normas subsidiarias armonizadas.

Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público (2013)

La Federación de Colegio de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela en sus últimos directorios nacionales ampliados realizados en el año 2004 y 2008, en conjunto con el Comité de Ética de esta Federación ha procedido a estudiar, analizar e investigar el Código de Ética Profesional preparado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Es por ello que el Comité de Ética con el fin de enunciar los principios que orienten la conducta del profesional, evitando de esta forma que se comprometa la imagen y credibilidad en sus actuaciones, lo que permitirá que los servicios prestados sean de alta calidad, para el “interés público”.

Este estudio se realizó de forma conjunta con el Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano para el Ejercicio de la Contaduría Pública del año 1996, es por ello que el hecho de que las infracciones que no estén contenidas en este código están permitidas; en el mes de Marzo 2013 se aprueba en directorio ampliado, la adopción del el código de ética emitido por la IFAC, con el propósito de regular los principios que deben regir a la profesión de la contaduría pública.

Es por ello que el Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano para el Ejercicio de la Contaduría Pública no ha sido derogado por el Directorio Nacional Ampliado y el Comité de Ética, por ser este un apéndice del Código de Ética vigente ya que, este código mantiene la relación del profesional con su gremio, relación que no está inmersa en el Código de Conducta para los Profesionales de la Contabilidad emitido por la IFAC.

La integralidad y la independencia mental son a su vez objetivos de este marco de referencia, si bien no se encuentran a plenitud desarrollados, permiten avanzar en una cultura donde se promueva la conciencia moral, siendo la independencia el elemento formador del carácter profesional.

Se destaca en este código el transnacionalismo de los gremios que asocian a los profesionales de cada país, en cuanto al establecimiento de los requerimientos éticos, las acciones disciplinarias a las que hubiera lugar deben estar previstas en las normas jurídicas respectivas.

La profesión contable debe cumplir con un requisito que la hace distinguible frente a las demás disciplinas, este es la responsabilidad que no se basa en la satisfacción de las necesidades de sus clientes sino de cumplir con las normas éticas establecidas en los códigos que se emitan para fundamentar la ética en la profesión.

Este código de ética se divide en tres partes. La parte A donde se destacan los principios fundamentales de ética profesional, la parte B es de aplicación a los contadores en la práctica independiente de la profesión y la parte C para el contador público en bajo relación de dependencia, sin embargo esta parte C hace referencia a la aplicación del código en situaciones específicas para los contadores en la práctica independiente.

Para dar inicio al análisis del Código la investigadora resalta los aspectos más relevantes con respecto a las infracciones y sanciones, amenazas y salvaguardas que puedan generarse en la práctica profesional, siguiendo siempre lo enunciado por el presente Código.

La parte A, referida a la “Aplicación General del Código”, se destaca los siguientes aspectos; el contador público deberá cumplir con los siguientes principios éticos fundamentales:

1. Integridad, el contador público deberá ser justo y honrado en todas sus actuaciones y relaciones profesionales y de negocios. El contador público no deberá ser asociado con informes, resultado u otras informaciones cuando se crea que:
 - a. Declaración falsa que sea de importancia relativa.

- b. Informaciones suministradas de manera imprudente.
 - c. Se omite o se hace confusa la información que se requiere incluir, traiga consigo confusión.
2. Objetividad, el juicio profesional debe estar libre de sesgos, conflictos de interés o bajo influencia.
 3. Competencia profesional y debido cuidado, este principio impone las siguientes obligaciones para los contadores públicos:
 - a. Los conocimientos y habilidades profesionales deben mantenerse al nivel requerido para la satisfacción de los clientes o empleadores al momento de la prestación del servicio para que estos sean los más competentes.
 - b. Actuar con diligencia de conformidad con las normas técnicas aplicables a la prestación de los servicios.

Los servicios profesionales prestados deben ser presentados de forma competente al momento de aplicar los conocimientos y habilidades para el desempeño de su trabajo.

La competencia puede dividirse en dos:

- a. Logro de competencia profesional.
- b. Mantenimiento de la competencia profesional, se requiere estar en un continuo mejoramiento y fortalecimiento de las normas y desarrollos técnicos, profesionales y de los negocios; este mejoramiento permite al profesional ajustarse a las nuevas necesidades de sus clientes y empleadores de manera competente.

El profesional deberá actuar de manera diligente abarcando la responsabilidad asociada a esta, de acuerdo a los requisitos de cuidado, precisión y oportunidad; tomando en cuenta que el personal que tendrán a su cargo posea una capacidad profesional, el entrenamiento y supervisión apropiados. El contador público debe hacer de conocimiento a sus clientes, empleadores u otros usuarios, las limitaciones que se enfrenten al momento de practicar sus servicios para evitar que se creen malinterpretaciones en cuanto al alcance de los trabajos realizados.

4. Confidencialidad. Los Contadores profesionales deberán abstenerse de revelar información que se obtenga como resultado de las relaciones profesionales con sus clientes u organizaciones que lo emplean, sin tener una autorización respectiva o a menos que existiese un deber legal o profesional para la revelación de esta información y cuando se utilice una información confidencial obtenida para su ventaja personal o de terceros.

El Contador Público deberá mantener la confidencialidad en su entorno social, vigilante ante una revelación inadvertida, especialmente en las circunstancias que impliquen la vinculación con los socios de la firma o familiar cercano y/o inmediato.

La necesidad de cumplir con este principio debe mantenerse hasta finalizada la relación con un cliente o empleador. Cuando se adquiere un nuevo cliente o se cambia de empleo, el profesional puede hacer uso de la experiencia previa, sin embargo no podrá revelar y usar la información confidencial, ya sea obtenida por medio de relaciones profesionales previas en los negocios.

El profesional podrá revelar la información en circunstancias como:

- a. La ley permite la revelación y está autorizada por el cliente o empleador.
- b. Si la requiere la revelación requiere de la producción de documentos en el curso de procedimientos legales y la revelación a las autoridades públicas de infracciones.
- c. Cuando se ha de cumplir con una revisión de un organismo miembro o profesional.
- d. Cuando se deba responder a una averiguación o investigación por un organismo.
- e. Proteger los intereses profesionales de un Contador Público en procedimientos legales.
- f. Cuando se deba cumplir con normas técnicas y requisitos técnicos.

Cuando el profesional decide revelar la información, se debe tener en cuenta que:

- a. Pueden dañarse los intereses de todas las partes incluyendo los intereses de terceros.
- b. La información debe ser conocida y sustentable, a tal grado que sea factible.

- c. La comunicación entre las partes debe ser la apropiada y quedar satisfechos con la información.
5. Comportamiento Profesional, este principio obliga a los profesionales a cumplir con las leyes y regulaciones con el fin de evitar acciones que pongan en entredicho el ejercicio de la profesión, siendo honrados y veraces, y no deberán:
 - a. Efectuar afirmaciones exageradas en los servicios que ofrece, calificaciones que poseen o experiencia que ha logrado.
 - b. Las referencias que denigren comparaciones injustificadas sobre el trabajo de otros profesionales.

El cumplimiento de los principios éticos fundamentales expuestos en este código, pueden verse amenazados, por las siguientes circunstancias:

- a. Interés personal:
 - *Interés Financiero*, poseer de manera individual o conjunta interés financiero en un cliente.
 - *Dependencia* no acorde al trabajo que se realiza en materia de honorarios profesionales con un cliente.
 - Tener una *relación de negocios* con un cliente.
 - Preocupación ante la posibilidad de *perder* un cliente potencial.
 - Posibilidad de obtener un *empleo potencial* con algún cliente.
 - Honorarios que resulten del trabajo realizado o resultado del desempeño del profesional relativos al atestiguamiento.
 - Préstamo de clientes de trabajos de atestiguamiento.
- b. Autorrevisión:
 - Descubrir un error significativo al evaluar de nuevo el trabajo.
 - Efectuar reportes sobre operaciones en el sistema financiero después de haber estado involucrado en su diseño o implementación.
 - Preparar los datos originales usados para registros que son materia en el trabajo.

- Que un miembro del equipo encargado de la auditoria sea o haya sido algún director o funcionario del cliente actual.

c. Mediación:

- Promover acciones en compañías que cotizan en bolsa cuando estas sean clientes de una auditoría.
- Actuar como abogado en nombre de los clientes de trabajo, en litigios de terceros.

d. Familiaridad:

- Exista relación familiar entre miembros del grupo de trabajo con algún empleado del cliente, que se encuentre en una posición dentro de la organización en la cual pueda ejercer influencia sobre la materia del trabajo.
- Algún socio o director de la firma auditora sea funcionario del cliente y posea una posición importante donde pueda ejercer influencia sobre la materia del trabajo.
- Aceptar obsequios o tener por parte del cliente tratos preferenciales a menos que el valor de estos no sea significativo.

e. Intimidación:

- Amenazas de despido o reemplazo en relación al trabajo realizado a un cliente.
- Amenazas de litigio.
- Presiones para reducir inapropiadamente la extensión del trabajo con la finalidad de reducir honorarios.

Para realizar los trabajos inherentes al desarrollo del ejercicio profesional, se quiere que este posea “independencia mental e independencia en apariencia. La independencia mental”, se refiere al estado mental que permite expresar una conclusión sin que este pueda ser afectado por influencia o sesgo que comprometan el juicio profesional, permitiendo al profesional actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

Por otra parte la “independencia en apariencia”, busca evitar hechos donde conociendo informaciones relativas a un tercero, concluye de manera razonable comprometiendo la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una firma o miembro del equipo de atestiguamiento.

La mayor causa de faltas a la ética profesional puede estar vinculada con los honorarios vencidos y los honorarios profesional las salvaguardas recomendadas por este código llevan a un proceso conciliatorio entre las partes involucradas así como la inclusión de algún contador público para la revisión del trabajo realizado.

Las salvaguardas que eliminan o reducen las amenazas anteriormente descritas a un “nivel aceptable”, se enmarcan en dos grandes categorías que a síntesis de la investigadora estas son:

1. Salvaguardas creadas por la profesión, legislación o regulación, estas no se restringirán a los siguientes aspectos:
 - a. Requisitos de educación, adiestramiento y experiencia para la profesión
 - b. Requisitos de desarrollo profesional continuo
 - c. Regulaciones corporativas
 - d. Normas Profesionales
 - e. Procedimientos profesionales o regulados de monitoreo y disciplinarios
 - f. Revisión externa por parte de un tercero facultado sobre los informes, comunicaciones o información que haya sido procesado por un Contador Público
2. Salvaguardas en el ambiente del trabajo, las partes B y C de este código analizan de forma detalla este tipo de salvaguarda para los casos del ejercicio profesional de forma independiente y dependiente.

En un aspecto muy importante de este código consideran que las salvaguardas creadas por la profesión, la legislación, regulación o una organización empleadora, aumenta la probabilidad de poder disuadir o disminuir un conflicto ético, en consideración de lo siguiente, en opinión de la investigadora en la revisión:

1. Un sistema de denuncias efectivo por la organización que emplea la profesión o una organización.

2. Un deber “explícitamente declarado” para reportar los incumplimientos éticos.

Este código, a su vez, propone una sección relevante en cuanto a la resolución de un conflicto ético, este servirá al momento que el Contador Público tenga iniciado un proceso formal o informal, considerando los aspectos resaltados en esta sección del código de forma individual o conjunto con otros respecto a lo siguiente: “Hechos relevantes, Asuntos éticos implicados, Principios fundamentales establecidos y Cursos de acción alternativos”.

Una vez considerados los asuntos antes descritos, el Contador Público determinará el curso de la acción que corresponda con los principios identificados, asumiendo las consecuencias de las acciones; en caso del que asunto aun persista el profesional debe consultar con terceros la resolución del conflicto, como podrá también hacerlo al consejo de directores o el comité de auditoría, como también puede realizarlo a través del órgano profesional.

La parte B de este código de ética como se mencionó al inicio, está dedicada a cómo deben los Contadores Públicos en el ejercicio independiente de la profesión en relación a los principios enunciados en la Parte A del mismo, a través de diversas circunstancias que puedan suscitarse en la práctica profesional.

A través de una serie de situaciones ejemplificadas se identificaran las amenazas que afectan el cumplimiento de los principio. Un profesional no debe participar en un negocio o actividad que afecte la integridad, objetividad y la buena reputación de la profesión por realizar una práctica que no sea apta para la prestación de los servicios profesionales.

Dentro del conjunto de salvaguardas y amenazas que pueden ver afectada la práctica profesional del Contador Público Independiente, se destacan las siguientes en revisión por parte de la investigadora:

1. Amenazas, la importancia de estas puede variar si su origen se da en la prestación de un servicio de un cliente de auditoría de estados financieros, de atestiguamiento, o distinto de una auditoria de estados financieros o de atestiguamiento. Las amenazas enunciadas en esta parte en su mayoría recaen en los siguientes aspectos:

- a. Interés Personal, se incluyen algunos ejemplos de este tipo de amenaza, de igual forma estos no se limitaran a:
 - a.1 Un interés financiero con un cliente
 - a.2 Dependencia Indebida de los honorarios totales de un cliente
 - a.3 Relación cercana de negocios con un cliente
 - a.3 Preocupación por la posibilidad de perder un cliente
 - a.4 Empleo potencial con un cliente
 - a.5 Honorarios contingentes relativos a un trabajo de atestiguamiento.
 - a.6 Préstamo a o con un cliente de trabajo de atestiguamiento o con cualquiera de los directores o funcionarios.

- b. Autorrevisión los ejemplos detallados no se limitan a los enunciados a continuación
 - b.1 Descubrir un error importante al volver a evaluar el trabajo del Contador Público Independiente.
 - b.2 Reportar sobre la operación de sistemas financieros después de haber estado involucrado en su diseño o implementación.
 - b.3 Haber preparado los datos originales usados para generar los registros que son la materia del trabajo.
 - b.4 Que un miembro del equipo de atestiguamiento sea, o haya sido recientemente, director o funcionario de ese cliente.
 - b.5 Que un miembro del equipo de atestiguamiento sea, o haya sido recientemente, empleado por el cliente en una posición para ejercer influencia directa e importante sobre la materia del trabajo.
 - b.6 Desempeñar un servicio para un cliente, que directamente afecte la materia del trabajo de atestiguamiento.

- c. Mediación algunas circunstancias que constituyen una amenaza pero que no se limitan a la enunciadas son:
 - c.1 Promover acciones en una entidad que cotiza en la bolsa, cuando dicha entidad es de un cliente de auditoría de estados financieros.
 - c.2 Actuar como abogado a nombre de un cliente del trabajo de atestiguamientos, en litigios o pleitos con terceros.

- d. Familiaridad algunos ejemplos de este aspecto pero que no solo se limitan a los aquí expresados
 - d.1 Un miembro del equipo de trabajo tenga relación cercana o inmediata con un empleado del cliente y este posea una posición que le permita influenciar de forma directa e importante la materia de trabajo.

d.2 Un socio anterior de la firma que actualmente ejerza influencia directa e importante.

d.3 Aceptar obsequios o trato preferencial de un cliente a menos que su valor no sea significativo.

d.4 Una asociación gerencial con el cliente de trabajo.

e. Intimidación, se pueden limitar a lo relativo a:

e.1 Ser amenazado con despido o reemplazo en la relación de trabajo de un cliente.

e.2 Amenaza por un litigio.

e.3 Reducción inapropiada en la extensión del trabajo con la finalidad de reducción de honorarios.

2. Salvaguardas, considerando todas las circunstancias a las que puede ser expuesto un Contador Público Independiente para el cumplimiento de uno o más principios fundamentales, pueden considerarse salvaguardas que busquen reducir en un nivel aceptable lo siguiente:

a. Creadas por la profesión, legislación o regulación.

b. Ambiente de trabajo, están vinculadas a la aplicación en la firma y las específicas del trabajo, incluyendo las políticas aplicables por los directores así como la revisión del trabajo por un tercer Contador Público Independiente.

El nombramiento profesional de un Contador Público Independiente debe considerar la aceptación de un cliente y si esta generaría alguna amenaza de cumplimiento de los principios fundamentales, los asuntos cuestionables asociados con el cliente que puedan incluir actividades ilegales, falta de honradez o prácticas cuestionable de información financiera.

La búsqueda de la reducción de las amenazas cuando estas no son claramente insignificantes se aplicaran las salvaguardas que las elimine o reduzca a un nivel aceptable, por el contrario si esto no es posible el Contador Público Independiente deberá declinar la participación en la relación con el cliente.

La aceptación del trabajo no solo debe considerarse con el hecho de estar de acuerdo de prestar servicios para los cuales se tenga competencia, debe considerarse

si esta aceptación crea una amenaza al cumplimiento de los principios fundamentales, las salvaguardas aplicables para la reducción o eliminación a un nivel aceptable deben incluir:

- a. Un conocimiento apropiado en relación con la naturaleza del negocio del cliente, el propósito, la naturaleza y el alcance del trabajo.
- b. Obtener conocimiento de las entidades y los aspectos relevantes de las mismas.
- c. Adquirir experiencia en los requisitos de regulación e información relevantes.
- d. Asignación de personal con las competencias suficientes.
- e. Uso de los expertos cuando sea necesario.
- f. Convenir un tiempo razonable para desarrollar el trabajo.
- g. Cumplimiento de políticas y procedimiento de control de calidad que sean diseñados para obtener una seguridad razonable para que puedan llevarse a cabo de manera competente.

Cuando ocurren cambios en el nombramiento profesional cuando se pide reemplazar a otro puede considerarse que existen amenazas relativas a la competencia profesional y al debido cuidado por ejemplo en la aceptación de un trabajo sin conocer todos los hechos pertinentes en la realización del mismo, considerando que ayudaran a minimizar las amenazas considerar lo siguiente:

- a. Comunicación directa con el Contador Público Independiente que realiza el trabajo.
- b. La confidencialidad cuando el Contador Público Independiente deba discutir asuntos relevantes, dependerá de la naturaleza considerando si se ha obtenido autorización formal del cliente para hacerlo y si los requerimientos legales o éticos de las comunicaciones.

Para minimizar o eliminar las amenazas identificables con el nombramiento profesional, deben considerarse salvaguardas referidas a la discusión de los asuntos del cliente de forma libre y plena con el profesional actual, solicitar la información sobre los hechos o circunstancias en las que el profesional propuesto deba estar enterado antes de la aceptación del trabajo y se debe conocer la propuesta de trabajo

antes de su aceptación para someterse a un estudio para determinar si hay razones profesionales por las cuales no deba aceptarse.

Los conflictos de interés deben permitir a profesional identificar las circunstancias que puedan generar amenazas relativas por ejemplo a la objetividad cuando compite directamente con un cliente o si posee un negocio conjunto con un potencial competidor del cliente, pueden surgir amenazas en referencia a los principio de objetividad y confidencialidad cuando el Contador Público Independiente, si se desarrolla trabajo para clientes cuyos intereses estén en conflicto.

La evaluación de las amenazas se debe considerar y evaluar para aceptar o continuar una relación con el cliente, si el profesional tiene algún interés de negocio o las relaciones que este tenga con el cliente o terceros pueden dar origen a las amenazas que si estas no son significativas deben aplicarse algunas de las siguientes salvaguardas:

- a. Notificar al cliente sobre las actividades o intereses que representen un conflicto.
- b. Notificar que se está actuando para dos o más partes, donde los intereses estén en conflicto.
- c. Notificar al cliente que no se actúa exclusivamente para un solo tipo de cliente.
- d. Uso de equipo de trabajos por separado entre los clientes.
- e. Procedimientos para prevenir el acceso de la información separación de archivos y equipos físicos.
- f. Lineamientos claro para los miembros del equipo de trabajo en temas de seguridad y confidencialidad.
- g. Utilización de convenios de confidencialidad entre los empleados y socios de las firmas.
- h. Revisión regular de la aplicación de salvaguardas por una persona de jerarquía superior.

Cuando las amenazas no puedan ser eliminadas o minimizadas por la violación a los principios fundamentales incluyendo la objetividad, confidencialidad y

comportamiento profesional, se concluye que no es apropiado aceptar el trabajo o que se requiere renunciar a uno o más trabajos con los que se presente el conflicto.

Si el Contador Público Independiente debe rendir una segunda opinión en la relación a la aplicación de normas o principios de contabilidad, una auditoría, información de transacciones específicas en nombre de una entidad que no fuese su cliente actual da origen al cumplimiento de los principios fundamentales como lo son la competencia profesional y el cuidado debido.

Los honorarios y las remuneraciones que reciba un Contador Público Independiente deberán celebrarse por escrito, especificando las condiciones y alcances de los servicios que se prestarán; sin embargo la diferencia entre los honorarios percibidos entre un profesional y otro pueden ser bajos, esta situación no es una falta ética, pero puede convertirse en una amenaza en relación al principio de competencia profesional y cuidado debido.

La promoción de servicios profesionales a través de anuncios, da origen a una amenaza de interés personal y al cumplimiento del principio de comportamiento profesional, se debe cuidar la reputación de la profesión cuando se están promoviendo los servicios profesionales, sin hacer juicios y comparaciones frente a las actuaciones que presten otros contadores públicos.

Si un Contador Público Independiente y/o algún familiar cercano son objetos de recibir obsequios y atenciones especiales por parte de un cliente, generan amenazas de interés personal en relación a la objetividad e intimidación, considerando que un tercero debidamente informado posee información relevante para influir en la decisión de un negocio, el profesional deberá evaluar si esos ofrecimientos son insignificantes y no buscan obtención de información privilegiada.

Un Contador Público Independiente no debe asumir la custodia de dinero y activos de un cliente con la salvedad que la ley se lo permita asumiendo de forma implícita el cumplir con todos los deberes adicionales que acarrearán en materia tributaria; esto genera una amenaza de interés personal al comportamiento profesional a la objetividad.

Las salvaguardas que debe asumir al profesional en relación a la custodia de los activos deberá conservar los activos de forma separada, los activos solo serán usados para su destino, estar siempre preparados para una rendición de cuenta de los activos y el cumplimiento de las leyes y regulaciones que tengan esos activos.

La objetividad en los servicios profesionales prestados puede estar amenazada cuando se tienen intereses o relaciones con sus directores, gerentes o empleados dando origen a una amenaza de familiaridad por una relación cercana de tipo familiar, personal o de negocio.

Es necesario que el profesional que preste un servicio de atestiguamiento sea independiente del cliente, es de suma importancia que la independencia mental y en apariencia, le permita expresar una conclusión libre de sesgo, conflictos de interés o influenciada por terceros.

Se pueden considerar aplicadas las siguientes salvaguardas cuando las amenazas no son insignificantes entre las que destacan el retirarse del equipo de trabajo, procedimientos de supervisión, dar por concluida la relación financiera o de negocios que da origen a la amenaza, la discusión del problema tanto con los niveles superiores de la firma y con los encargados del gobierno corporativo de la entidad.

Los trabajos para atestiguar son de interés público y en consecuencia se requiere que los miembros del equipo de atestiguamiento y las firmas de la red (cuando sea aplicable), sean independientes de los clientes para los cuales se va a realizar el trabajo de atestiguamiento.

El enriquecimiento de confianza de probables usuarios de los trabajos de atestiguamiento están en el Marco de Referencia Internacional para Trabajos para Atestiguar (el Marco de Referencia de Atestiguamiento) emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Atestiguamiento, Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR) y las Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento (NITA).

El Marco de Referencia de atestiguamiento, describe los elementos y los objetivos de los trabajos de atestiguamiento que un Contador Público Independiente expresara una conclusión para los probables usuarios que no sean parte responsable sobre la

medición o evaluación de una materia por ejemplo los estados financieros constituyen el resultado de la aplicación de un marco de referencia tal y como la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Cuando los trabajos de atestiguamiento incluyen una aseveración a través de una auditoría a los estados financieros, la medición de la materia la desempeña la parte responsable y la información resultante es expresada en una aseveración a través de un trabajo de atestiguamiento requiere de independencia mental (que le permita expresar una conclusión sin que se vea afectada por influencias al juicio profesional actuando con integridad, objetividad y escepticismo profesional) e independencia en apariencia (evitando que terceros informados concluyan de manera razonable comprometiendo la integridad, objetividad y escepticismo profesional).

La auditoría de los estados financieros es relevante para una amplia gama de usuarios, es por ello que la independencia, tanto mental como en apariencia, es de suma importancia, estableciéndose una serie de requisitos que incluyen prohibiciones de las relaciones entre los miembros del equipo de atestiguamiento y los directores, funcionarios y empleados de una entidad.

Por último, la parte C de este Código está dedicado a los Contadores Públicos Bajo relación de dependencia o empleados, siendo estos profesionales los responsables de manera exclusiva o conjunta en la preparación de la información financiera de una entidad.

El profesional bajo relación de dependencia puede ser un empleado con salario, un socio, director ejecutivo, gerente dueño o voluntario que trabaja para diversas organizaciones que lo emplean, teniendo como responsabilidad el logro de metas legítimas de la entidad que lo emplea, tomando en cuenta las circunstancias que puedan dar origen a conflictos.

Las amenazas y salvaguardas a las cuales debe estar atento el Contador Público Dependiente, se encuentran enmarcadas en lo siguiente:

1. Amenazas

- a. Interés personal, se consideran intereses financieros, préstamos o garantías, arreglos personales, uso de los activos de forma inapropiada, preocupación por el empleo y la presión comercial.
- b. Autorrevisión, están limitadas a las decisiones de los negocios o datos que estén sujetos a revisión o justificación por el profesional y este sea el responsable de la toma de decisiones.
- c. Mediación si el profesional contribuye al posicionamiento organizacional siempre y cuando las mismas no sean falsas.
- d. Familiaridad la influencia que pueda tener un profesional sobre cierta información financiera y la influencia que este pueda ejercer a través de un familiar cercano.
- e. Intimidación amenazas de despido o reemplazo por un desacuerdo en la aplicación de los principios contables o sobre la presentación de los estados financieros

2. Salvaguardas

- a. Salvaguardas creadas por la profesión, legislación o regulación.
- b. Salvaguardas en el ambiente de trabajo

Un profesional empleado deberá apoyar el cumplimiento de los objetivos legítimos y éticos de la entidad, sin embargo cuando está amenazado para el cumplimiento de los mismos debe considerar una respuesta para tales amenazas, siendo una presión implícita o explícita para relación a:

- 1. Actuar contra la ley o regulaciones específicas.
- 2. Actuar contra las normas técnicas o profesionales.
- 3. Engaños
- 4. Facilitar estrategias de utilidades contrarias a las leyes y la ética.
- 5. Engañar de forma intencional.
- 6. Emitir información financiera que represente de forma errónea los hechos, así como el cumplimiento de leyes e impuestos.

En el caso que, la importancia de las amenazas no sean significantes deberán considerarse las salvaguardas referidas a la obtención de asesoría dentro de la

organización, la resolución de una disputa dentro de la organización que lo emplea y por último la búsqueda de asesoría legal.

La preparación de la información financiera dentro de la organización está comprendida por los presupuestos, estados financieros, análisis de la administración, carta de representación de la administración; la preparación debe hacerse de manera razonable, honesta y de acuerdo a la normativa profesional.

Un Contador Público bajo relación de dependencia verá amenazada sus capacidades en cuanto a la competencia y el cuidado debido cuando no cumple de manera eficiente los deberes relevantes, la información es incompleta, su enteramiento y/o educación se consideran no apropiados.

De acuerdo a las investigaciones previas realizadas por la investigadora este código de ética va de la mano con el código de ética aprobado por la Federación de Contadores Públicos de Venezuela en el año 1996, en consideración de que el código aprobado en el 2013 excluye la relación del profesional con el gremio aprobándose el código del año 1996 como un apéndice del actual.

www.bdigital.ula.ve

Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano (1996)

La ética en la profesión de la Contaduría Pública es de vital importancia, ya que permite de manera equilibrada que el profesional realice un trabajo acorde a las necesidades de sus clientes, las relaciones con el gremio, sus colegas y el público en general bien sea dentro del ejercicio de la profesión independiente o como un funcionario o empleado público o privado. Este código será aplicado a todos los profesionales en ejercicio de esta u otra profesión, cuando se deriven de estos trabajos actos referentes a la moral, ética e intereses del gremio.

El Contador Público tiene la obligación de denunciar ante el Tribunal Disciplinario los casos que sean de su conocimiento de las infracciones que otros profesionales comentan a la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, este Código

de Ética, Estatutos del Colegio y demás disposiciones dictadas por los organismos competentes del gremio (Art. 2 lit. h, del Código de Ética).

El Contador Público cualquiera que fuese el campo de su actuación, será responsable de sus actos y culpable del descredito a la profesión si al expresar su opinión sobre lo examinado o sobre cualquier información de carácter profesional (Art. 33, del Código de Ética):

1. Encubra un hecho importante, considerando que es de importancia manifestarlo y a través de su opinión se induzca a conclusiones erradas.
2. No indique opinión en la omisión del cliente a revelar, cualquier información importante en los estados financieros y notas correspondientes del que tenga conocimiento.
3. Cuando incurra en negligencia al emitir el informe correspondiente por su trabajo sin haber realizado los exámenes correspondientes, sin observar las normas y procedimientos de auditoría de aceptación general que respalden su trabajo, cuando emita una opinión no calificada y las limitaciones para el alcance del trabajo impidan expresar tal opinión.
4. Aconseje a sus clientes a dar una falsa información de los estados financieros de su cliente o cualquier otra dependencia, donde preste servicios profesionales. Las opiniones, informes y documentos deben contener una opinión de juicio fundado y sin desvíos de los hechos que puedan inducir a un error.

El Contador Público que infrinja el Código de ética será sancionado por el Colegio de Contadores Públicos respectivo. La imposición de sanciones estará sujeta a la gravedad de las infracciones cometidas por el profesional, considerando que la falta sea trascendental para prestigio y la estabilidad de la profesión. Las sanciones a las que hubiere lugar se regirán por los reglamentos de los Tribunales Disciplinarios y la Federación.

Reglamento de Infracciones, Sanciones y Medidas Disciplinarias (2013)

La Federación de Colegio de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, a través de sus diferentes comités encargados del proceso de actualización de las normas que rigen nuestra profesión aprobó el reglamento que califica las infracciones, sanciones y medidas disciplinarias de aplicación para los profesionales que cometan actos contrarios a la ética y vulneren la práctica profesional.

Las sanciones de aplicación son las enmarcadas en el artículo 26 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, a pesar de que la suspensión del ejercicio profesional va en contra al principio constitucional del derecho al trabajo, el Estado como ente administrador de justicia podrá realizar la suspensión del ejercicio a través de sus distintas leyes una vez demostrada las faltas cometidas a las mismas.

Artículo 4. Las penas aplicables a las personas que incurran en la violación de las normas que regulan el ejercicio profesional de la Contaduría Pública son las siguientes:

- a) Multa cuyo producto será destinado al Fisco Nacional, de conformidad a lo establecido en el Artículo 26.- de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.
- b) Suspensión del ejercicio de la Contaduría Pública hasta por un (01) año, de conformidad a lo establecido en el Artículo 27 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.
- c) Cancelación de la inscripción como contador público colegiado, de conformidad a lo establecido en el Artículo 28 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Artículo 5. De conformidad a lo establecido en los artículos 11; 15 numeral 1; 22 numeral 1; 25 parte final y 26 literal c, de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y en los artículos 31, 32 y 62 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública las sanciones o medidas disciplinarias aplicables a los contadores públicos colegiados por incumplimiento de las normas que regulan la actividad profesional y la actividad gremial inherente a la Contaduría Pública, son las siguientes:

- a) Suspensión del ejercicio de toda actividad gremial, social y deportiva, hasta por un (1) año.
- b) Amonestación pública.

Artículo 6. Las sanciones de suspensión se aplicarán y se ejecutarán sin perjuicio de las obligaciones pecuniarias para con el respectivo Colegio.

El Reglamento divide las sanciones de acuerdo a las faltas que sean cometidas así como las sanciones respectivas que serán aplicables de acuerdo a las mismas, las infracciones se dividen de la siguiente manera:

1. Infracciones Gravísimas:

Artículo 7. Constituyen infracciones gravísimas, que serán sancionadas con multas, suspensión del ejercicio de la Contaduría Pública hasta por un (1) año o cancelación de la inscripción en el respectivo Colegio:

- a) El incumplimiento de lo establecido en el artículo 11 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública,
- b) Las establecidas en los artículos 24, 26, 27 y 28 *ejusdem*
- c) Las señaladas en los artículos 61 y 62 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Artículo 8. Las sanciones referidas en el artículo anterior serán aplicadas por el Órgano Jurisdiccional competente en materia penal, de conformidad con lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

2. Infracciones Graves

Artículo 9. Constituyen infracciones graves que serán sancionadas con la suspensión, hasta por un (1) año, de toda actividad gremial, social y deportiva organizada por algún Colegio de Contadores Públicos o por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, las siguientes:

- a) Incumplimiento de las normas que regulan la conducta y actuación ética del contador público.
- b) Incumplimiento de las normas técnicas establecidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- c) Incumplimiento de las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario.
- d) Incumplimiento de las normas estatutarias o reglamentarias dictadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela o por el correspondiente Colegio.
- e) Incumplimiento en el pago de las cuotas ordinarias o extraordinarias fijadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela o por el correspondiente Colegio.
- f) Haber sido sancionado con tres (3) amonestaciones públicas en el período de un (1) año.

g) Incumplimiento de las funciones y obligaciones inherentes al cargo al cual un contador público se haya postulado y resultado electo o haya sido designado y aceptado.

h) La destrucción o deterioro intencional de la imagen, signos, insignias, emblemas o bienes de la Federación o de los Colegios.

i) Incumplimiento del contador público colegiado de las obligaciones asumidas como Instructor de la Federación o de algún colegio federado.

Artículo 10. La sanción o medida disciplinaria de suspensión de toda actividad gremial, social y deportiva será aplicada por el Tribunal Disciplinario del correspondiente Colegio o por el Tribunal Disciplinario de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, según sea el caso, de conformidad con lo establecido en los artículos 11; 15 numeral 1; 22 numeral 1; 25 parte final y 26 literal c, de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y en los artículos 31, 32 y 62 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Artículo 11. Se aplicará accesoriamente la suspensión de toda actividad gremial, social y deportiva a quienes resulten condenados penalmente por delitos cometidos en su actuación como contador público independiente, en el ejercicio de sus funciones como contador público bajo relación de dependencia o en sus actividades gremiales.

Artículo 12. Para la imposición de la sanción de suspensión de toda actividad gremial, social y deportiva, el respectivo Tribunal Disciplinario debe valorar y tomar en cuenta la gravedad o recurrencia de la infracción o infracciones cometidas.

3. Infracciones Leves

Artículo 13. Constituye infracción leve que será sancionada con amonestación pública, la falta de respuesta oportuna por parte de algún integrante o de los integrantes del Directorio de la Federación o de la Junta Directiva de algún Colegio, a la solicitud que le haya realizado un contador público colegiado.

Artículo 14. Será sancionado con amonestación pública el contador público colegiado que haya sido encontrado culpable de infracción o incumplimiento de las normas que regulan la actividad profesional, gremial o la conducta ética inherente a la contaduría pública, siempre que la infracción cometida no revista suficiente gravedad para aplicar la sanción de suspensión de toda actividad gremial, social y deportiva.

Artículo 15. La amonestación pública se hará por escrito y se fijará, por un período no menor a treinta (30) días, en las carteleras tanto del Colegio y Tribunal Disciplinario que aplicó la sanción como en

las del Tribunal Disciplinario y Colegio en el cual se encuentra inscrito o inscritos los contadores públicos integrantes del Directorio de la Federación o de la Junta Directiva del Colegio, que resultaron sancionados.

**Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación
(2013)**

En este reglamento se han incorporado normas contenidas en el “Código de Procedimiento Civil, Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Código Orgánico Procesal Penal y el Código Civil”, que son aplicables en cuanto a los procedimientos disciplinarios, teniendo en cuenta que de acuerdo a la jurisprudencia nacional, los Colegios Profesionales son entidades públicas no dependientes del Estado, considerándose que todos los “Actos Administrativos” que estos realicen están sujetos a control de la legalidad.

De acuerdo al artículo 1 del presente reglamento la jurisprudencia disciplinaria de los Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y la Federación, se ejercerá a través de los Tribunales Disciplinarios, estos tienen la obligación de administrar la justicia y velar por que todos los casos de ejercicio ilegal de la profesión los cuales tenga conocimiento sean sancionados conforme a la ley.

Por otra parte, el artículo 2 hace referencia a que cualquier persona a quien se le impute la comisión de un hecho contrario a la Ley y Reglamento del Ejercicio de la Contaduría Pública así como cualquier profesional colegiado que cometa infracción contra el Código de Ética Profesional, los Reglamentos y demás normas que regulan la profesión, se presumirá inocente y tendrá derecho que sea tratado así mientras no se compruebe culpabilidad alguna.

Todo profesional que cometa un hecho contrario a la ley profesional y su reglamento, se le presume inocente y tiene derecho que así sea tratado hasta que se determine la culpabilidad del mismo, en correspondencia al artículo 3.

Los Tribunales Disciplinarios son autónomos e independientes, y los demás órganos de la Federación deben prestar la colaboración de acuerdo a lo establecido en los siguientes artículos, así como el procedimiento general cuando se tenga conocimiento de las faltas hacia la ley

Artículo 4. Los Tribunales Disciplinarios, en el ejercicio de sus funciones, son autónomos e independientes de los demás órganos de los Colegios y de la Federación y sólo deben obediencia a la Ley y al Derecho.

Artículo 5. Los Tribunales Disciplinarios cumplirán y harán cumplir las decisiones dictadas en ejercicio de sus atribuciones. Para el cumplimiento de sus funciones, las demás autoridades gremiales están obligadas a prestarles la colaboración que les sea requerida.

Artículo 6. Los Tribunales Disciplinarios tendrán por norte de sus actos la verdad, que procurarán conocer en los límites de sus atribuciones. En sus decisiones deben atenerse a las normas de derecho, deben atenerse a lo alegado y probado en autos, sin poder sacar elementos de convicción fuera de éstos, ni suplir excepciones o argumentos de hecho no alegados ni probados.

Artículo 7. Los Tribunales Disciplinarios garantizarán los principios constitucionales del debido proceso, celeridad procesal, seguridad jurídica, derecho a la defensa y mantendrán a las partes en los derechos y facultades que les corresponde, sin preferencias ni desigualdades.

Artículo 8. Los Tribunales Disciplinarios son los Directores del proceso y deberán impulsarlo hasta su conclusión, a menos que la causa se encuentre en suspenso por algún motivo legal, de fuerza mayor o causa excepcional. Concluido el motivo o el lapso de suspensión establecido por el Tribunal Disciplinario, se debe fijar un término para su reanudación que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles contados a partir de la fecha en que conste, en el expediente, las correspondientes notificaciones.

Artículo 9. El Tribunal Disciplinario deberá tomar de oficio o a petición de parte, todas las medidas necesarias tendentes a prevenir las faltas a la lealtad y probidad en el proceso, las contrarias a la ética profesional, la colusión y el fraude procesal o cualquier acto contrario a la majestad de la justicia y al respeto que se deben las partes.

Artículo 10. Los actos del proceso se realizarán por escrito por las partes interesadas dentro de los lapsos previstos.

Artículo 11. Cuando la norma establece " el Tribunal puede o podrá "; se entiende que lo autoriza para obrar según su prudente criterio, estableciendo lo más equitativo en función de la justicia y de la imparcialidad.

Artículo 12. Corresponde a los Tribunales Disciplinarios y a las Fiscalías velar por la primacía de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Cuando la Ley, Page 7 cuya aplicación se pida, colida con ella, los Tribunales Disciplinarios deben atenerse a lo indicado en la Constitución.

Artículo 13. La Justicia será aplicada aún cuando se omitan formalidades no esenciales para la validez del proceso.

Artículo 14. Control de la Legalidad. Todo lo no previsto en este Reglamento, se regirá por las normas de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, Código de Procedimiento Civil, Código Orgánico Procesal Penal, Código Civil, Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento y demás leyes de la República, en cuanto sean aplicables. Cuando se presente oscuridad, ambigüedad o deficiencia, los Tribunales Disciplinarios se atenderán al propósito y a la intención de las partes, teniendo en mira las exigencias de la ley, de la verdad y de la buena fe. Cuando no hubiere disposición precisa de la ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas y si hubiere todavía dudas se aplicarán los principios generales del derecho.

En el Capítulo II del presente reglamento se establece como están constituidos los tribunales disciplinarios, la cantidad de miembros que lo forman, los requisitos a cumplir, la duración en el cargo y las funciones de cada uno de los miembros, considerando lo establecido en el reglamento

Artículo 15. Los Tribunales Disciplinarios estarán integrados por tres (3) miembros principales denominados Presidente, Secretario y Vocal, elegidos en la forma y oportunidad que señale el Reglamento Electoral para la Designación de los Integrantes del Directorio Nacional, Órganos y Organismos auxiliares de la FCCPV, concatenado, con lo especificado al respecto en la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, los Estatutos y demás Reglamentos de los Colegios y de la Federación, previa autorización o aprobación por parte del Consejo Nacional Electoral; además, se elegirán tres (3) suplentes que, en el orden de su elección, cubrirán las faltas absolutas o temporales de los principales, de conformidad con lo establecido en el Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. Durarán dos (2) años en el ejercicio de sus funciones, pudiendo ser reelegidos y permanecerán en sus cargos hasta la toma de posesión de quienes deban reemplazarlos.

Artículo 16. Para ser miembro principal o suplente de un Tribunal Disciplinario, se debe cumplir con los requisitos de elegibilidad determinados en el Reglamento Electoral de la FCCPV y los Colegios Federados.

Artículo 17. Los miembros electos del Tribunal Disciplinario procederán al acto de instalación del mismo dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de juramentación, con la asistencia en pleno de los miembros principales y suplentes.

Artículo 18. Una vez instalado el Tribunal Disciplinario, se hará la debida participación a los demás Tribunales Disciplinarios. Se reunirá por lo menos una (1) vez al mes y cada vez que se requiera. El quórum de las reuniones para las decisiones administrativas será el de sus tres (3) miembros principales.

Artículo 19. El Tribunal Disciplinario de la Federación informará de su gestión ante la Asamblea ordinaria y ante los Directorios Nacionales Ampliados y los Tribunales Disciplinarios de los Colegios ante la asamblea del respectivo Colegio y ante el Tribunal Disciplinario de la Federación durante los Directorios Nacionales Ampliados.

Artículo 20. Son atribuciones de los miembros principales de los Tribunales Disciplinarios:

DEL PRESIDENTE: A-) Dirigir el Tribunal y presidir las reuniones. B-) Atender los actos de sustanciación del proceso hasta su culminación. C-) Firmar conjuntamente con el Secretario, toda la correspondencia, las citaciones y las notificaciones que emanen del Tribunal. D-) Firmar conjuntamente con el Secretario y el Vocal los autos y decisiones administrativas que dicte el Tribunal. E-) Coordinar las actividades del Tribunal y asignarle labores a los demás miembros, no determinadas en este Reglamento. F-) Ordenar al Secretario la convocatoria a reuniones extraordinarias. G-) Ejercer la representación del Tribunal Disciplinario en todos los actos, públicos o privados, donde sea necesaria la presencia de éste órgano. H-) Redactar los proyectos de decisiones administrativas que le fueren asignados. I-) Las demás que le señale las Leyes y Reglamentos inherentes al ejercicio de sus funciones.

DEL SECRETARIO: A-) Coordinar las actividades de la Secretaría. B-) Recibir las solicitudes, denuncias y documentos que se presenten al Tribunal, anotando el lugar, fecha y hora de la presentación y el nombre del presentante, con nota de secretaría estampada al pie del propio documento recibido, firmada por el Secretario. De todo ello debe dar cuenta al Tribunal en la reunión próxima inmediata a la fecha de la correspondiente recepción. C-) Asignarle número de expediente a las causas que se admitan o que se reciban en apelación así como foliar cada uno de los documentos que forman el expediente respectivo. D-) Llevar el Libro Diario en

donde se anotarán en orden cronológico, todas las actuaciones del Tribunal. E-) Llevar el Libro de Actas de Reuniones del Tribunal. F-) Asistir a las reuniones del Tribunal y autorizar con su firma todas las actas. G-) Llevar con claridad y exactitud el Libro de Decisiones Administrativas del Tribunal, debidamente foliado y sellado en todas sus hojas, habilitado en su primer folio por el Presidente y el Secretario, en el cual se copiarán textualmente por cualquier sistema, en orden cronológico, todas las decisiones que se dicten con sus votos salvados y debidamente certificadas por el Secretario. H-) Conservar debidamente ordenado el archivo del Tribunal. I-) Realizar las actividades inherentes a la gestión del Tribunal Disciplinario que le fueren encomendadas por el Presidente. J-) Suscribir los actos de sustanciación del proceso y las decisiones que dicte el Tribunal. K-) Emitir y suscribir las copias certificadas que ordene el Tribunal. L-) Redactar los proyectos de decisiones administrativas que le fueren asignados. M-) Recibir y entregar la Secretaría y el archivo del Tribunal, bajo formal inventario que suscribirán los Presidentes y los Secretarios entrantes y salientes. N-) Las demás que le señale las Leyes y Reglamentos inherentes al ejercicio de sus funciones.

DEL VOCAL: A-) Asistir a las reuniones del Tribunal. B-) Suscribir las decisiones que dicte el Tribunal. C-) Redactar los proyectos de decisiones administrativas que le fueren asignados. D-) Las demás que le señale las Leyes y Reglamentos inherentes al ejercicio de sus funciones. E-) Realizar las actividades inherentes a la gestión del Tribunal Disciplinario que le sean asignadas en reunión del Tribunal Disciplinario.

Artículo 21. La asistencia a las reuniones del Tribunal Disciplinario es obligatoria para sus miembros principales, por lo que las inasistencias deben ser justificadas, de lo cual se dejará constancia en el acta respectiva. La inasistencia injustificada a dos (2) o más reuniones continuas o a tres (3) alternas, en el período de un trimestre, se entenderá como renuncia al cargo y en este caso, se convocará al suplente, quien ocupará el mismo por el resto del período.

En el capítulo III comprende lo relativo a la Fiscalía, la actuación que debe tener frente a los procedimientos disciplinarios y las actuaciones que debe considerar

Artículo 22. En el procedimiento disciplinario el Fiscal correspondiente, debe intervenir como parte de buena fe, en resguardo de la legalidad y de las buenas costumbres, solicitar la aplicación de las sanciones correspondientes en virtud de las investigaciones que lleve a cabo y de las pruebas que se encuentren en el expediente, o la absolución, si de los autos se evidencia

inocencia del denunciado o acusado. El criterio emitido por el Fiscal no es vinculante para el Tribunal Disciplinario.

Artículo 23. Los Fiscales de los Colegios o de la Federación son autónomos e independientes de los demás órganos y solo deben obediencia a la Ley y al Derecho; deben actuar en todos los procesos e impulsarlos hasta su conclusión.

Artículo 24. El Fiscal podrá proponer la denuncia, promover y evacuar pruebas e informar, en todos aquellos casos de violación a las normas legales, estatutarias, reglamentarias y técnicas que regulan el ejercicio de la contaduría pública y la actividad gremial, de los cuales tenga conocimiento, sin perjuicio de actuar en cualquier estado o grado de la causa.

Artículo 25. El Tribunal en el cual se inicie una causa, ya sea de oficio o al admitir una denuncia o acusación, notificará al Fiscal correspondiente mediante boleta o por cualquier otro medio que permita verificar su recibo.

Artículo 26. Para ser Fiscal principal o suplente, se debe cumplir con los requisitos de elegibilidad determinados en el Reglamento Electoral de la FCCPV y los Colegios Federados.

Artículo 27. El Fiscal de la Federación informará de su gestión ante la Asamblea Ordinaria y ante los Directorios Nacionales Ampliados y los Fiscales de los Colegios ante la Asamblea del respectivo Colegio y ante la Fiscalía de la Federación durante los Directorios Nacionales Ampliados.

Artículo 28. Los fiscales de los Colegios o de la Federación podrán actuar como órgano consultivo, previa solicitud por escrito razonado.

Artículo 29. La inactividad de la Fiscalía no da lugar a la suspensión del procedimiento ni constituye causal de nulidad de la correspondiente decisión administrativa.

En el capítulo IV se hace referencia a los días hábiles y de despacho que tendrá los Tribunales Disciplinarios para la atención quedando establecido así

Artículo 30. Son días hábiles los comprendidos de lunes a viernes, excepto los establecidos como feriados y los días no laborables por el Colegio correspondiente o por la Federación, según sea el caso.

Artículo 31. Son días de despacho los que así determine el Tribunal Disciplinario correspondiente, durante los cuales se ha de constituir a los efectos de cumplir con sus funciones, determinando, igualmente, el horario de despacho, mediante publicación en cartelera en la sede de dicho Tribunal Disciplinario o del respectivo colegio.

Artículo 32. Los lapsos y términos indicados en los procedimientos establecidos en este Reglamento se computarán por días hábiles,

contados a partir del día siguiente de aquel en que se produjo o se realizó el correspondiente acto.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tipo de Investigación

Tomando en consideración las características que posee la problemática referida a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, desde la perspectiva del Tribunal Disciplinario, el paradigma de la investigación es cualitativo y su estudio se desarrollará bajo un enfoque fenomenológico, la profundización de los objetivos permite que su estudio sea analítico.

El paradigma cualitativo orienta al investigador a profundizar en casos específicos, este permite centrarse en la descripción del fenómeno a partir de rasgos determinantes según la percepción de cada uno de sus elementos. Su logro se basa en el “entendimiento de una situación social como un todo teniendo en cuenta sus propiedades y su dinámica” Bernal (2006, p. 33).

Herrera (1984) considera que las investigaciones lógicas definen a una verdadera ciencia hacia una objetividad absoluta, con una distinción entre el orden de las cosas y de las verdades, partiendo de este concepto la fenomenología parte de los siguientes supuestos

- (1) Las reglas lógicas solo representan las condiciones negativas de la verdad.
- (2) El conocimiento no recae ni sobre una representación ni sobre el sujeto lógico del juicio. Recae sobre un objeto real.
- (3) Todo juicio presupone, por consiguiente, la presencia efectiva de un objeto que debe darse en una presencia efectiva.
- (4) La evidencia predictiva se funda, por consiguiente, en una evidencia antepredicativa.
- (5) La evidencia de un objeto individual define finalmente la noción de la experiencia.
- (6) El objeto individual aparece en la experiencia como integrada a un medio que se impone.
- (7) Es posible que no alcancemos la

certeza sobre un objeto particular, pero la certeza del mundo está fuera de toda duda. (8) La conciencia al modo de la certeza como creencia. (p.77)

Leal (2000) define el estadio fenomenológico como “el abordaje de la subjetividad del individuo, a partir de los las experiencias vividas y expresadas de forma oral, escrita o grafica”.

La recolección y análisis de los datos permitirá el uso de instrumentos aplicados a los expertos y profesionales de la contaduría pública en el desempeño independiente y dependiente de la profesión, para el mejor desenvolvimiento del profesional cumpliendo con las normativas éticas vigentes.

En general, se garantiza un mayor nivel de confianza para el conjunto de la información obtenida Sabino (1978). A su vez, la definición del objetivo de estudio permite que a través de este estudio se pueda considerar la obtención de datos se aborde con un mayor grado de precisión y seguridad.

Diseño de la Investigación

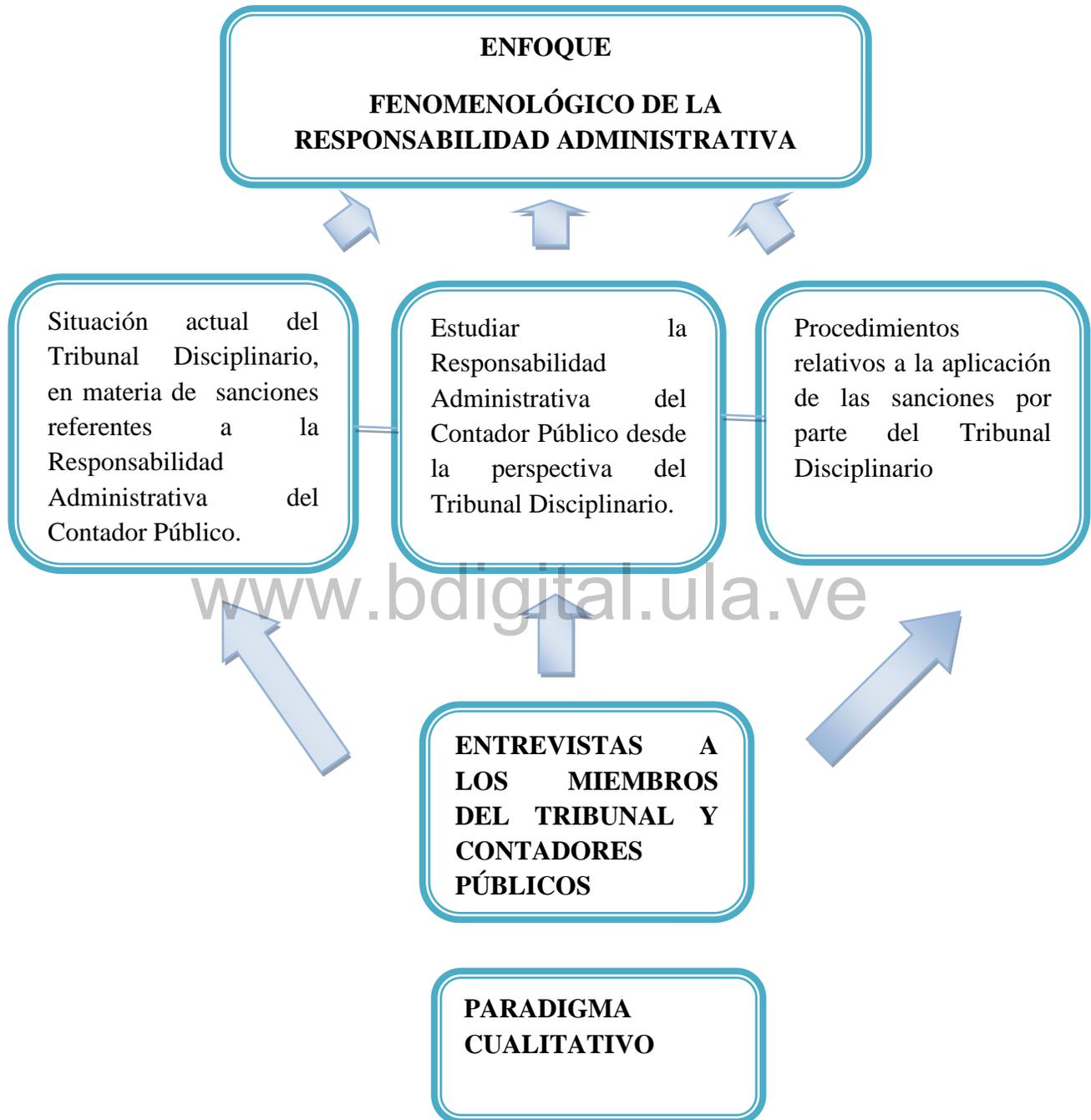


Gráfico 2. Diseño de la Investigación. Elaborado por la investigadora (2012)

Objeto de Estudio

La presente investigación pretende estudiar los casos de los contadores públicos colegiados del Estado Mérida que incurrieron o no, siendo objeto de denuncia ante el Tribunal Disciplinario, en violaciones a la ética profesional de acuerdo a lo establecido en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, su Reglamento, Código de Ética y todas las disposiciones legales establecidas por la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Con la finalidad de establecer la responsabilidad administrativa del contador público, desde la óptica del tribunal disciplinario, lo que permitirá establecer los lineamientos necesarios por el tribunal disciplinario para dar a conocer aquellas sanciones y procedimientos a que diera lugar la actuación profesional.

La responsabilidad administrativa está muy vinculada a la responsabilidad disciplinaria; ahora bien, la responsabilidad administrativa de los profesionales de la contaduría pública está establecida en las distintas normas vigentes en el país, donde las actuaciones profesionales contra la fe pública serán sancionadas por el Estado, como administrador de justicia, a través de aperturas de procedimiento legales para recabar las pruebas necesarias que lo sancionen.

Esta responsabilidad, desde el punto de vista del tribunal disciplinario, constituirá el objeto de estudio de la presente investigación, permitiendo al tribunal abordar líneas de acción para evitar que el profesional incurra en violaciones a las leyes, reglamentos, estatutos y demás códigos al momento de elaborar la información financiera errónea por cubrir un mayor mercado de clientes, o bien como el profesional que dentro de una empresa esté en condiciones constantes de amenaza a sus principios éticos.

Para conocer en profundidad sobre el objeto de estudio se entrevistó a los miembros del Tribunal Disciplinario de los Colegio de Contadores Públicos, y a los contadores públicos en el ejercicio de la profesión que presumiblemente incurrieron

en faltas a la ética tipificadas en las leyes que rigen la profesión, así como las demás normas legales que rigen las faltas administrativas. Los informantes clave de la investigación se describen a continuación:

1. Miembros del Tribunal Disciplinario

Los miembros del tribunal disciplinario del Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida en el Municipio Libertador:

- a) Presidente
- b) Vocal
- c) Secretario

El Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida hasta el año 2013 cuenta con 4.285 profesionales inscritos en esta sede, incluyendo los núcleos de El Vigía y Tovar, de acuerdo a esta información, suministrada en la sede del colegio, se procede a categorizar los profesionales que serán objeto de estudio de la presente investigación. Estos profesionales, para su inclusión, deben cumplir con lo siguiente:

1. Los profesionales que tengan más de 10 años de graduados.
2. El ejercicio profesional lo realice en el libre ejercicio de la profesión.
3. Estén ubicados en el Municipio Libertador del Estado Mérida.
4. Los profesionales que hayan o estén denunciados por ante el tribunal disciplinario.

Cabe destacar que de este universo de profesionales en el Estado Mérida solo 30 cumplieron con los requisitos anteriormente descritos para ser considerados en la aplicación del instrumento.

Técnicas de Instrumentos y Recolección de Datos

Revisión Documental

Para realizar una revisión documental no existe un estándar establecido en cuanto al manejo de la información bibliográfica de acuerdo a Sabino (1978), algunas actividades básicas que deben considerarse son:

1. Conocer y explorar todas las fuentes útiles, algunas de estas pueden ser libros, artículos científicos, revistas publicaciones, boletines y cualquier otro material sobre el tema que se abordará.
2. Leer todas las fuentes disponibles, una lectura discriminada del material permitirá conocer en profundidad los aspectos esenciales. Esta lectura permitirá el ordenamiento del material de acuerdo al proceso de investigación.
3. Los aspectos más importantes se recolectaran mediante fichas que serán guías para la extracción de estos aspectos, las fichas podrán ordenarse de acuerdo al contenido siendo indispensable contar con un plan de elaboración de la investigación.
4. Se deberá analizar y comparar las informaciones de las fichas, con la finalidad de observar los aspectos de contacto y oposición existentes para determinare su confiabilidad.
5. Por último se harán las conclusiones correspondientes en conjunto con los puntos de vista del investigador a cada aspecto del trabajo, siendo cuidadoso en esclarecer la problemática anteriormente planteada.

La observación directa busca explorar ambientes, describir comunidades, comprender las interrelaciones entre las personas y las situaciones que se den entre ellas, la identificación de los problemas y la generación de las hipótesis de la investigación Sampieri, Collado y Baptista (2003).

Los datos primordiales de la investigación serán recabados a través de la técnica de la revisión documental, a través del instrumento de la guía de observación documental, con la cual se recolectará la información correspondiente a las bases

legales y normativas del Tribunal Disciplinario en materia de responsabilidad administrativa, a su vez las sanciones a que diere lugar la acción del contador público.

Se describirán las leyes que rigen al Tribunal Disciplinario con respecto a la Responsabilidad Administrativa y las sanciones que deriven de la actuación inapropiada por parte del profesional, que permitan establecer los procedimientos que utilizara el Tribunal Disciplinario de acuerdo a la falta cometida.

El instrumento abarcará tres objetivos de investigación que tienen que ver con la revisión documental como lo son (Ver Anexo B)

1. Describir las bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, el cual constará de once (11) ítems a observar, entre los cuales están: Base Legal por parte del Estado venezolano con relación a la Responsabilidad Administrativa, el Código Civil, Código Penal, Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, Normativa de ética y conducta, la Responsabilidad Administrativa del Contador Público y su perspectiva constitucional, actuación del profesional y las sanciones previstas en la Ley y su Reglamento.
2. Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público previstas por el Tribunal Disciplinario, se observarán tres (3) ítems, en relación a las sanciones, tipos de sanciones y la vinculación con la Responsabilidad Administrativa.
3. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio, se observarán seis (6) ítems Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, Código de Ética y de Conducta, Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación.

Entrevista

La entrevista constituye una técnica para la recolección de información que permitirá interactuar al entrevistador y al entrevistado en una conversación acerca de

los tópicos de interés que permitirán otorgar profundidad a la investigación. El carácter de esta será de carácter estructurado ya que la aplicación de la misma estará establecida por una temática seleccionada de acuerdo a los objetivos de la investigación, por medio de una guía de entrevista. Pardinás (1980).

La entrevista estructurada se basa en una guía de preguntas previamente elaboradas y el entrevistador se sujeta exclusivamente a esta, por medio de una lista de ítems para obtener respuestas sobre el tema o problema de interés, se destaca como experto al entrevistado por lo que al momento de su aplicación debe ser escuchado con atención Sampieri, Fernández y Baptista (2003).

Este instrumento será aplicado a través de una guía de entrevista estructurada, practicada a la muestra previamente seleccionada que está compuesta por los tres (3) miembros principales del tribunal disciplinario del Colegio de Contadores Públicos del Estado Mérida en el Municipio Libertador, conformado por el Presidente, Secretario y Vocal, así como el Fiscal que forma parte del tribunal, a su vez se aplicará el instrumento a aquellos contadores públicos que, en ejercicio libre de la profesión, presumiblemente han actuado en contra de las normas éticas establecidas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento, el Código de Ética de la Profesión y las demás normativas que dicte la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela, en los casos que el tribunal disciplinario tuviese caso de las violaciones éticas a través de denuncias recibidas por el tribunal.

La entrevista estará enmarcada en tópicos relacionados con los objetivos específicos de la investigación:

1. Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público previstas por el Tribunal Disciplinario, este objetivo será alcanzado por medio de la aplicación de ocho (8) preguntas realizadas a los profesionales objeto de estudio. (Ver Anexo C)
2. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario, este objetivo se logrará mediante la entrevista a los miembros del tribunal disciplinario y constará de siete (7) preguntas que se le aplicarán a los miembros del tribunal. (Ver Anexo C)

Técnicas de análisis e interpretación de datos

El análisis de los datos se realizará a través de la técnica del análisis de contenido. Rojas (2010, p. 40) lo define como “un enfoque metodológico para el análisis sistemático de textos siguiendo ciertas reglas y pasos”.

El análisis de contenido permite realizar una revisión analítica de los textos dividiendo los mismos en unidades y categorías que se desarrollarán de forma “inductiva o deductiva”.

Rojas (2010) se refiere la existencia de dos tipos de análisis de contenido el “manifiesto y el latente”, siendo el primero de ellos una descripción directa de lo expresado y el segundo trata de decodificar el significado de la expresión permitiendo señalar aspectos claves como “la personalidad, los valores e intereses”.

Por ello el análisis de contenido está estrechamente vinculado con la hermenéutica, la cual es la base para el procesamiento de la información obtenida a través de los distintos instrumentos aplicados.

Para la presente investigación se pretende utilizar las técnicas de procesamiento e interpretación de los datos, a través de la Hermenéutica, definida como “el arte y ciencia de estudiar textos, para dar la comprensión de lo que se está tratando en el proceso de la argumentación” Beuchot (1999, p.15).

La hermenéutica permite repetir las observaciones las veces que sean necesarias para analizar las expresiones, movimientos, tiempos y de esta manera obtener una correcta interpretación de la observación de los hechos a estudiar. Los elementos que convergen en la interpretación de la hermenéutica son: el autor, el lector y el texto, siendo este último el énfasis que pueda darse entre los anteriores, es decir, el lector y el texto. La prioridad que se otorgue al lector tendrá un carácter subjetivista, si, por el contrario, la prioridad es objetivista siendo necesario conocer bien ambos actores (autor y lector) de forma tal que se obtenga una mejor interpretación del estudio.

El proceso interpretativo ante el texto de estudio, permite a través toda pregunta interpretativa formulada se llegue a responder de forma interpretativa la misma, ya sea en conceptualización de una tesis o hipótesis a probar, siguiendo para ello una

argumentación de carácter interpretativo. La tesis será alcanzada por la descondicionalización de la hipótesis se convertirá en un razonamiento hipotético-deductivo, todo esto analizando lo establecido por Beuchot (1999).

A través del contexto, la interpretación de los datos previene su falsificación, los formalismos, estimulación de la memoria, evitar la confusión. La comprensión humana puede considerarse como hermenéutica, ya que describe la vida real como símbolo de lo experimentado por los individuos. Rueda y Villarroel (2003).

Esta técnica permitirá conocer a fondo la problemática en términos de la responsabilidad administrativa del contador público desde la perspectiva del tribunal disciplinario, interpretando las leyes y normativas dictadas por la Federación, así como las normas establecidas por la República para sancionar las infracciones cometidas, que atentan al cumplimiento de la responsabilidad administrativa y que son totalmente distintas a las sanciones disciplinarias a que diere lugar la misma.

A través de la observación de los documentos legales, se conocerá la realidad legal a la cual está sujeta la responsabilidad administrativa del profesional, de manera conjunta se observarán los documentos en los cuales el tribunal apertura expedientes a profesionales por infracciones cometidas y conocidas por este.

La interpretación de los datos obtenidos a través de las entrevistas y la discusión grupal, permitirá entender las dos perspectivas, tanto los profesionales como los miembros del tribunal disciplinario definidos anteriormente.

Validación y confiabilidad

Todo instrumento debe ser válido y confiable. El paradigma cualitativo necesita de estrategias que no dependen de la intuición o de la simple idea de hacer las cosas bien, a estas estrategias se les denomina triangulación, esta técnica será la usada para la validación de los instrumentos aplicados en la investigación, permitiendo hacer un registro de la información que el lector conozca con la finalidad de asegurar que el investigador conoce y piensa con claridad, permitiendo a su vez la triangulación con el lector del trabajo.

Esta técnica estará basada en la validación de los juicios de expertos que se relaciona con la responsabilidad administrativa del contador público, tales como ex miembros del tribunal disciplinario y los profesionales que se desempeñen en el área educativa.

La triangulación en la metodología permite afianzar la interpretación que del investigador a los datos a través de la observación directa de datos presentados con anterioridad. Stake (2007, p.110) hace referencia a “para conseguir constructos útiles y realistas en una ciencia requiere de múltiples métodos para centrarse en este, desde puntos de observación independientes mediante la triangulación”.

La triangulación en el análisis permitirá validar la técnica de recolección de los instrumentos, ya que se comparará el mismo objeto de estudio como lo es la responsabilidad administrativa a través de las diversas técnicas e instrumentos de recolección de datos para analizar los patrones que se representen de forma similar y los principales hallazgos que se generen de estos.

Permitiendo de esta forma la triangulación controlar el sesgo existente, las deficiencias que puedan suscitarse entre el investigador y el personal que llegase a necesitarse para la aplicación del instrumento y la concepción de una teoría, potencializando el análisis de los datos de los obtenidos a través de la triangulación analítica.

Siendo la triangulación para la investigación aplicada a las distintas respuestas obtenidas por la aplicación de los instrumentos guía de observación documental, entrevistas y grupo de discusión aplicadas a los objetos de estudio con la finalidad de medir el grado de conocimiento referente al tema de investigación y la importancia de la Responsabilidad Administrativa como parte inherente a la práctica profesional.

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En el presente capítulo se le dará respuesta a los objetivos de la investigación. Se presentarán en función a cada objetivo específico, mostrándose los resultados obtenidos, su vinculación con las bases teóricas y la percepción de la autora de la investigación.

Bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario, dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público

Como se discutió en el apartado sobre las bases legales, el Tribunal Disciplinario es el órgano encargado, por el gremio profesional, de tomar decisiones sobre la responsabilidad administrativa del contador público, cuando éste toma decisiones que se alejan de la conducta ética adecuada para la profesión. Un resumen de las leyes, normas, códigos y reglamentos en las que se apoya la actuación del tribunal disciplinario se presenta en el cuadro 1. En la primera columna se menciona ley o norma que sustenta el ejercicio del Tribunal, en la segunda columna los artículos más relevantes y en la tercera columna el resumen de su vinculación con la actuación del tribunal. En el cuadro 2 se muestra los elementos de los Códigos de Conducta (Internacional y Nacional), así como el reglamento del tribunal disciplinario y el código de ética del contador público, que sustentan el trabajo del tribunal disciplinario.

Cuadro 1

Bases legales y normativas que apoyan el ejercicio del Tribunal Disciplinario

Normatividad	Artículos	Resumen
<i>Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999) Reformada en 2000</i>	artículo 105 y 112	Estos artículos reconocen la existencia de profesiones que requieren titulación y colegiación sin menoscabo de la libertad económica de ejercer cualquier actividad. Siendo la Contaduría Pública una de éstas, por Ley.
<i>Código Civil (1982)</i>	1.185, 1.191, 1.193, 1.195 y 1.1.96.	El Código Civil establece la responsabilidad por negligencia o imprudencia debe reparar los daños, incluyendo los dueños y directores que causes daños o sus dependientes.
<i>Código Orgánico Tributario (2014)</i>	Artículos 118, 128 y 130.	En este Código se establecen ilícitos que atentan contra la ética profesional y que acarrear responsabilidad administrativa, tales como la defraudación tributaria, la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción, entre otros. Establece además diversas sanciones y destaca la posibilidad de la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por término de cinco (5) a diez (10) años.
<i>Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973)</i>	Artículo 12 y 24	Establece las acciones de los profesionales que se consideran ilícitos a la luz de la Ley.
<i>Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973)</i>	Artículos 29, 30, 31	Establecen el cuerpo facultado a través de los Colegios de las entidades federales los Tribunales Disciplinarios quienes serán los encargados de sancionar todas las actuaciones ilegales y contrarias a la ética del profesional de la contaduría pública.

Fuente: Castro (2015) A partir de la revisión documental de las categorías de análisis correspondientes al primer objetivo de investigación.

Cuadro 2

Base normativa de los Contadores Públicos en Venezuela relacionada con la ética profesional

Normatividad	Artículos	Resumen
<i>Código de Ética para regular el ejercicio profesional del Contador Público (2013)</i>		Este código no contempla ninguna sanción, es un marco de referencia del comportamiento ético que debe tener el profesional y aplicar las salvaguardas correspondientes para evitar que se convierta en una infracción.
<i>Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano (1996)</i>		Este código es un apéndice del Código de Ética para regular el ejercicio profesional del Contador Público con su relación con el gremio.
<i>Reglamento de Infracciones, Sanciones y Medidas Disciplinarias</i>	Artículos 4, 5 y 6	Establecen cuales son las penas aplicables cuando se violan las normas que regulan el ejercicio de la profesión.
	Artículos 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13	Establecen los grados de infracciones que son cometidas y las sanciones respectivas

Fuente: Castro (2015) A partir de la revisión documental de las categorías de análisis correspondientes al primer objetivo de investigación.

Como se observa la actuación del tribunal disciplinario se sustenta en una base legal nacional y en una normativa propia de los Contadores Públicos. Sin embargo, al entrevistar a los miembros del tribunal expusieron que las sanciones establecidas en la Ley del Ejercicio Profesional, su reglamento y el propio Código de Ética están desfasadas en cuanto a lo establecido en la Constitución y otras leyes nacionales. Según el consenso de los miembros del Tribunal Disciplinario la realidad en la aplicación de las sanciones, es que nuestras leyes [refiriéndose a la de los Contadores]

no están actualizadas de acuerdo a los nuevos principios y las exigencias actuales. Otra apreciación importante, es que el Tribunal Disciplinario está consciente de que para sancionar no sólo puede utilizar las normas de la profesión, sino todo el entramado legal venezolano, lo cual complejiza su actividad, puesto que finalmente los miembros del Tribunal Disciplinario son contadores y no necesariamente dominan al aristas de las ciencias jurídicas. Esto indica la necesidad de revisar, por parte de los gremios la normativa interna con la finalidad de acoplarla al esquema legal venezolano y que de ésta forma se pueda aplicar las sanciones correspondientes; así como apoyar a los Tribunales Disciplinarios con asesoría jurídica que les permita velar por el debido proceso y la aplicación adecuada del marco legal del país.

Sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, previstas por el Tribunal Disciplinario

En relación a las sanciones en materia de Responsabilidad Administrativa de Contador Público, es decir con las consecuencias del alejamiento de un postulado ético por parte del profesional, el Tribunal Disciplinario prevé un conjunto de ellas dependiendo del grado de la falta. Para analizar las sanciones se realizó a través de una guía de observación documental, de los documentos legales y adicionalmente se realizó una entrevista a los profesionales involucrados 30 profesionales, con la finalidad de establecer su grado de conocimiento de las acciones que son sancionadas por el Tribunal Disciplinario.

Las sanciones que puede imponer el Tribunal Disciplinario están explicadas en principio en la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973) en los artículos 26, 27 y 28 que establecen

Artículo 26. Serán penados con multa de quinientos a cincuenta mil bolívares (Bs. 500,00 a 50.000,00);

- a) Las personas que incurran en ejercicio ilegal de la profesión;
- b) Los funcionarios o empleados públicos que interfieran o impidan la aplicación de la presente Ley o no cumplan con la misma;

c) Los profesionales que incurran en violaciones a las normas de ética profesional sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones establecidas en esta Ley o de las medidas disciplinarias que apliquen los Tribunales Disciplinarios de los Colegios;

d) Las personas que incurran en cualquier otra violación de las disposiciones contenidas en esta Ley o sus Reglamento.

El Tribunal que conozca de la causa, aplicará las penas antes señaladas, siguiendo el procedimiento pautado para las faltas en el Código de Enjuiciamiento Criminal. El producto de las multas será destinado al Fisco Nacional.

Artículo 27. Son causales de suspensión del ejercicio de la contaduría pública hasta por un año, las siguientes:

a) Haber incurrido en violación de las normas de ética profesional, cuando la gravedad de la violación no justifique la cancelación;

b) Haber sido declarado entredicho o inhabilitado por sentencia definitivamente firme dictada por los Tribunales competentes;

c) Las demás previstas en esta Ley y en su Reglamento.

Artículo 28. Son causales de cancelación de la inscripción en el Colegio, las siguientes:

a) Haber violado el secreto comercial de libros u otros documentos o informaciones que hubiere obtenido en el ejercicio de la profesión;

b) Haber sido condenado por cualquiera de los delitos de que tratan los títulos I al X del libro Segundo del Código Penal, mientras no se le hubiere rehabilitado legalmente;

c) Haber ejercido actividades como contador público durante el tiempo de suspensión de la inscripción;

d) Haber utilizado documentación falsa, adulterada o inexacta para obtener la inscripción;

e) Haber violado gravemente la ética profesional, conforme al Código correspondiente.

Por su parte, el reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública establece en su artículo 62 que la violación del Código de Ética Profesional dictado de conformidad con el artículo 1º del presente Reglamento sólo dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 26 y 27 de la Ley. La violación de las disposiciones contenidas en el artículo 11 de la Ley dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 26, 27 y 28 de la misma, según la gravedad de la falta, a juicio del Tribunal Disciplinario respectivo.

Es así como el reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública también establece los grados de la sanción. Este reglamento divide las sanciones de acuerdo a la gravedad de la mismas, en gravísimas, graves y leves; lo mismo sucede en el caso de las infracciones las medidas disciplinarias por el contrario estarán ajustadas a los procedimientos que apertura el tribunal disciplinario.

Las Infracciones Gravísimas están previstas en el artículo 7 que señala

Constituyen infracciones gravísimas, que serán sancionadas con multas, suspensión del ejercicio de la Contaduría Pública hasta por un (1) año o cancelación de la inscripción en el respectivo Colegio:

- a) El incumplimiento de lo establecido en el artículo 11 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública,
- b) Las establecidas en los artículos 24, 26, 27 y 28 *ejusdem*
- c) Las señaladas en los artículos 61 y 62 del Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.

Las infracciones graves están estipuladas en el artículo 9 como sigue:

Constituyen infracciones graves que serán sancionadas con la suspensión, hasta por un (1) año, de toda actividad gremial, social y deportiva organizada por algún Colegio de Contadores Públicos o por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, las siguientes:

- a) Incumplimiento de las normas que regulan la conducta y actuación ética del contador público.
- b) Incumplimiento de las normas técnicas establecidas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.
- c) Incumplimiento de las Normas Interprofesionales para el Ejercicio de la Función de Comisario.
- d) Incumplimiento de las normas estatutarias o reglamentarias dictadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela ó por el correspondiente Colegio.
- e) Incumplimiento en el pago de las cuotas ordinarias o extraordinarias fijadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela o por el correspondiente Colegio.
- f) Haber sido sancionado con tres (3) amonestaciones públicas en el período de un (1) año.
- g) Incumplimiento de las funciones y obligaciones inherentes al cargo al cual un contador público se haya postulado y resultado electo o haya sido designado y aceptado.

- h) La destrucción o deterioro intencional de la imagen, signos, insignias, emblemas o bienes de la Federación o de los Colegios.
- i) Incumplimiento del contador público colegiado de las obligaciones asumidas como Instructor de la Federación o de algún colegio federado.

Las infracciones leves están enunciadas en el artículo 13 de la siguiente manera

Constituye infracción leve que será sancionada con amonestación pública, la falta de respuesta oportuna por parte de algún integrante o de los integrantes del Directorio de la Federación o de la Junta Directiva de algún Colegio, a la solicitud que le haya realizado un contador público colegiado.

Los artículos 14 y 15 aclaran el proceso para realizar la sanción de amonestación y los medios de divulgación de la misma.

Como se observó en el objetivo anterior, las sanciones enunciadas anteriormente, están contra principios fundamentales establecidos en la Constitución como lo es el derecho al trabajo. A consideración de la investigadora en la actualidad no se aplican sanciones por estar en contra de la Constitución, lo que se considera como un vacío legal en el ejercicio de la profesión. Los miembros del Tribunal Disciplinario manifiestan que su trabajo es más conciliatorio que sancionatorio hasta que no se adecuen las normas propias del Contador Público.

Al consultarles a los Contadores Públicos sobre sus actuaciones y las consecuencias de las mismas, destaca como un grupo importante de 19 profesionales no conocen las sanciones ante actos que se alejan de la ética profesional, 7 dicen conocerlas pero no mencionan ninguna, uno menciona a la inhabilitación a través de la suspensión del número de colegiación y sólo uno manifiesta y enuncia los ilícitos y las sancione. En el gráfico 2 se muestran las respuestas de los profesionales.

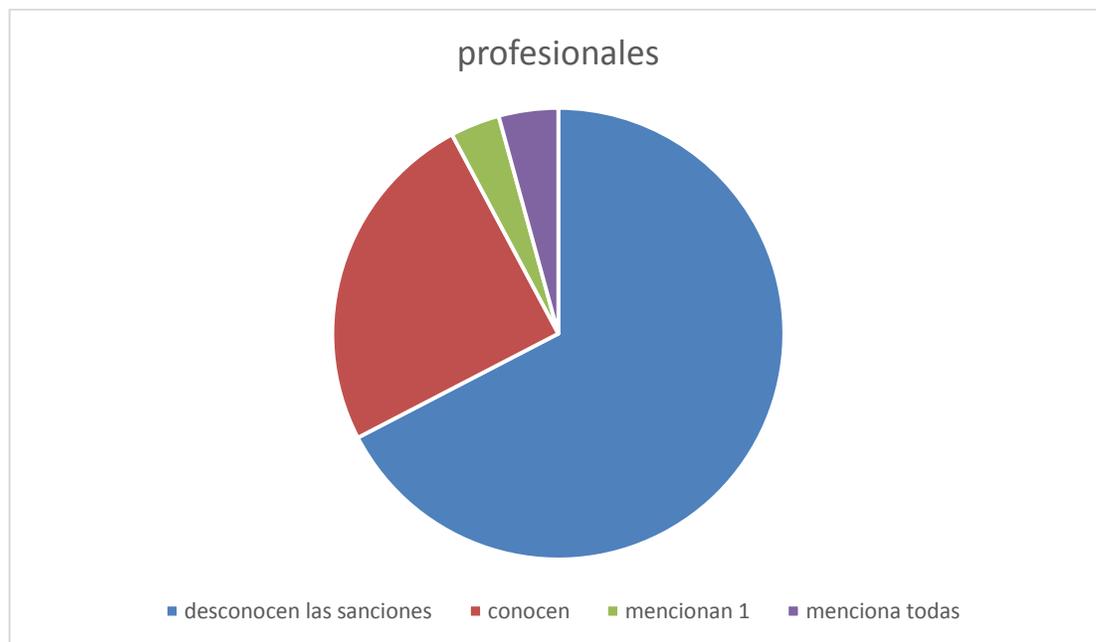


Gráfico 3. Grado de conocimiento de los criterios de actuación y sanciones de los profesionales de la Contaduría Pública. Elaborado con base a las entrevistas realizadas. Castro (2015)

Esta situación es preocupante, pues pareciera que los profesionales, dado el vacío legal, no toman en cuenta los condicionantes éticos para su actuación profesional; pues si bien es cierto la dificultad para sancionar, los profesionales deben conocer y actuar según los criterios que establece la Ley y el Código, y más aún actuar en función del “interés público”. Pareciera entonces, que los profesionales no relacionan el comportamiento ético y responsable que se debe tener en cada una de las actuaciones que se realicen.

Al seguir indagando con los profesionales, que consideraron la existencia de sanciones relacionadas con su actuar profesional sobre si las sanciones se relacionan con los ilícitos (9), éstos consideran que las mismas están ajustadas a las actuaciones que se realizan en la práctica de la contaduría pública. Al consultarles sobre la relación entre la responsabilidad administrativa y las sanciones, 8 profesionales no ven relaciones con las sanciones y la responsabilidad y, sólo uno relaciona la suspensión de la actividad gremial con lo administrativo.

Es de hacer notar que, cuando se les preguntó a los dos grupos de profesionales, tanto los que desconocen las sanciones como los que dicen conocerlas, sobre las acciones que ellos creen afectan la responsabilidad administrativa, lo relacionan con los siguientes aspectos:

1. La responsabilidad del trabajo realizado.
2. La responsabilidad que se tiene frente a la fe pública de las actuaciones.
3. Responsabilidad por los hechos en el incumplimiento de los deberes.
4. La responsabilidad que se tiene frente a una mala praxis profesional
5. Responsabilidad frente a terceros Responsabilidad frente al incumplimiento de deberes.
6. Responsabilidad por actos públicos errados.
7. Responsabilidad por aplicar procedimientos ilegales en información financiera.
8. La práctica inadecuada de la profesión.
9. Responsabilidad frente a los usuarios de la información financiera.
10. Responsabilidad frente a un tercero (4 profesionales)
11. Responsabilidad frente a instituciones (2 profesionales)
12. Responsabilidad frente a ilícitos cometidos por mala práctica.
13. Responsabilidad por mal ejercicio de la profesión.
14. Responsabilidad por presentación errónea de información financiera.
15. Responsabilidad frente a los organismos por la presentación de información financiera.
16. Responsabilidad por mala práctica profesional.

Se observa que lo relacionan con la mala *praxis* profesional, es decir con la aplicación de los procedimientos contables, financieros, tributarios o de auditoría, más no por actos alejados del comportamiento ético (aunque la mala *praxis* podría catalogarse como una falta a la ética, por el compromiso a sólo aceptar trabajos para los cuales esté calificado el contador). Para la investigadora la responsabilidad administrativa es consecuencia de la violación sistemática a las leyes y principios

éticos vitales para el desarrollo armónico de la profesión, en la que el profesional actúa bajo dolo o culpa de la infracción que se cometa. Así mismo, la revisión documental de los procedimientos en el Tribunal Disciplinario demuestra violaciones de principios éticos por motivos que a consideración de la investigadora están relacionados con una mejor posición profesional y buenas remuneraciones económicas.

Al profesional no realizar un trabajo apegado a la ética profesional con todos los principios enunciados en la Ley y el Reglamento de la profesión acarrea una responsabilidad administrativa que conlleva a una sanción de acuerdo a las normas que rigen la profesión. Sin embargo, las sanciones que están establecidas en las normas interprofesionales se encuentran desactualizadas con las normativas del Estado venezolano dirigidas a la responsabilidad administrativa, quedando en mora el organismo gremial no sólo con sus agremiados, sino con la sociedad.

Procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario, a los profesionales en ejercicio

En este objetivo se trata de determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio, por medio de la guía de observación documental y entrevista realizada a los profesionales de la Contaduría Pública y los miembros del Tribunal Disciplinario, en la que se puede evidenciar que existe desconocimiento por parte del profesional acerca de los procedimientos que pueden abrir en su contra cuando se recibe la denuncia por parte del afectado, en lo que el profesional puede considerar como una actuación apegada a procedimientos “normales” todos aquellos que busquen evadir alguna situación por parte de su cliente son los que conllevan a que estos en un futuro realicen la denuncia en contra de este al solicitar opinión de otro profesional.

En la mayoría de los casos, las denuncias que realizan tanto de entidades como de personas naturales, por ante el tribunal disciplinario, contra el profesional de la Contaduría Pública se relacionan con la retención de los libros, realizar una práctica contable inadecuada, legitimación de capitales, prácticas de reconocimiento y

revelación de la información contable contrarias a las leyes tributarias. La defensa del contador público en casos de retención de libros es la no recepción de pagos oportunos y en otros casos el desconocimiento de la norma; en ambos casos se configura una falta a la ética profesional.

Al consultarles a los miembros del tribunal disciplinario sobre las denuncias recibidas y sus procedimientos respondieron que se reciben, pero que sólo quedan en primera instancia debido al vacío legal. En el cuadro 3 se observan las respuestas de los miembros del tribunal sobre las denuncias recibidas.

Cuadro 3
Opinión de los miembros del Tribunal Disciplinarios sobre denuncias recibidas

<i>Miembro del Tribunal Disciplinario</i>	<i>Respuesta</i>
<i>TD1</i>	Sí, en la actualidad los procedimientos se aplican pero en general por la experiencia aquí en el Estado Mérida los procedimientos terminan con la reunión entre las partes afectadas y no se llega a mayores.
<i>TD 2</i>	Sí se aplican, pero nunca llegan a una segunda instancia ya que la primera instancia se cumple con la recepción de la denuncia y la reunión entre las partes afectadas y la imposición de medidas que salvaguarden la relación.
<i>TD 3</i>	Si se aplican pero solo quedan en los procedimientos de primera instancia

Fuente: Castro (2015). Elaboración con base a la entrevista a los miembros del tribunal disciplinario

Al consultarse a los miembros del tribunal disciplinario sobre las causas más comunes de las denuncias estos respondieron se relacionan con la retención indebida de libros por parte del profesional en consideración de que el cliente no cancela los honorarios profesionales. En la actualidad del Tribunal Disciplinario del Estado

Mérida la recepción de denuncias es muy poca. En cuanto al procedimiento utilizado para verificar la denuncia y hacer el llamado de atención al agremiado, los miembros del tribunal disciplinario establecen que siguen lo establecido en su reglamento y leyes aplicables. Es así como el Reglamento del Tribunal Disciplinario establece que

Los procedimientos en primera instancia admitirán la denuncia o acusación dentro de los 15 días siguientes a su recepción, siempre y cuando no esté en consenso con las buenas costumbres y las disposiciones expresas en la Ley, será admitido por auto expreso en caso contrario se rechazara.

Una vez dictado el auto de proceder de oficio o admitida la denuncia o acusación, se procederá a ordenar la notificación al Fiscal así como la citación del acusado dentro de cinco (5) días hábiles para que este de contestación del proceso que se le sigue en su contra.

Agotada la citación personal sin que hubiese podido entregarse, se citará al imputado por medio de carteles que contendrán los mismos datos que la boleta, se colocarán en la cartelera del Colegio respectivo copia de la boleta y en un periódico de la localidad, para que comparezca en un periodo de diez (10) días calendario, con la advertencia que le será asignado a un defensor del caso al cual se le entera la citación y los demás tramites del procedimiento dejándose constancia de ello en los autos.

El defensor del caso asignado se notificará de su nombramiento dentro de los dos (2) días hábiles siguientes y debe hacerse obligatoriamente del cargo o excusarse; serán causas justificadas para no ocuparse del cargo, de acuerdo a la revisión de la investigadora:

1. Enfermedad.
2. Enemistad manifestada con el imputado.
3. Parentesco hasta el 4° grado de consanguinidad o 2° de afinidad con el denunciante, acusador, el Fiscal o de algún miembro del Tribunal.

La comparecencia para la contestación a la denuncia o acusación será verificada dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la citación del acusado o de su defensa, el tiempo para el emplazamiento dejara correrse cuando los imputados

fueran varios, a los fines de que se computen los lapsos para la contestación de la denuncia o acusación.

En la contestación el imputado o apoderado debe expresar de manera clara si contradice en la totalidad o parcialmente los hechos a los cuales se le acusan, o bien si admite de forma total o parcial los hechos, las razones que exige convenientes para alegar a su defensa que puedan decidir acerca de la sentencia firme definitiva.

Vencido el lapso para la contestación de denuncia o acusación, se abrirá por auto expreso un lapso de cinco (5) días hábiles para que las partes promuevan las pruebas que se estimen pertinentes a la defensa. Cuando se haya agotado este periodo el Tribunal admitirá las pruebas en un lapso de dos (2) días hábiles siguientes por auto separado, seguidamente se consideran diez (10) días hábiles para que las partes evacuen cada una de las pruebas consignadas.

Si se venciere el lapso probatorio y aún no se dictare un auto el Tribunal deberá fijar una hora del tercer (3°) día hábil a fin de que el imputado, el acusador o sus defensores en conjunto con el Fiscal consignen los informes escritos que se agregaran a los autos, una vez verificado el acto la causa deberá entregar la decisión.

Verificado el acto informativo el Tribunal nombrará un ponente que se encargará de la elaboración de la sentencia que deberá presentarse en el término de los cinco (5) días hábiles siguientes. El Tribunal dictará la sentencia dentro de los dos (2) días hábiles siguientes de la presentación del proyecto del ponente designado.

Serán procedimientos en segunda instancia, al momento de llegar los autos de apelación a los Tribunales Disciplinarios de los Colegios, el funcionario que reciba el documento dejara constancia de la fecha de recibo, así como el número de folios y piezas que conste en auto expreso, notificándose al fiscal.

Se abre por auto expreso en un lapso de cinco (5) días hábiles para que las partes promuevan las partes, serán admitidas en el segundo 2° día hábil correspondiente y automáticamente se contara un periodo de diez (10) días hábiles para la evacuación de las pruebas promovidas.

Se admitirán solo en los procedimientos de segunda instancia la prueba de confesión, documentos públicos y cualquier prueba que no fuese promovida en la

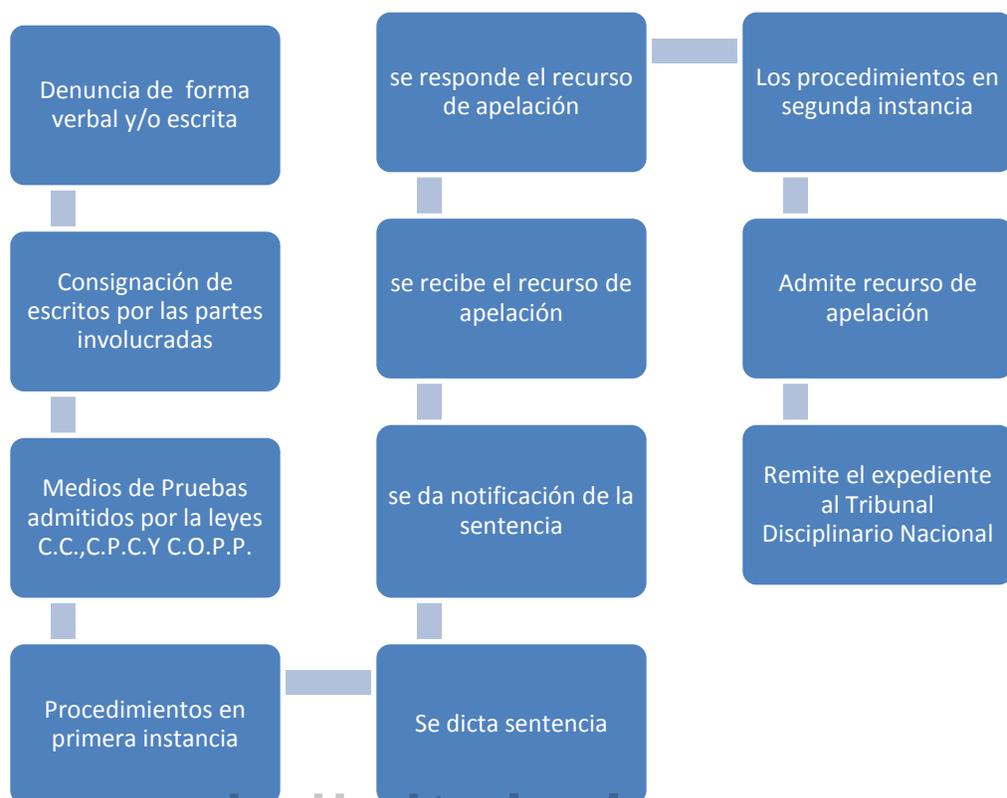
primera instancia y sea esencial, al cual no se haya tenido conocimiento. Vencido el lapso probatorio y no se dictara un auto el Tribunal deberá fijar una hora del tercer 3° día hábil siguiente para oír los informes de las partes y del Fiscal, consignando las conclusiones por escrito.

Verificado el acto de informe se debe designar un ponente para elaborar el proyecto de sentencia que debe presentarse en el término de los cinco (5) días hábiles siguientes. La sentencia se dictara dentro de los dos (2) días siguientes al vencimiento del término de la consignación de la ponencia.

En todos los casos donde se haya cometido la infracción en la jurisdicción donde ocurriese el tribunal disciplinario abriría averiguación de oficio o por acusación de la parte afectada levantara el expediente respectivo y enviara el original al Fiscal del Ministerio Público.

Constituirían procedimientos en única instancia, en los casos contra ex directivos por motivos de ejercicio de sus funciones y/o contra miembros actuales en calidad de principales o suplentes de los órganos de los Colegios o de la Federación serán conocidos en primera y única instancia por el Tribunal Disciplinario Nacional.

En el gráfico 3 se puede observar el procedimiento en primera instancia en el caso de recibir denuncias contra un contador público.



www.bdigital.ula.ve

Gráfico 4. Procedimiento para investigar las denuncia contra los contadores públicos. Con base a lo establecido en el reglamento y leyes conexas. Elaboración propia.

También se les consultó a los miembros del Tribunal Disciplinario sobre su concepto de responsabilidad administrativa. En el cuadro 4 se pueden observar sus respuestas

Cuadro 4

Opinión de los miembros del Tribunal Disciplinario sobre la responsabilidad administrativa

Miembro del Tribunal Disciplinario	Respuesta
TD1	La Responsabilidad Administrativa es aquella en la cual el profesional debe responder por todos aquellos daños que cause en perjuicio de terceros teniendo pleno conocimiento de la infracción cometida.
TD 2	Responsabilidad Administrativa como toda responsabilidad que un profesional

TD 3

acepta al momento de ejercer una actividad pública y está comprometido a resarcir el daño que cause.

Responsabilidad Administrativa es la responsabilidad que como profesional tenemos bien cerca ejerciendo un cargo de directivos o responsables frente a presentar determinada situación, se haga de forma correcta y apegada a las leyes y principios.

Fuente: Castro (2015). Elaboración con base a la entrevista a los miembros del tribunal disciplinario

La Responsabilidad Administrativa se relaciona con la responsabilidad civil considerando que debe resarcirse un daño que se efectúe frente a un tercero, pero, la responsabilidad administrativa agrega elementos como responsables a directores, gerentes y todo profesional que este en un cargo que tenga bajo su responsabilidad la toma de decisiones, en opinión de la investigadora esta responsabilidad pudiese considerar el hecho de que la fe pública de ciertos documentos e informes que se presenten para la toma de decisiones. En este caso, los miembros del Tribunal Disciplinario así la entienden, contrario a los profesionales entrevistados.

Queda reafirmada la potestad del Tribunal Disciplinario para abrir los procedimientos administrativos, contra el profesional o algún miembro del Colegio cuando se vean afectados por actuaciones en contra de una práctica inadecuada en las normas de preparación y realización de trabajos de atestiguamiento, la denuncia en contra del profesional puede ser realizada por una persona jurídica o natural.

Ahora bien al consultarles a los miembros del Tribunal Disciplinario sobre las posibles causas de las bajas denuncias de actuaciones profesionales, éstos coinciden en opinar que está vinculada con la corresponsabilidad entre las partes en la violación de principios éticos, la violación a las leyes profesionales y demás leyes emanadas por el Estado; por lo que prefieren los afectados no denunciar. Esta situación, debe alertar al gremio pues las bajas denuncias no son atribuibles, a juicio de los consultados y de la propia investigadora, al mayor grado de cumplimiento de las

normas éticas de la profesión sino a que los afectados son también parte responsable en la actuación contra la ética, por lo que prefieren no denunciar.

Por último se les consultó sobre el tipo de sanción administrativa que impone el Tribunal Disciplinario, a lo cual respondieron en consenso que es la amonestación pública. Además, explican que se realizan, antes de sancionar con amonestación, los procesos conciliatorios, considerando que la mayoría de las denuncias se relacionan con la retención indebida de los libros de contabilidad, como consecuencia de la no cancelación de los honorarios contables, por parte del cliente; accionando el Tribunal Disciplinario una reunión entre las partes, para resolver el conflicto.

Aclaran los entrevistados, que en el año 2008 el Tribunal Disciplinario del Estado Mérida aplicó una sanción a un Contador Público, con la suspensión del ejercicio profesional por un año, por la falta “gravísima” de práctica ilegal de los procedimientos a seguir en una auditoría. Sin embargo, el contador público acudió a los organismos jurisdiccionales y la sanción que fue derogada por el Tribunal Supremo de Justicia a través de un recurso de apelación que realizó el profesional en la cual se emplaza al Colegio respectivo, permitir que el profesional vuelva a realizar sus actividades y quede exento de las demás suspensiones que dieran lugar a la vida gremial, académica y deportiva.

En consecuencia a lo anteriormente expuesto, el Tribunal Disciplinario ha adoptado una postura *conciliatoria*, frente a las denuncias que reciba siempre y cuando éstas no representen una acción práctica ilegal o violatoria a la normativa contable vigente que amerite abrir un procedimiento administrativo, que involucre a los demás organismos del Estado; es decir, denunciando ante la vía jurisdiccional y no propia del gremio.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

La Contaduría Pública es una profesión de interés público. La actuación de sus profesionales se relaciona con la potestad de emitir “fe pública”, lo cual imprime grado de confianza a la información generada, que se utiliza para múltiples decisiones en la sociedad. Cuando el profesional atenta contra la “fe pública”, en realidad atenta contra la confianza en el ejercicio de la profesión. Ahora bien, para generar confianza a través de la “fe pública”, el componente ético es crucial.

La ética en el ejercicio profesional es el pilar de la Contaduría Pública y, así lo reconocen, no sólo los organismos profesionales como IFAC o la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, las Leyes de la república en donde la actividad del contador sea regulada, sino también la sociedad.

Los organismos emisores y reguladores de la profesión, conscientes de la importancia de la ética, han emitido códigos de conducta profesional tendientes a motivar principios de actuación profesional y guías para advertir las amenazas al comportamiento ético. También han creado órganos en su seno como el Tribunal Disciplinario como una instancia de control de la actuación profesional, en el sentido de que atienden las denuncias, en primera instancia, contra los contadores públicos por su actuación profesional.

Por otra parte, las leyes nacionales que regulan la actividad económica y financiera del país, como por ejemplo el Código Orgánico Tributario, también establecen controles, a través de la calificación como ilícita la falta a la ética en la actuación profesional. Y son las encargadas de recibir denuncias, calificar los ilícitos y sancionarlos con penas mucho más gravosas, que el permitido gremio a través del

Tribunal Disciplinario, como la inhabilitación profesional, reparos monetarios y hasta relacionadas con la pérdida de la libertad.

Pero pareciera que estas medidas no han sido suficientes, pues la conducta ética depende del sujeto, del individuo y sus valores. El contador público es un sujeto, un individuo cargado de valores, principios, experiencias que pone al servicio de su profesión. Este sujeto, está constantemente evaluando si sus acciones se corresponden o no a un juicio ético. Pero, esta evaluación no se hace de forma aséptica, sin contexto; por el contrario, el juicio realmente se hace entre el “bien” y el “mal” y, estos conceptos son difusos.

Por ejemplo, “el bien” para un profesional puede ser la consecución monetaria; así que su evaluación será sobre ¿Cuál decisión conduce a mayores beneficios económicos? ¿Cuál es la probabilidad de que “descubran” y denuncien un comportamiento poco adecuado? Y, sobre éstas respuestas actúa. Otros profesionales, evaluarán en torno a ¿está decisión afecta mis principios como la honestidad? Y dependiendo de la respuesta actuarán.

Es decir, a pesar de que las leyes y las normas para contadores sean cada vez más coercitivas y estrictas, los contadores seguirán haciendo juicios y evaluaciones en función de quienes son como personas, de sus valores; y como entes racionales, midiendo probabilidades y beneficios futuros; por lo que mejorar los comportamientos éticos, pasa por mejorar los valores de las personas.

Los organismos de la Contaduría Pública y las Universidades deben abocarse al reforzamiento de los valores y principios en el ejercicio profesional, más allá de las advertencias de las consecuencias de la actuación. Se debe trazar una estrategia de formación en valores como persona y su vinculación con el ejercicio profesional de calidad; y entonces, necesitaremos menos leyes y sanciones.

Recomendaciones

Para la investigadora, la responsabilidad administrativa se relaciona con las consecuencias del ejercicio profesional. Los profesionales de la contaduría pública deben conocer a plenitud estas consecuencias, para que su juicio profesional se enmarque en los límites de la disciplina que nos ocupa. Ahora bien, el juicio profesional en la evaluación de las decisiones que constantemente toman los contadores públicos se relaciona con la experiencia, conocimientos y ética. Este último elemento resulta crucial para el ejercicio de la profesión. A continuación se presentan una serie de recomendaciones, relacionadas con el aprendizaje de la investigación:

1. La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y sus organismos de vigilancia y control profesional, en especial el Tribunal Disciplinario, deben asumir que su rol en el control de la actuación profesional, desde el punto de vista legal, es ser ente de primera instancia jurisdiccional, para procesos conciliatorios y, de ser necesario, la amonestación. Y para los denunciados, como ente orientador de cómo ir a la vía jurisdiccional, que es la encargada de imponer sanciones gravosas. Esto requiere de una revisión del marco legal de la profesión en dónde se definan las causales que originan responsabilidad administrativa y de las sanciones que, en justo derecho, puede imponer el gremio.

2. Asimismo, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y el propio Tribunal Disciplinario deben establecer un eje estratégico de divulgación de las acciones que generan responsabilidad administrativa en el ejercicio profesional, sus consecuencias y los procedimientos que se realizarán en el ámbito del gremio y en instancias jurisdiccionales, para atenuar el grado de desconocimiento que manifiestan los contadores públicos sobre las mismas y, de esta forma, coadyuvar a que el juicio profesional se realice con base a información íntegra y de calidad.

3. La formación del contador público debe ser efectivamente integral, es decir, no sólo en conocimientos científicos y técnicos, sino en el reforzamiento de valores y principios como ser humano. El desarrollo de un juicio profesional con bases éticas debe considerarse como un eje transversal en el proceso de formación del contador público. Reforzar en las aulas universitarias las discusiones académicas sobre la ética, los tipos de responsabilidades profesionales y sus consecuencias, parece ser una necesidad.

4. Bajo los parámetros de las Normas Internacionales de Educación para el Contador Público, la formación debe ser continua y permanente a lo largo de la vida, por lo que una vez egresado el sujeto como profesional de las universidades, debe producirse una alianza gremio-universidad-comunidad para la continua discusión sobre el comportamiento ético del contador público y el reforzamiento de los valores, en la búsqueda de un respeto por la “fe pública” y el incremento en la confianza de los usuarios.

www.bdigital.ula.ve

Referencias

- Araque P., Iralba del C. (2012). La Responsabilidad Disciplinaria del Contador Público en el ejercicio profesional. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de los Andes.
- Arévalo, E. (1998). Contexto social, valores y educación. Caracas: UPEL-IMP.
- Arévalo, E. y Villegas, P. (Comps.). (1998). La honestidad se puede contagiar. Caracas: UPEL-IMP.
- Arévalo, E. y Yegres M., A. (Comps.). (1998). Clarificación Conceptual: ética, moral y valores. Caracas: UPEL-IMP.
- Arévalo, E. y Yegres M., A. (Comps.). (1998). El rol del docente en el ámbito de la educación moral. Caracas: UPEL-IMP.
- Barros, E. (2006). Tratado de la responsabilidad Extracontractual. [Libro en línea]. Disponible: www.cepchile.cl [Consulta: 08/12/2014].
- Becerra, L., García, L., Higuerey, A. y Paredes, R. (2005). La formación del contador público como fuente del capital humano [Revista en línea]. Revista Venezolana de Gerencia. Disponible: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/290/29003203.pdf> [Consulta: 20/11/2014].
- Bernal Torres, C. (2006). Metodología de la investigación para administración, economía, humanidades y ciencias sociales (2a.ed.). México: Pearson Educación.
- Beuchot, M. (2000). Tratado de hermenéutica analógica. Hacia un modelo de interpretación (2a.ed.). México: Editorial Ítaca.
- Bravo V., Francisco (2006). Teoría Aristotélica de la Responsabilidad.[Documento en línea].Disponible: <http://www.scielo.org.co/pdf/ef/n34/n34a07.pdf> [Consulta: 25/05/2015].
- Cabanellas de Torres, G. Diccionario jurídico elemental (11a.ed.). Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- Cano, M. y Lugo, D. (2002). Frente a los fraudes contables Ley Sarbanes-Oxley [Documento en línea].Disponible: <http://interamericanusa.com/articulos/Leyes/Ley-Sar-Oxley.htm> [Consulta: 22/11/2014].

- Capcha, J. y Vílchez, P. (2006). La dimensión cognitiva de la crisis contable y la estrategia holística para la recuperación de la confianza (parte I). Revista oficial del Colegio de Contadores de Lima. [Revista en línea]. Disponible en: <http://www.ccpl.org.pe>. [Consulta: 22/12/2014].
- Coderch, P. y Gómez Ligürre, C. (2002). Respondeat Superior II: de la responsabilidad por hecho de otro a la responsabilidad de la organización. [Revista en línea]. Disponible: www.indret.com [Consulta: 06/12/2014].
- Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.152 de fecha 18 de Noviembre 2014.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.908. Extraordinario del 19 de Febrero de 2009. Con la enmienda N° 1 de fecha 15 de Febrero de 2009.
- Cortina, A. (1996). Ética de máximos y ética de mínimos [Libro en línea]. Disponible: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/libros/filosofia/morada_hombre/eticamax.pdf. [Consulta: 15/11/2014].
- Curvelo Hassan, J. (2009). Ética y responsabilidad social del contador: perspectivas y tendencias frente al IFRS. [Revista electrónica], 7. Disponible: <http://www.capic.cl/capic/images/vol7tema7.pdf> [Consulta: 09/11/2014].
- De Nobrega, F. (2009). Ética y tendencias de la disciplina contable. Actualidad Contable FACES 19 (12), 19-27.
- Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (1996). Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano (Ed.rev.). Venezuela.
- Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. Secretaría de Estudios e Investigaciones. Comité Permanente de Ética Profesional. Código de Ética para Regular el Ejercicio Profesional del Contador Público. Marzo, 2013.
- Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (2013). Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación. Publicaciones Legales y Reglamentarias PLR-15. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2013). Reglamento de Infracciones, Sanciones y Medidas Disciplinarias PLR-16. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
- Fregona de Costamagna., R. (2005, Noviembre). Plan de estudio contable y las demandas de la actualidad. [Documento en línea]. IX Congreso Internacional de costos. Disponible: http://www.revistaic.org./articulos/num1/articulo3_esp.pdf. [Consulta: 18/11/2014].
- García Cavero, P. (2006). Otra vez sobre la responsabilidad del administrador de hecho: una cuestión general y otra particular. [Revista en línea]. Disponible: www.indret.com [Consulta: 08/12/2014].
- Guillén Rangel, T. (2003). Límites de la responsabilidad tributaria de los contadores públicos en el ejercicio de su profesión. Trabajo de Maestría. Universidad de los Andes.
- Hernández, R., Silvestri, K. y Cobis J. (2006). Ética y responsabilidad social en la formación gerencial. Multiciencias del Zulia [Revista en línea], 6. Disponible: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/904/90460302.pdf> [Consulta: 09/12/2014].
- Herrera, Daniel (1984). Heidegger: Prolongación, Radicalización y Abandono de la Fenomenología de Husserl. [Documento en línea]. IX Congreso Internacional de costos. Disponible: <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/idval/article/download/19312/20272>. [Consulta: 18/05/2015].
- International Federation of Accountants IFAC (2009). Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores. Edición 2009, Julio
- Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30.273 Diciembre 5, 1973.
- Lorda, Juan (1993). Moral el arte de vivir. España: Ediciones Palabra S.A.
- Luciani Toro, L. (2007). Origen y evolución de la profesión del contador público. Actualidad Contable Faces [Revista en línea]. Disponible: <http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/257/25701501.pdf> [Consulta: 18/11/2014].
- Mattessich, R. (2005). Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co. Canadá: Universidad de British Columbia. Disponible en

http://www.mgeu.uma.es/CONFERENCIAS/Enron-Malaga_LV.pdf [Consulta: 05/09/2014]

- Mejías Monsalve, K. (2006). Las ciencias contables desde el pensamiento complejo: el nuevo rol profesional. Trabajo de Grado de Maestría. Universidad de los Andes.
- Menesello León, G. (2001). El comportamiento ético del contador público en la práctica de auditorías. Trabajo Grado de Maestría. Universidad de los Andes.
- Montoya, Cesar y Cendros, P., Pavel (2007). Elementos de la Ética Kantiana aplicables a las organizaciones educativas. Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Laurus, vol. 13, núm. 25, septiembre-diciembre, 2007, pp. 286-304. Caracas.
- Osorio Albarrán, J. (2007). Crisis bancaria y la responsabilidad de los auditores. Trabajo Grado de Maestría. Universidad de los Andes.
- Pardina, F. (1980). Metodología y técnicas de investigación en ciencias sociales. México: Siglo XXI Editores.
- Peña, A. y Bastidas, M. (2007) La ética: fundamento en la adopción de las normas internacionales de contabilidad. Actualidad Contable FACES 14 (10), 118-128.
- Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. (Decreto No. 735). (1975, Febrero 4). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 30.167 Junio 6, 1975.
- Reglamento de Procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación (PRL-15). 2001 Septiembre, 22
- Reglamento Disciplinario de Infracciones y Sanciones (PRL-16). 2001 Septiembre, 22.
- Rojas de E., Belkys (2010). Investigación Cualitativa fundamentos y praxis. (2 da. ed.) Caracas: Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador.
- Ross, W.D. (1923). Aristóteles. (2da. ed.). Buenos Aires: Editorial Charcas.
- Rueda, P. y Vilarroel, I. (s.f). El método hermenéutico-dialectico: una estrategia para las ciencias de la conducta. [Documento en línea]. Disponible: <http://servicio.cid.uc.edu.ve/educacion/revista/a3n5/3-5-4.pdf> [Consulta: 07/01/2014].

- Sabino, C. (1978). El proceso de investigación. Caracas: El Cid Editor C.A.
- Sampieri, R., Fernández Collado, C. y Baptista Lucio, P. (2003). Metodología de la investigación (3a.ed.). México: Mc Graw Hill.
- Sandoval Fernández, J. (2003). Causales de ausencia de la responsabilidad penal. Revista de Derecho [Revista en línea], 19. Disponible: <http://manglar.uninorte.edu.co/handle/10584/764> [Consulta: 03/12/2014].
- Stake, R. (2007). Investigación con estudio de casos (4a.ed.). España: Ediciones Morata, S.L.
- Villamizar Guerrero, J. (1991). Comentarios prácticos al código de ética profesional del abogado venezolano. Venezuela: Talleres Gráficos Universitario ULA.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2010). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctoral. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas: Reimpresión 2010.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2011). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctoral. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas: Reimpresión 2011.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2012). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctoral. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas: Reimpresión 2012.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2013). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctoral. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas: Reimpresión 2013.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2014). Manual de Trabajos de Grado de Especialización y Maestría y Tesis Doctoral. Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas: Reimpresión 2014.

ANEXOS

www.bdigital.ula.ve

ANEXO A
www.bdigital.ula.ve

INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN

ANEXO A

CARTA A VALIDADORES DE LOS INSTRUMENTOS

www.bdigital.ula.ve

Mérida, 18 de Enero de 2012

Ciudadano (a):

Lcdo. (a) _____

Presente.-

Reciba ante todo un cordial saludo, deseándole el mayor de los éxitos en el desempeño de sus labores profesionales. Por medio del presente manifiesto ante su persona, la necesidad de contar con su valiosa colaboración para la validación del instrumento adjunto. Recorro ante usted en vista del amplio conocimiento que posee acerca _____ de _____.

El instrumento aquí presentado está elaborado con la finalidad de alcanzar los objetivos planteados en el estudio investigativo denominado “La Responsabilidad Administrativa del Contador Público desde la perspectiva del Tribunal Disciplinario”, presentado como requisito de grado ante el Postgrado de Ciencias Contables de la Universidad de los Andes para optar al título de Magíster en Ciencias Contables.

La validación del instrumento estará enmarcada en la revisión de la correspondencia entre los objetivos de la investigación y los ítems planteados en el mismo, su relación con el tema de investigación y los documentos objetos de la revisión; anexándose a su vez una escala de validación del mismo que contara con las opciones de Óptimo, Regular y Rechazable.

Para finalizar se incluirá un cuadro anexo donde usted podrá emitir su apreciación cualitativa del instrumento en la cual se apreciarán algunos ítems referidos a la redacción y ortografía, claridad en la exposición de ideas, pertinencia del instrumento con los objetivos de investigación, aplicación del instrumento y precisión.

Agradeciendo de antemano su valiosa colaboración,

Atentamente,

Lcda. Eva Paola Castro R.

Investigadora

ANEXO B
INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS
Guía de Observación Documental

www.bdigital.ula.ve

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo General

Estudiar la responsabilidad administrativa del Contador Público desde la perspectiva del Tribunal Disciplinario.

Objetivos Específicos

4. Describir las bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público.
5. Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público previstas por el Tribunal Disciplinario.
6. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio.
7. Establecer lineamientos de Responsabilidad Administrativa del Contador Público desde la perspectiva del Tribunal Disciplinario.

www.bdigital.ula.ve

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Datos Generales del Documento		
Denominación:		
Alcance:		
Fecha de Vigencia:	Fecha de la revisión:	
Datos Específicos del Documento		
Objetivo Especifico	Ítems	Observación
1. Describir las bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público.	Base legal dictada por el Estado venezolano en materia de determinación de la responsabilidad administrativa del profesional.	
	Código Civil: artículos base de la responsabilidad del profesional.	
	Código Penal artículos base de la responsabilidad administrativa del profesional.	
	Base Legal para el Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública.	
	Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.	
	Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.	
	Normativa de ética y de conducta del profesional de la Contaduría Pública.	
	Responsabilidad Administrativa del Contador Público.	
	Responsabilidad administrativa del Contador Público desde la perspectiva Constitucional.	
	Actuación profesional independiente.	
Base legal para las sanciones en materia de Responsabilidad Administrativa.		
2. Explicar las sanciones en materia de la	Sanciones Previstas en la Ley de Ejercicio de la Contaduría	

Responsabilidad Administrativa del Contador Público prevista por el Tribunal Disciplinario.	Pública y su Reglamento.	
	Tipos de Sanciones establecidos en materia de Responsabilidad Administrativas tipificadas en la normativa dictaminada por el Estado venezolano.	
	Responsabilidad Administrativa en la actuación profesional.	
3. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio.	Ley de Ejercicio de Contaduría Pública.	
	Reglamento de la Ley de Contaduría Pública.	
	Código de Ética y de Conducta del profesional en Contaduría Pública.	
	Reglamento de procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalías de los Colegios y de la Federación.	
	Procedimientos del Tribunal Disciplinario.	
	Procedimientos aplicables de acuerdo al tipo de sanciones.	

Instrumento de validación
Guía de Observación Documental

Objetivo Específico	Ítems	Óptimo	Regular	Rechazable
1. Describir las bases legales y normativas del Tribunal Disciplinario dirigidos a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público.	Base Legal para el Ejercicio de la Profesión de la Contaduría Pública.			
	Normativa de Ética del Profesional de la Contaduría Pública.			
	Responsabilidad Administrativa del Tribunal Disciplinario.			
	Funciones del Tribunal Disciplinario.			
	Competencias del Tribunal Disciplinario.			
	Actuación profesional bajo relación de dependencia.			
	Actuación profesional independiente.			
	2. Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público previstas por el Tribunal Disciplinario.	Base legal para las sanciones en materia de Responsabilidad Administrativa.		
Sanciones Previstas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.				
Tipos de Sanciones en materia de Responsabilidad Administrativas establecidas en la Ley.				
3. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio.	Responsabilidad Administrativa en la actuación profesional			
	Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública.			
	Reglamento de Ley de Contaduría Pública.			
	Código de Ética y de			

	Conducta del profesional en la Contaduría Pública.			
	Reglamento de procedimientos de los Tribunales Disciplinarios y Fiscalía de los colegios y de la federación.			
	Procedimientos del Tribunal Disciplinario.			
	Procedimientos aplicables de acuerdo al tipo de sanciones.			

www.bdigital.ula.ve

ANEXO C
INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS
Guía de Entrevista

www.bdigital.ula.ve

**Dirigido a los miembros del Tribunal Disciplinario del Estado Mérida y
Contadores Públicos del Municipio Libertador del Estado Mérida.**

Datos Generales de la Entrevista	
Nombre del Entrevistado:	
Fecha:	Lugar:
Cargo:	
Disposición:	
Tiempo utilizado:	
Nº de interrupciones:	Nº de Observaciones:
Datos Específicos de la Entrevista	
Objetivo Específico	Ítems
1. Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, previstas por el Tribunal Disciplinario.	De acuerdo a las sanciones previstas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su reglamento, ¿cuáles son las sanciones actualmente aplicadas?
	¿Considera usted que las sanciones previstas en la Ley se ajustan a las actuaciones de los profesionales?
	En cuanto a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, ¿qué tipo de sanciones considera usted se aplican?
	¿Considera usted que las sanciones aplicadas a los profesionales de la Contaduría Pública son las más adecuadas?
	¿Conoce usted las sanciones que se originan ante la violación de principios éticos y la responsabilidad administrativa que se genera?
	De acuerdo con su experiencia: ¿cómo conceptualiza en el ejercicio de la profesión la responsabilidad administrativa?
	Conoce alguna otra norma interprofesional: ¿Dónde se haga mención de la responsabilidad administrativa?
	¿Cuáles son las norma y la sanciones que establecen?
Respuestas:	

<p>2. Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario a los profesionales en el ejercicio</p>	<p>De acuerdo al reglamento que rige el funcionamiento del tribunal disciplinario ¿considera usted que se aplican estos procedimientos en la actualidad?</p> <p>Conoce usted: ¿cuáles son los procedimientos más comunes que se apertura en materia de procedimientos a los profesionales en materia de responsabilidad administrativa?</p> <p>De acuerdo a su percepción como miembro del Tribunal Disciplinario, ¿qué significa la responsabilidad administrativa?</p> <p>De acuerdo con su experiencia como miembro del Tribunal Disciplinario: ¿cómo se inicia el procedimiento para la determinación de la infracción que cometa el profesional?</p> <p>¿Varían los procedimientos de acuerdo a la determinación de la infracción?</p> <p>El Tribunal Disciplinario es receptor de las denuncias que efectúan los clientes acerca del profesional y la violación a la responsabilidad administrativa, ¿cuál es el procedimiento que comúnmente efectúa el tribunal?</p> <p>¿Cuáles son los casos de infracciones que recibe el tribunal?</p>
<p>Respuestas:</p>	

PLANILLA DE VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	E	B	R	D
Presentación del Instrumento	✓			
Calidad en la Redacción de los ítems	✓			
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia en el contenido	✓			
Factibilidad de aplicación	✓			

E = Excelente B = Buena R = Regular D = Deficiente

www.bdigital.ula.ve

DATOS DEL EVALUADOR

Apellidos y Nombres: Romero Aquilera, María Eugenia

Cédula de Identidad N° 9.471.535

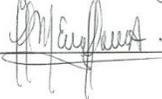
Profesión: Licenciada en Letras

Lugar de Trabajo: U.E.E. "Comodoro"

Cargo que desempeña: Docente contratada

Área: 3er grado

Dirección electrónica: romero.aquilera@gmail.com

Firma del experto validador: 

PLANILLA DE VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	E	B	R	D
Presentación del Instrumento				
Calidad en la Redacción de los ítems				
Pertinencia de las variables con los indicadores				
Relevancia en el contenido				
Factibilidad de aplicación				

www.bdigital.ula.ve
 E = Excelente B = Buena R = Regular D = Deficiente

DATOS DEL EVALUADOR

Apellidos y Nombres: Hernández F. Acacio E.

Cédula de Identidad N° 3.993.983

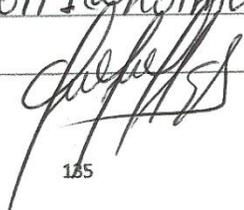
Profesión: Ledo. Contaduría Pública

Lugar de Trabajo: U. L. A.

Cargo que desempeña: Jefe servicios Administrativos

Área: Administrativa

Dirección electrónica: acacion1@hotmail.com

Firma del experto validador: 

PLANILLA DE VALIDACIÓN DE LA ENTREVISTA

CRITERIOS	APRECIACIÓN CUALITATIVA			
	E	B	R	D
Presentación del Instrumento	✓			
Calidad en la Redacción de los ítems	✓			
Pertinencia de las variables con los indicadores	✓			
Relevancia en el contenido	✓			
Factibilidad de aplicación	✓			

E = Excelente B = Buena R = Regular D = Deficiente

www.bdigital.ula.ve

DATOS DEL EVALUADOR

Apellidos y Nombres: Briceno, José Maximino

Cédula de Identidad N° 8011554

Profesión: Profesor Universitario

Lugar de Trabajo: UNELLEZ

Cargo que desempeña: Profesor

Área: Educación

Dirección electrónica: kanbrind@yahoo.com

Firma del experto validador: [Firma]

ANEXO D

Respuestas a las Entrevistas practicadas

www.bdigital.ula.ve

Objetivo específico	C.P.C.	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems
Explicar las sanciones en materia de la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, previstas por el Tribunal Disciplinario.		De acuerdo a las sanciones previstas en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública y su reglamento, ¿cuáles son las sanciones actualmente aplicadas?	¿Considera usted que las sanciones previstas en la Ley se ajustan a las actuaciones de los profesionales?	En cuanto a la Responsabilidad Administrativa del Contador Público, ¿qué tipo de sanciones considera usted se aplican?	¿Considera usted que las sanciones aplicadas a los profesionales de la Contaduría Pública son las más adecuadas?	¿Conoce usted las sanciones que se originan ante la violación de principios éticos y la responsabilidad administrativa que se genera?	De acuerdo con su experiencia: ¿cómo conceptualiza en el ejercicio de la profesión la responsabilidad administrativa?	Conoce alguna otra norma interprofesional: ¿Dónde se haga mención de la responsabilidad administrativa?	¿Cuáles son las normas y la sanciones que establecen?
	C.P.C. 1	Si, Suspensión del	Si	Suspensión del C.P.C.	No	Suspensión del C.P.C., procedimie	Como la responsabilidad que se	No	No conoce

		C.P.C.				ntos con la fiscalía y demás entes de la justicia del estado	tiene del trabajo realizado		
	C.P.C. 2	Si pero hay que ajustarla, Suspensión del C.P.C.	Si	Suspensión C.P.C.	Si	Suspensión del C.P.C.	La responsabilidad que tenemos frente a la fe pública de las actuaciones	No	No conoce
	C.P.C. 3	Si, suspensión del C.P.C.	Ninguna	Suspensión C.P.C. y Actividad Gremial	No	Suspensión del C.P.C.	Responsabilidad por los hechos en el no cumplimiento de los deberes	Si	Código de ética, pero no está bien explicito
	C.P.C. 4	Si, suspensión del C.P.C. y actividades gremiales	No	Suspensión del C.P.C.	No	No	Como la responsabilidad que tenemos frente a una mala praxis profesional	No	No conozco

	C.P.C. 5	Si, suspensi ón del C.P.C.	No	Ninguna	No	Si			No conozco
	C.P.C. 6	Si, suspensi ón del C.P.C.	Si	Ninguna	No	No	Responsabil idad frente a terceros	No	No conozco
	C.P.C. 7	Si, Ninguna	Si	Suspensión C.P.C.	No	No	Responsabil idad frente al incumplmie nto de deberes	No	No conozco
	C.P.C. 8	Si conozco pero ninguna sanción se aplica	Depende la infracción	Procedimien to administrati vo	Si	Si	Responsabil idad por actos públicos errados	Si	La Ley de ejercicio y el reglame nto pero no se las sancione s
	C.P.C. 9	Las estableci das en la ley	No	Suspensión del C.P.C.	Si	No	Responsabil idad por aplicar procedimien tos ilegales en	Si	No conozco

							información financiera		
	C.P.C. 10	No	No	Suspensión del C.P.C.	No	Procedimientos legales	La practica inadecuada de la profesión	No	No conozco
	C.P.C. 11	No	Si	Ninguna	No	Suspensión del C.P.C.	Responsabilidad frente a los usuarios de la información financiera	No	No conozco
	C.P.C. 12	No	No	Ninguna	No	Procedimientos por el Tribunal Disciplinario	Responsabilidad frente a un tercero	no	No conozco
	C.P.C. 13	No	No	Ninguna	Si	Suspensión del C.P.C.	Responsabilidad frente a instituciones	no	No conozco
	C.P.C. 14	No	No	Las que establece la ley	Si	Suspensión del C.P.C.	Responsabilidad frente a ilícitos cometidos por mala practica	no	No conozco
	C.P.C. 15	Si, suspensión del	No	Ninguna	Si	Ninguna	Responsabilidad por mal ejercicio de	No	No conoce

		C.P.C.					la profesión		
	C.P.C. 16	No	No van en contra las demás leyes del estado	Suspensión del C.P.C.	No	Ninguna	Responsabil idad por presentación errónea de información financiera	no	No conoce
	C.P.C. 17	No	No	Suspensión del C.P.C.	No	Ninguna	Responsable frente a los organismo por la presentación de información financiera	No	No conoce
	C.P.C. 18	Si, suspensi ón del C.P.C.	No	Ninguna	No	Ninguna	Responsabil idad frente terceros	No	No conoce
	C.P.C. 19	No	Si	Ninguna	No	Ninguna	Responsabil idad por mala práctica profesional	No	No conoce
	C.P.C. 20	No	Si	Ninguna	Si	Ninguna	Responsabil idad frente a organismos	no	No conoce
	C.P.C. 21	No	Si	Suspensión del C.P.C.	Si	Ninguna	Responsabil idad frente	no	No conoce

	C.P.C. 22	No	Si	Suspensión del C.P.C.	Si	Ninguna	Responsabil idad que tenemos frente a un tercero	no	No conoce
	C.P.C. 23	No	Si	Ninguna	No	Ninguna	Responsabil idad por actos ilícitos en la administraci ón	no	No conoce
	C.P.C. 24	No	Si	Ninguna	No	Ninguna	Responsabil idad por actos ilícitos cometidos en la administraci ón de una empresa	no	No conoce
	C.P.C. 25	No	Si	La que establece la ley	No	Ninguna	Responsabil idad frente a la administraci ón de una organizació n y se cometen ilícitos	no	No conoce
	C.P.C.	No	Si	Ninguna	Si	Suspensión	Responsabil	no	No

	26					del C.P.C.	idad que se tiene por cometer actos contrarios a la ley		conoce
	C.P.C. 27	No	No	Ninguna	Si	Suspensión del C.P.C.	Responsabilidad que se tiene estando al frente de la administración de un negocio	no	No conoce
	C.P.C. 28	No	Si	Las que establece la ley	Si	Suspensión del C.P.C.	Responsabilidad frente a los órganos de justicia por cometer actos ilícitos	no	No conoce
	C.P.C. 29	No	Si	Ninguna	Si	Ninguna	Responsabilidad por actos contrarios a la ley	no	No conoce
	C.P.C. 30	No	Si	Ninguna	Si	Ninguna	Responsabilidad que se tiene por cometer	no	No conoce

							hechos en contra de los principios y normas contables		
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

www.bdigital.ula.ve

Objetivo específico	C.P.C.	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems	Ítems
Determinar los procedimientos relativos a la aplicación de sanciones por parte del Tribunal Disciplinario o a los profesionales en el ejercicio		De acuerdo al reglamento que rige el funcionamiento del tribunal disciplinario ¿considera usted que se aplican estos procedimientos en la actualidad?	Conoce usted: ¿cuáles son los procedimientos más comunes que se apertura en materia de procedimientos a los profesionales en materia de responsabilidad administrativa?	De acuerdo a su percepción como miembro del Tribunal Disciplinario, ¿qué significa la responsabilidad administrativa?	De acuerdo con su experiencia como miembro del Tribunal Disciplinario: ¿cómo se inicia el procedimiento para la determinación de la infracción que cometa el profesional?	¿Varían los procedimientos de acuerdo a la determinación de la infracción?	El Tribunal Disciplinario es receptor de las denuncias que efectúan los clientes acerca del profesional y la violación a la responsabilidad administrativa, ¿cuál es el procedimiento que comúnmente efectúa el tribunal?	¿Cuáles son los casos de infracciones que recibe el tribunal?
	C.P.C. Miembro T.D. 1	Si se aplican de conformidad al reglamento	Los procedimientos en primera instancia	La responsabilidad administrativa se considera como el	El procedimiento se inicia con la recepción de la denuncia de	Los procedimientos en general son estándar para todo, lo que varía es	Los procedimientos son estándar primero se recibe la denuncia	Retención indebida de libros, no cancelación de honorarios

				valor que debe estar presente en el profesional para no efectuar actos contrarios a la ley a las buenas costumbres	la persona afectada	las distintas vías que se dan a las infracciones por lo general se resuelven en la primera fase	luego se establece comunicación con el C.P.C. y se escuchan a ambas partes si no se puede resolver el procedimiento en esta primera instancia como una mediación y el acto cometido es grave se procede a una segunda instancia.	profesional es y es muy poco frecuente los casos en que no se haga caso omiso a una norma contable y por ende el servicio este prestado de forma errónea
	C.P.C. Miembro T.D. 2	Si se aplican	Procedimiento en primera instancia	La considero como el valor que está presente en cada persona frente a la	Se inicia con la denuncia	El procedimiento es igual se inicia con la recepción de la denuncia y la cita en	Primero se recibe la denuncia y luego se establece comunicación con el	Retención indebida de libros por falta de pago de honorarios

				responsabilidad que conlleva cometer actos contrarios a la ley		las ambas partes	contador para establecer un procedimiento de conciliación	
	C.P.C. Miembro T.D. 3	Si se aplican	Procedimientos en primera instancia	La responsabilidad que todos como seres humanos debemos tener en aras de mejorar y brindar lo mejor de la profesión sin tener que cometer actos contrarios a la ética y las leyes	Primero debe existir una denuncia formal ante el T.D. para poder iniciar el procedimiento	Varían dependiendo de la infracción	Se recibe la denuncia y se establece comunicación con las partes involucradas para escuchar los hechos y depende de la infracción se continúa el proceso o concluye de forma inmediata	Retención indebida de libros por no cancelación de honorarios profesionales

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve

www.bdigital.ula.ve