

EL CONTADOR PÚBLICO Y SU RESPONSABILIDAD DE TIPO MORAL, CIVIL Y JURÍDICA COMO PRODUCTO DE LAS FALTAS AL HONOR Y LA DIGNIDAD A LA PROFESIÓN CONTABLE EN APEGO AL POSTULADO VII DEL CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL

L. C. Laura Romero Carachuri¹ L.C., Francisco Iván Rodríguez Serrano²
Dr. Fermín Rodríguez Jaimes³ y M.I. Jesús Neri Jiménez Tapia⁴

Resumen—El presente trabajo de investigación surge con el fin de presentar la importancia que tiene el actuar del contador público y el consultor fiscal en el ejercicio de su profesión, debido a la responsabilidad que tiene dentro de la sociedad actual, como consultor, como contador independiente y como colaborador dentro de las empresas públicas o privadas, tomando en cuenta los principios básicos de ética y moral, así como las normas aplicables a la profesión contable emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y de organismos relacionados con dicha profesión en su aplicación de manera universal. Se enfatiza en la autonomía del contador público en los trabajos y servicios que desempeña ante quienes patrocinan sus servicios, así como el impacto que puede desencadenar el hecho de no apearse con diligencia a los códigos y a la normatividad de su profesión, ante sus autoridades profesionales y ante la sociedad en general.

Palabras clave—Ética profesional, moral, normas profesionales, consultoría, sanciones.

Introducción

El Postulado VII del Código de Ética Profesional de los Contadores Públicos, refiere a la obligación del profesionista de rechazar tareas que no cumplan con la moral, y menciona que, faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral, como el recibir retribuciones económicas (cohechos), las cuales no tengan sustento profesional para su aceptación (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015).

Esta declaración, nos mueve a analizar el sentido de la moral y su afección en el andar profesional del contador público, por lo que es de importancia analizarla desde su origen para conocer la forma en que este término y, sobre todo, la acción, representa en la práctica profesional.

Es indiscutible la relevancia que tiene el licenciado en contaduría en su andar profesional, su profesión se requiere en cualquier empresa, lo que lo compromete a ocuparse de su desarrollo profesional continuo así como desenvolverse en un ambiente basado en la ética a bien de formar una conciencia personal en el ámbito laboral, y basado en la deontología que propone los modelos y estándares obligatorios para su correcta práctica y así mismo con una conciencia profesional (Moreno, 2012).

Descripción del Método

Para el desarrollo del presente estudio se analizaron los lineamientos establecidos por la autoridad contable en México, así como los principales elementos a considerar en el ejercicio de la profesión en cuanto a la ética y moral aplicada en la profesión, por su responsabilidad hacia quienes solicitan los servicios contables.

¹ Laura Romero Carachuri, L. C. Estudiante de Posgrado en la Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, México, por el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) y el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT). lauralaroca@gmail.com

² Francisco Iván Rodríguez Serrano, L. C. Estudiante de Posgrado en la Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, México, por el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) y el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT). francisco_rds@hotmail.com

³ Fermín Rodríguez Jaimes, Dr. Catedrático de Posgrado en la Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, México, por el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) y el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT). ferriguez@hotmail.com

⁴ Jesús Neri Jiménez Tapia, M. I. Catedrático de Posgrado en la Maestría en Impuestos de la Universidad Autónoma de Guerrero, México, por el Programa Nacional de Posgrados de Calidad (PNPC) y el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACYT). jimeneztapiajn@gmail.com

Ética, Moral, Ética profesional y Deontología

Ética y moral, términos que proceden uno del griego, *êthos* (manera de hacer o adquirir las cosas), y otro del latín *morālis*, a partir de la palabra *mos*, *moris* (manera de vivir o referente a las costumbres) (Etimologías de Chile, 2016). Ambos tienen la misma raíz semántica y la misma significación original. Por ello ética y moral, etimológicamente, se identifican. Es por ello que esta relación se define como la ciencia de las costumbres, al modo en que las culturas cambian y se diferencian, las formas a través de las cuáles se expresan y la manera en que las costumbres de los pueblos accionan en las vidas de los individuos que los componen (Benedict, 1971).

La moral está constituida por una serie de normas, costumbres y formas de vida que se presentan como valiosas para orientar la conducta humana individual y social. Determina lo que está bien o mal o lo que se considera correcto o incorrecto dentro de una sociedad (Moreno, 2012).

Por su parte, la ética es una disciplina filosófica práctica porque se refiere a los actos humanos y normativa, porque aporta criterios y directrices para orientarlos y evaluarlos conforme a principios racionales.

Kant (2004) en su interés por afinar un concepto del correcto “deber ser” llegó a la conclusión que el ser humano logra esta capacidad cuando actúa de acuerdo a lo que manda su conciencia interior guiada por la razón, siendo este acto el fundamento de la acción moral, a lo que llamó *imperativo categórico*.

Los imperativos categóricos, son aquellos principios que mandan cumplir con el deber incondicionalmente, siendo estos una máxima de acción que pueden considerarse como una ley moral y para lo cual se reconoce que el hombre debe tener principalmente una *buena voluntad*.

Para lograr actuar bajo el correcto deber ser, Kant (2004) nos dice que el imperativo categórico es aquel que nos lleve a obrar de tal modo que la máxima de nuestras acciones pueda tornarse en una ley universal y obrar de tal manera que usemos la humanidad, tanto en nuestra persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin y nunca como un medio.

Moreno (2012) detalla que en la ética profesional, como en toda ética aplicada, existen principios intermedios, que deben ser el fundamento de todas las actividades profesionales. Cuando el profesionista opta por una actitud ética en el ejercicio de su profesión, interioriza estos principios y los hace suyos, orientando su actividad conforme a ellos, por lo que va forjando un carácter de excelencia que lo distingue.

Los principios intermedios como el de beneficencia, el de no maleficencia, de benevolencia, de paternalismo, de honestidad, de legalidad, de autonomía, de justicia y de respeto a los derechos humanos son principios fundamentales para el ejercicio de cualquier profesión.

La ética profesional centra su atención en el bien, en lo que es bueno hacer y en el bien interno que debe buscarse en cada profesión (Moreno, 2012), siendo una actividad de carácter personal, estable y honrada puesta al servicio de la sociedad y en beneficio propio, impulsando el prestigio de la profesión o cualquier otra actividad que represente un trabajo u oficio remunerado. Es claro pues, que el ejercicio de cualquier profesión le confiere a los individuos deberes y derechos especiales.

La deontología profesional procede del griego: *δέον*, *-οντος* *déon*, *-ontos* (lo que es necesario, deber) y *logía* (conocimiento, estudio) (Real Academia de la Lengua Española, 2015); lo que significa, en términos generales, el estudio o la ciencia de lo debido. El objeto de estudio de la Deontología son los fundamentos del deber y las normas morales.

El concepto de deontología, se aplica fundamentalmente al ámbito de la moral; es decir, a aquellas conductas del hombre que no forman parte de las hipótesis normativas del derecho vigente, aquellas acciones que no están sometidas al control de la legislación pública. Esto sugiere una de las intenciones de la redacción de los códigos deontológicos: explicitar la dimensión estrictamente moral de una profesión, aquellos comportamientos exigibles a unos profesionales, aunque no estén delimitados jurídicamente, o quizá, por ellos mismos (Bentham, 1832). Moreno (2012) nos dice por su parte que, la deontología aplicada a las profesiones es el conjunto de deberes y normas morales que tienen los profesionistas en virtud de la actividad que desempeñan, escritos en códigos que han sido elaborados por los propios profesionistas. La deontología sin la ética carecería de fundamentación.

Al definir la deontología, se hace referencia al deber y a las obligaciones, no se habla de una ética relacionada con el porvenir del hombre, de sus objetivos o de sus aspiraciones en la vida, más bien, enfoca la ética a una *ética del deber*, la cual establece pautas de comportamiento que se deben seguir o leyes que regulan a los ciudadanos. Se podría considerar como una ética independiente pues, no establece pautas para llevar una vida que se pueda considerar “buena” o “mala” (Kant, 2004).

El contador público sin duda, debe asumir una actitud ética ante la crisis de valores que existe actualmente en los diversos ámbitos profesionales, ya que lo moral es lo que corresponde al comportamiento auténticamente humano, sin embargo aun cuando la ética profesional es necesaria, la decisión final de actuar, depende siempre de la libertad de elección de cada persona.

El Prestigio de la Profesión Contable

El contador público tiene el compromiso ante la sociedad, ante quienes patrocinan sus servicios y ante su profesión de conducirse de manera honrada y con laboriosidad en su desempeño⁵, mostrando siempre sus mejores capacidades profesionales, con una presentación digna y de altura profesional⁶, por lo cual, la ética, aunada a su aspiración por alcanzar el ideal del *deber ser*, no debe en ningún momento ser olvidada en su actuar diario⁷.

No olvidemos que existen aspectos clave en el ejercicio de la profesión, como lo es la conciencia profesional, que se nutre de las normas morales y valores aprendidos para aplicarse en la toma de decisiones y en la orientación de acciones. Esta conciencia permite analizar las situaciones y decidir con mayor competencia y rectitud ante los problemas éticos que se presenten (Moreno, 2012). Así mismo, el velar siempre por el cumplimiento de las leyes tanto en sus actuaciones como en las consecuencias que se deriven de las mismas, deberá ser un compromiso por parte del contador público⁸.

Si bien es cierto, el contador público tiene una responsabilidad con quien patrocina sus servicios, tal como velar por el buen caminar de la empresa asesorada o guardar el secreto profesional, sin embargo, no está obligado a llevar a cabo trabajos que pongan en riesgo su honorabilidad e integridad, puesto que esto demeritaría su carrera personal, profesional y la profesión en sí. El contador público está eximido de guardar responsabilidad hacia quien contrata sus servicios cuando éste último está actuando ilegalmente, cuando está dañando a terceros o a sí mismo, o cuando abusa de otra persona, evitando siempre caer en cohechos o participar de sobornos con el fin de ayudar a su cliente.

Olvidarse de la integridad⁹ y el *bien hacer* al llevar a cabo un trabajo profesional, puede desencadenar consecuencias muy graves al profesionista contable.

El consultor fiscal está comprometido en aplicar las normas que rigen los principios a guardar en situaciones concretas y particulares que se presentan en el ejercicio de su profesión (Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A. C., 1991) con independencia de criterio al expresar cualquier juicio profesional (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015)¹⁰.

De lo anterior rescatamos, que el prestigio de la profesión contable requiere de un ejercicio profesional integral por parte de cada uno de los contadores públicos, con base siempre en una ética y moral aplicada a cada una de sus acciones.

Las Sanciones

Moreno (2012) nos habla también de la responsabilidad moral del contador público por sus actos u omisiones en el desarrollo de su actividad profesional, de ahí que se deriven los términos de juicio moral y razonamiento moral, el primero, que determina lo que es bueno o malo, correcto o incorrecto, y el segundo, que sirve de base para otro tipo de juicios en los que se determinará si una persona es moralmente responsable de un daño o una acción incorrecta, por lo que, es importante prever las consecuencias de los actos así como conocer las leyes que son aplicables a la práctica profesional del contador público, pues su ignorancia o su falta de comprensión no lo eximen de las sanciones a las que pudiera ser sujeto.¹¹ Así, hablamos de responsabilidad social, civil, moral y también jurídica, pues al ser ciudadano, el profesionista tiene el deber de cumplir las normas, so pena de asumir la imposición de una sanción.

Sin importar la actividad o especialidad que el contador público cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas, el profesionista debe apegarse a su

⁵ Artículo 1.18 del Código de Ética Profesional.

⁶ Artículo 1.20 del Código de Ética Profesional

⁷ Postulado XI. Dignificación de la imagen profesional con base en la calidad.

⁸ Principio de Legalidad.

⁹ Principio de Integridad

¹⁰ Postulado II del Código de Ética Profesional. Independencia de criterio.

¹¹ Principio de legalidad.

Código de Ética Profesional el cual es de aplicación universal y sabido es, que alcanza a los Contadores Públicos aun cuando ejerzan otra profesión (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015)¹². La autoridad de las profesiones, está representada por sus instituciones, y en la contaduría pública son el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y sus colegios federados en quienes la profesión ha delegado su poder o mandato para que rijan o gobiernen el ejercicio profesional.

Las comisiones normativas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos emiten y difunden las normas que rigen la profesión contable, previa evaluación de los proyectos normativos y en caso de ser aprobados, se emiten como norma por Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con carácter de aplicación obligatoria (Zamorano García, 2010).

La falta a las normas antes mencionadas, implica sanciones. Para los contadores públicos, en la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle, dando lugar a amonestaciones ya sean públicas o privadas, a la suspensión de sus derechos como socio del instituto, a su expulsión o a su denuncia ante las autoridades competentes (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015)¹³.

En materia civil y jurídica, el contador público debe considerar las sanciones aplicables en caso de caer en el hecho que lo obligue a ser juzgado por sus acciones.

El Código Civil en su artículo 1910, nos dice que *el que obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres cause daño a otro, está obligado a repararlo*.

La reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) en 2014, incluye la responsabilidad penal de los profesionistas que propongan o lleven a cabo actos que son considerados delitos fiscales.

El artículo 95 fracción IX de la ley en comento, establece que, serán responsables penalmente quienes *derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal*.

De igual forma, las omisiones profesionales también serán sancionadas penalmente de acuerdo con la fracción VIII del mismo artículo.

Así pues, es de gran importancia conocer las medidas precautorias que debe ejercer el contador público en su andar profesional.

El contador público tiene también una responsabilidad profesional a nivel internacional. La globalización, ha motivado cambios en la normatividad de la profesión contable. En 2009, la Comisión de Educación (COMED)¹⁴, dependiente de la Vicepresidencia de Legislación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) inició el proceso de auscultación de las Normas de Formación para Profesionales en Contaduría (NFPC), debido a que los servicios profesionales han alcanzado una gran movilidad de un país a otro y por esa libertad de movimiento, la profesión contable y los servicios derivados de la misma se han tornado cada día más importantes en todos los ámbitos para lograr la formación de profesionales en contaduría, con capacidades y competencias suficientes para prestar servicios de alta calidad consistentes con normas armonizadas a nivel global formando parte del proceso de convergencia con las Normas Internacionales emitidas por la *International Federation of Accountants* (IFAC)¹⁵, por lo que se apegaron lo más posible a la Norma Internacional de Educación (*International Education Standards*)¹⁶ (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2015).

¹² Postulado I. Alcance del Código.

¹³ Artículo 5.03 del Código de Ética Profesional.

¹⁴ Constituida en 2007 como una de las Comisiones Legislativas de la Vicepresidencia correspondiente del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

¹⁵ IFAC es la organización mundial de la profesión contable dedicada a servir al interés público desde 1977 mediante el fortalecimiento de la profesión y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes. IFAC está compuesta por más de 175 miembros y asociados en más de 130 países y jurisdicciones, lo que representa casi 3 millones de contadores en la práctica pública, la educación, el servicio del gobierno, la industria y el comercio. (International Federation of Accountants, 2016)

¹⁶ El International Accounting Education Standards Board (IAESB) es un organismo de normalización independiente que sirve al interés público mediante el establecimiento de normas en el ámbito de la enseñanza de la

En este grupos de normas y para el tema que nos ocupa, destacamos la norma NFPC 4, que establece los principios y valores, aspectos éticos y actitud profesionales que los futuros contadores públicos certificados deben adquirir, su objetivo es que estén equipados de estas cualidades, reconociendo que la profesión contable en todo el mundo funciona con diversas culturas y variadas regulaciones (Zamorano, 2010).

Zamorano (2010) comenta que es importante incluir la enseñanza de la ética en las universidades. De acuerdo a un estudio realizado por la *Fundación Este País* se detectaron importantes deficiencias en la formación cívica y ética de los alumnos de escuelas a nivel básico y medio de educación, por lo que se concluye que el tema de ética profesional, no es particular de los profesionistas, sino necesario desde sus inicios en la enseñanza básica, así como la importancia del docente, quien debe caracterizarse por su integridad y su necesidad de actualización por la exigencia de la competencia, misma que transmitirá en las aulas. (Zamorano, 2010).

Las firmas de consultoría también son clave en la búsqueda de fomentar la ética y los valores, pues tienen responsabilidades para con la sociedad, los clientes y empresas que utilizan sus servicios profesionales, los cuales tienen que ser de la más alta calidad. Responsabilidad para con los que trabajan con ellos y para con las universidades y las instituciones profesionales a fin de colaborar con ellas para desarrollar e impulsar la cultura de la profesión (Zamorano García, 2010).

El conocimiento y aplicación precisa de esta técnica¹⁷ no es estática ni permanente, sino cien por ciento dinámica y cambiante, por lo que está implícito que como especialistas en la materia, sea nuestra diaria tarea, el estudio, investigación y análisis de los lineamientos que a nuestra especialidad competen¹⁸.

El profesionista en materia contable y fiscal es sujeto de una responsabilidad corporativa ya que interviene de manera amplia en el camino a la toma de decisiones (Moreno, 2012), pero esta responsabilidad no solo se limita a acatar las conveniencias de sus patrocinadores, sino, lograr cumplir en su andar profesional con el poder integrar su lealtad¹⁹ con la de su individualidad y el de la profesión misma²⁰, al rechazar las tareas que no cumplan con la moral²¹ y con la honorabilidad de sus actos (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2015).

Cuando el profesionista trabaja de forma independiente y él mismo se desenvuelve como empresario, participa de una responsabilidad social y le aplican los mismos principios que a las empresas, por lo que en el ejercer de su profesión debe considerar sus obligaciones también hacia la sociedad. El principio ético de solidaridad por el que los profesionistas independientes, conjuntamente con los principios de equidad y eficiencia, así como el de abstenerse de causar daños a otros (Moreno, 2012).

Comentarios Finales

Resumen de resultados

Al desarrollar esta investigación, hemos llegado a entender los puntos y elementos importantes a considerar por los profesionistas en el ejercicio de su profesión, particularmente en el correcto actuar, así como la responsabilidad e importancia del contador público dentro de la sociedad actual, resaltando la magnitud de las consecuencias que pudieran resultar de la omisión de los actos correctos o la ejecución de actos ilegales en la profesión contable.

Conclusiones

Después de analizar el tema de investigación presente, pudimos identificar la relevancia que la ética y moral tiene en la sociedad, en todos los ámbitos y ramas, como en la profesión contable. Recalcando que su importancia es universal, ya que organismos mundiales se ocupan también de formar lineamientos que coadyuven a la permanencia y supervisión de los actos de las personas en su papel y responsabilidad como profesionistas.

Recomendaciones

Se encuentra de importancia que el contador público analice su forma de actuar en el ejercicio de su profesión, no olvidando que los lineamientos y normatividad relativos a su trabajo, regulados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos son de seguimiento obligatorio y representan y guarda la esencia y honorabilidad de la profesión contable.

contabilidad profesional que establece su competencia técnica y capacidad profesional, así como los valores, la ética y las actitudes.

¹⁷ La contabilidad es reconocida como una técnica. Véase Norma A-1 de las Normas de Información Financiera.

¹⁸ Postulado IV del Código de Ética Profesional. Preparación y Calidad Profesional.

¹⁹ Postulado VIII del Código de Ética Profesional. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios.

²⁰ Postulado X y XI del Código de Ética Profesional. Responsabilidad hacia la profesión.

²¹ Postulado VII del Código de Ética Profesional. Responsabilidad hacia quien patrocina los servicios

Referencias

- Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública A. C. (1991). Normas de actuación profesional en materia fiscal.
- Basave Kunhardt, J. (2001). *Un siglo de grupos empresariales en México. Textos Breves de Economía*. (I. d. Universidad Nacional Autónoma de México, Ed.) México.
- Benedict, R. (1971). *El Hombre y la Cultura*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- Bentham, J. (1832). *Deontología Ciencia de la Moral*. Londres.
- Cisneros Farías, G. (2000). *La Interpretación de la Ley*. Argentina: Editorial Trillas, S. A.
- Conceptos Ciencias Jurídicas. (2015). *Conceptos Ciencias Jurídicas*. Recuperado el 12 de Noviembre de 2015, de De Conceptos sitio web: <http://deconceptos.com/ciencias-juridicas>
- Covarrubias Rivera, A. (2011). *Análisis e Interpretación de las Leyes Fiscales en México*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Etimologías de Chile. (Julio de 2016). *Etimologías de Chile*. Obtenido de www.etimologias.dechile.net: <http://etimologias.dechile.net/?e.tica>
- Etimologías de Chile. (Julio de 2016). *Etimologías de Chile*. Obtenido de www.etimologiasdechile.net: <http://etimologias.dechile.net>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2015). *Código de Ética Profesional IMCP*. Recuperado el 2 de Noviembre de 2015, de Colegio de Contadores Públicos de México sitio web: <http://www.ccpm.org.mx/>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, A. C. (1994). *El Contador Público en la era de la información*. México, D. F.: IMCP.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2015). *Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.* Recuperado el 1 de Noviembre de 2015, de IMCP, A.C. web site: <http://imcp.org.mx/>
- International Federation of Accountants. (2016). *IFAC*. Obtenido de [ifac.org](http://www.ifac.org): <https://www.ifac.org>
- Jooble, C. (2016). *Trabajando.com*. Obtenido de <http://www.trabajando.com.mx/contenido/noticia/1452800021/-Cuales-fueron-las-carreras-mas-demandadas-del-2015-.html>
- Kant, E. (2004). *Crítica de la Razón Práctica*. México: Porrúa.
- Kubr, M. (1994). *La Consultoría de las Empresas. Guías de la Profesión*. Ginebra Suiza.
- López, E. (1987). *La Profesión Contable, Selección y Desarrollo* (Cuarta edición ed.). México, D. F.: ECASA.
- Moreno, M. B. (2012). *Ética en el ejercicio profesional*. México: De La Salle Ediciones.
- Real Academia de la Lengua Española. (2015). *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*. Recuperado el 25 de Octubre de 2015, de Real Academia de la Lengua Española sitio web: <http://dle.rae.es/?w=diccionario>
- S. Becker, G. (1964). *El Capital Humano*. Alianza Editorial.
- Zamorano García, E. (2010). *La Formación Ética del Contador Público*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Zamorano, G. E. (2010). *La Formación Ética en las Universidades*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.