Contaduría pública

Edición especial 2018-2019

mejores artículos

EDITORIAL THEMIS 40 ANIVERSARIO

THEMIS

preventa 2020

Al efectuar su compra obtenga acceso a **Sisthemis Profesional** hasta el 31 de enero de 2020

Es momento de adquirir sus obras 2020. **Reforma Fiscal 2020**

Solicite ahora mismo sus obras y no se quede desactualizado.

Ley del Impuesto sobre la Renta	31 Reformas	▪ Concepto de establecimiento permanente ▪ Negativa de acreditamiento directo ▪ Gastos y montos no deducibles ▪ Modificación de tasas para personas físicas
Ley del Impuesto al Valor Agregado	16 Reformas	▪ Regulación de comercio digital ▪ Consumidor final de servicios digitales sujeto del pago del impuesto ▪ Prestadores extranjeros del servicio digital ▪ Retención del impuesto a empresas de outsourcing
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	29 Reformas	▪ Cigarros labrados ▪ Homologación de cuotas de combustibles automotrices ▪ Compensación con saldo a favor del mismo impuesto ▪ Padrón de importadores de bebidas alcohólicas
Código Fiscal de la Federación	32 Reformas	▪ Obligaciones para instituciones financieras ▪ Extensión del uso de firma electrónica ▪ Sanciones a contadores públicos ▪ Excepciones del secreto fiscal

ENTRE OTROS CAMBIOS MÁS...

Con gusto lo atenderemos en:

55548 22770 ext. 120 y 136
800 212 5596

email:
ventas@themis.com.mx

WWW.THEMIS.COM.MX

Sea parte de nuestras comunidades a través de:

- Editorial Themis
- @EditorialThemis
- @editorialthemis
- Editorial Themis Oficial

Campaña válida: septiembre - noviembre 2019. Las leyes impresas estarán disponibles a partir del 20 de enero de 2020 y serán entregadas en orden de recepción de pedidos pagados.

COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL 2018-2019

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
Presidente

C.P.C. Diamantina Perales Flores
Vicepresidente General

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
Vicepresidente de Relaciones y Difusión

C.P.C. Armando Espinosa Álvarez
Vicepresidente de Legislación

C.P.C. Tomás Humberto Rubio Pérez
Vicepresidente de Docencia

C.P.C. René Humberto Márquez Arcila
Vicepresidente del Sector Gubernamental

C.P.C. Guido Herbé Espadas Villajuana
Vicepresidente del Sector Empresas

C.P.C. Carlos Granados Martín del Campo
Vicepresidente de Práctica Externa

C.P.C. Mario Enrique Morales López
Vicepresidente de Fiscal

C.P.C. Óscar Aguirre Hernández
Vicepresidente de Asuntos Internacionales

C.P.C. Daniel Óscar Echeverría Arceo
Vicepresidente de Apoyo a Federadas

C.P.C. Israel Nava Ortega
Vicepresidente de Calidad de la Práctica Profesional

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
Secretaria

C.P.C. Juan Gabriel Sánchez Martínez
Tesorero

C.P.C. Víctor Manuel Meraz Castro
Protesorero

C.P.C. Marco Antonio Vázquez Nava
Vicepresidente Región Centro

C.P.C. José Alberto Zamora Díaz
Vicepresidente Región Centro-Istmo-Peninsular

C.P.C. Jaime Cirilo Labrada Araiza
Vicepresidente Región Centro-Occidente

C.P.C. Juan Arturo Rodríguez García
Vicepresidente Región Noreste

C.P.C. Eduviges Haro Bojórquez
Vicepresidente Región Noroeste

C.P.C. Leopoldo Antonio Núñez González
Auditor de Gestión

COMISIÓN DE REVISTA

Dr. Moisés Alcalde Virgen
Presidente

C.P.C. Arturo Luna López
Vicepresidente

C.P.C. Ruth Lizbeth Acosta Bustamante
Luis Enrique Álvarez Castillo
M.A. y C.P.C. José de la Fuente Molina
L.C. y M.A. Emilia del Carmen Díaz Solís
L.C. y M.F. Bernardo Alid Espinoza Urzúa
C.P.C. Pedro Flores Becerro
C.P.C. Ricardo González Escobar
C.P.C. Reyna Edith Guevara Servín
C.P.C. Jorge Luis López Ayala
C.P.C. Juan Pascual Felipe de Jesús Martínez Tizcareño
C.P.C. Fernando Medrano Vásquez
Dra. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera

C.P.C. Fidel Moreno de los Santos
Lic. Roberto Mourey Romero
C.P.C. Christian Natera Niño de Rivera
C.P.C. Armando Nuricumbo Ramírez
C.P.C. Francisco Javier Orozco Bendímez
Lic. César Adrián Oyervides Vaquera
Dr. Carlos Enrique Pacheco Coello
C.P.C. Sergio Quezada Quezada
L.C.P. Alma Elisa Ramírez Cano
C.P.C. Santiago de Jesús Rejón Delgado
C.P. Luis Demetrio Tepox Pérez
C.P.C. y E.F. Héctor Vázquez González

EDITORIAL

Azucena García Nares
Gerente Editorial

José Luis Raya Cruz
Coordinador de Diseño

Norma Berenice San Martín López
Coordinadora Editorial

Nicolás M. Centeno Bañuelos
Rubén Lara Corona
Corrección de estilo

Eduardo Martín Sosa Uraga
Producción

Eugenio Alejandro Cruz Sánchez
María Antonieta Oliver Morales
Belén Gil Carmona
Marcos Agustín Serrano
Formación y anuncios IMCP

Shutterstock® Images
Banco de imágenes

Quad Graphics
Impresión

COMERCIAL

Noé Pérez Herrera
55 5267 6420
nperezh@imcp.org.mx
Gerente Comercial

David Gámez Velázquez
55 5267 6469
david.gamez@imcp.org.mx
Publicidad y suscripciones

Contaduría Pública® es una publicación mensual editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). Domicilio en: Bosque de Tabachines 44, Fracc. Bosques de las Lomas, 11700, Ciudad de México, Tel. 55 5267 6400, www.imcp.org.mx. Editora responsable: Azucena García Nares. Reserva de derechos al uso exclusivo 04-1990-000000001609-102, ISSN (versión impresa) 1870-4883, ISSN (versión digital) 2594-1976 otorgados por el Instituto Nacional del Derecho de Autor. Licitud de título No. 1721 y Licitud de Contenido No. 995, ambos otorgados por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Autorización como publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano No. 0130972 con fecha 28 de septiembre de 1972. Circulación auditada por el Instituto Verificador de Medios, A.C. 071/31. Tiraje 25 mil ejemplares. Impresa en México por Reproducciones Fotomecánicas S.A. de C.V. (Quad Graphics), Durazno 1 Col. Las Peritas Tepepan, Xochimilco 16010, Ciudad de México, Tel. 55 5334 1750, www.qg.com.

El IMCP considera sus fuentes como confiables y verifica los datos que aparecen en su contenido en la medida de lo posible, pudiendo generar errores o variaciones en la precisión de los mismos, por lo que los lectores utilizan esta información bajo responsabilidad propia. El contenido de los artículos no refleja necesariamente la opinión o postura del editor. El IMCP investiga sobre la seriedad de sus anunciantes sin responsabilizarse por las ofertas, productos y servicios relacionados con sus espacios publicitarios. Todos los derechos reservados. © Copyright 2019 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Queda estrictamente prohibida la reproducción total o parcial de los contenidos e imágenes de la publicación sin previa autorización por escrito del IMCP, incluyendo cualquier medio electrónico o magnético. Para referencia en medios periodísticos será suficiente con citar la fuente.

CARTA EDITORIAL

Cada año elegimos los mejores artículos de la revista, sin duda, una tarea difícil, pero satisfactoria, ya que nos permite reconocer, tanto el talento de nuestros colegas como su actitud de colaboración. Contamos con un extraordinario medio de comunicación construido por cada uno de los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) a lo largo de varios años y que, si bien hay que seguir mejorando, lo alcanzado hasta ahora demuestra un gran avance.

Nuestra revista *Contaduría Pública* es un componente que fortalece al IMCP al igual que la profesión, la cual día a día crece en su ejercicio profesional. Por lo anterior, con esta edición especial que integra los mejores artículos del año queremos agradecer el compromiso de cada uno de nuestros articulistas, lectores, equipo editorial, Comité Ejecutivo Nacional y de todos los compañeros de la Comisión de Revista. A continuación, presentamos los mejores artículos 2018-2019 con una breve sinopsis:

Responsabilidad penal de las empresas. Por Lic. Jaime Olvera Sandoval, Dr. Gabriel Escobedo Guillén, Dr. Rodrigo Servín Meza Ramírez y Dr. David Misael Fuerte Garfias. A partir de la reforma para implementar el Sistema Penal Acusatorio en 2008 una serie de cambios se han sucedido, entre estos el desarrollo de la responsabilidad penal de las empresas. Como resultado, todo un sistema de compliance empresarial ha nacido, esto con la finalidad de diseñar una estrategia robusta que sirva para evitar conductas de sus directivos, dependientes, operadores, comisionistas, gestores y demás empleados o trabajadores que puedan cometer un delito. Lo anterior es una gran oportunidad para mejorar el perfil y procesos de las empresas, disminuyendo actos de corrupción y soborno, entre otros, y por supuesto una gran oportunidad para abogados y auditores.

Prevención del fraude en las organizaciones. Por C.P.C. Guillermo Williams Bautista. A menudo los integrantes del gobierno corporativo de las organizaciones tienden a pensar que el origen de los fraudes proviene de una falta de cultura ética de los individuos; sin embargo, es responsabilidad del propio gobierno corporativo diseñar, difundir e infundir la cultura ética de las instituciones, estableciendo métodos de monitoreo y supervisión, propiciando una comunicación eficiente, instaurando métodos de denuncia, revisando la planeación principal, trabajando de manera eficiente en la administración de riesgos, entre otras acciones, con el fin de disuadir y combatir el fraude

La transformación académica en las universidades. Por L.A.E. Ana Bertha Castro Torres M.E. y C.P.C. Ángel Pineda Zapata. Los planes de estudio son la organización de los conocimientos que se obtendrán a lo largo de la trayectoria educativa; en el caso de la educación superior, los conocimientos que serán adquiridos deben ser vigentes y aplicables a la vida laboral teniendo en cuenta el perfil profesional que se desea alcanzar.

La revolución 4.0 en el sector agroindustrial. Por Mtro. Gonzalo Juárez López. Desde finales del siglo XVIII, el sector agroindustrial ha evolucionado aceleradamente para responder a las necesidades de la creciente población, apoyándose cada vez más en la tecnología, cambiando o creando los métodos y técnicas en búsqueda de la eficiencia de sus procesos productivos y de distribución. En tal sentido, el profesional de la Contaduría está llamado a cambiar la forma de visualizar el servicio y consultoría dirigida al sector agroindustrial.

El papel del Comité de Participación Ciudadana en el Sistema Nacional Anticorrupción. C.P.C. Rosa María Cruz Lesbros. La Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (LGSNA) surge como una respuesta a la exigencia ciudadana de un gobierno que rinda cuentas, que sea abierto y transparente, que busque un México sin corrupción, que propicie condiciones de vida digna y vigencia de derechos. Lograr que el Sistema sea una realidad en su actuar requiere de tareas de los distintos actores, tanto el Comité Coordinador, los entes públicos, el personal en el servicio públicos, el sector privado, los ciudadanos, los sistemas locales anticorrupción y los organismos internacionales tienen responsabilidades de una gran coordinación y vinculación para hacer de esta causa una lucha frontal contra la corrupción.

Activos virtuales. Por C.P.C. Sandra Patricia Minaburo Villar. No es común que la humanidad viva cambios que impliquen una revolución y una disrupción en un lapso de tiempo tan corto, pero a las últimas generaciones (generación X, generación Y o Millennials, y generación Z) les ha tocado vivir varias revoluciones tecnológicas,

como el desarrollo de las computadoras, la creación de Internet, la inteligencia artificial, la realidad virtual, y más recientemente el nacimiento de una clase de activos digitales o virtuales, conocidos como cripto-activos o activos criptográficos. Un gran reto para la profesión es el desarrollo de normas que permitan revelar una información veraz.

Desempleo y protección de medios de subsistencia. Aspectos no cubiertos por la LSS vigente. L.C.P. Didier García Maldonado. Existen derechos contemplados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y en Tratados Internacionales que hoy no son contemplados en el Régimen Obligatorio de la Ley del Seguro social. Entre estos se encuentra el desempleo y la protección de los medios de subsistencia que no es otra cosa más que asegurar los medios que permiten a las personas ganarse el sustento. Por ello, es importante, fortalecer la cobertura del ROSS como una responsabilidad de la sociedad y el Gobierno.

El auditor externo en el papel de comisario. Por C.P.C. Catalina Mejía Balcázar. Históricamente la vigilancia de las empresas ha estado a cargo de la figura de comisario, establecida y definida en la Ley General de Sociedades Mercantiles. La responsabilidad de su figura es amplia y va más allá de la que un auditor externo puede tener, siendo el comisario responsable del cumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de la entidad. En gran medida, por tal razón, el auditor externo no puede ni debe ejercer funciones de comisario de la empresa. Así, este artículo expresa con gran detalle y profundidad el rol del comisario, su importancia y relación con la auditoría, dejando en la mesa reflexiones sobre independencia y ética en la profesión.

PIF 4. Desarrollo profesional inicial-Valores, ética y actitudes profesionales. Por C.P. Enrique Zamorano García. El artículo explica el Pronunciamiento Internacional de Formación 4, el cual tiene como objetivo establecer los valores, ética y actitudes profesionales que el aspirante a profesional de la Contaduría necesita desarrollar y demostrar al final del desarrollo profesional inicial para realizar la función de profesional de la contaduría. Los elementos sustantivos del pronunciamiento se desarrollar sistemáticamente como un marco de referencia, requerimientos de ética relevante, revisión de programas de formación, actividad reflexiva y evaluación de los valores, ética y actitudes profesionales.

Norma de Desarrollo Profesional Continuo. Creación, evolución y desafíos en el devenir de cuatro décadas. Por C.P.C. Maximino Castillo López. La Norma de Educación Profesional Continua (NEPC), del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), se creó en el año de 1979, con la finalidad de regular el compromiso social que implica la prestación de servicios profesionales de Contaduría, de los Contadores Públicos miembros de los Colegios Federados al IMCP, con la debida actualización y capacitación, para atender responsablemente los asuntos de su competencia laboral. A 40 años es trascendental que los miembros de las comisiones normativas nacionales participen en el desafío de las actividades, consultas e información, eficientemente entre las Federadas, las regiones y el Instituto.

Importancia de la investigación para México. Por Dra. Silvia Galicia Villanueva y Dr. José Ernesto Amorós Esponsa. Uno de los retos más relevantes que tiene México es desarrollar una sociedad del conocimiento dinámica y flexible que permita llevar al país a su máximo potencial. En este sentido, los mecanismos de investigación y desarrollo que incluyen la investigación científica-tecnológica y la posterior transferencia de los resultados de dicha investigación son esenciales en la ecuación del desarrollo. En tal sentido, es de vital importancia para México contar con la capacidad de innovar, hacer progresar la ciencia y generar conocimientos de frontera que permitan el lograr el desarrollo sostenible del país.

Impuestos ambientales y su desarrollo en la legislación mexicana. Por Dr. y C.P.C. Miguel Ángel Santillana Solana. El desarrollo de la sociedad a través de la historia se ha generado mediante la explotación y, por ende, el deterioro de los recursos naturales. De acuerdo con nuestra legislación, todos tenemos derecho a un medio ambiente adecuado para nuestro desarrollo y bienestar. Por ello, ante el gran avance industrial y en algunos casos depredador del medio ambiente es importante reflexionar sobre políticas públicas que implican la imposición de impuestos u otras contribuciones que incentiven la preservación de este.

CONTENIDO

06 _ EDICIÓN AGOSTO 2018
RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS EMPRESAS

14 _ EDICIÓN SEPTIEMBRE 2018
PREVENCIÓN DEL FRAUDE EN LAS ORGANIZACIONES

20 _ EDICIÓN OCTUBRE 2018
LA TRANSFORMACIÓN ACADÉMICA EN LAS UNIVERSIDADES

24 _ EDICIÓN NOVIEMBRE 2018
LA REVOLUCIÓN 4.0 EN EL SECTOR AGROINDUSTRIAL

28 _ EDICIÓN DICIEMBRE 2018
EL PAPEL DEL COMITÉ DE PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN EL SISTEMA NACIONAL ANTICORRUPCIÓN

34 _ EDICIÓN ENERO 2019
ACTIVOS VIRTUALES

42 _ EDICIÓN FEBRERO 2019
DESEMPLEO Y PROTECCIÓN DE MEDIOS DE SUBSISTENCIA

48 _ EDICIÓN MARZO 2019
EL AUDITOR EXTERNO EN EL PAPEL DE COMISARIO

52 _ EDICIÓN ABRIL 2019
PIF 4. DESARROLLO PROFESIONAL INICIAL–VALORES, ÉTICA Y ACTITUDES PROFESIONALES

58 _ EDICIÓN MAYO 2019
NORMA DE DESARROLLO PROFESIONAL CONTINUO

68 _ EDICIÓN JUNIO 2019
IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN PARA MÉXICO

72 _ EDICIÓN JULIO 2019
IMPUESTOS AMBIENTALES Y SU DESARROLLO EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Contaduría pública

COMPLIANCE

ENTREVISTA

JUAN PABLO SÁNCHEZ KANTER

DIRECTOR DE FINANZAS DE RASSINI

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

7 524357 180476

05552

Responsabilidad penal de las empresas

A partir de la entrada en vigor del Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP), en marzo de 2014, se dio un cambio en la administración de justicia en nuestro país, se introdujo un nuevo modelo de derecho procesal mediante el llamado sistema de justicia penal acusatorio y oral que incorporó nuevas reglas para la tramitación de los procesos de corte penal bajo los principios de presunción de inocencia, debido proceso, oralidad, publicidad, inmediación, concentración y continuidad

Esta novedad jurídica surge de las reformas constitucionales que se publicaron en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF), el 18 de junio de 2008, y los días 6 y 10 de junio de 2011, que sentaron las bases para la transformación profunda de nuestro sistema jurídico que entregó como resultado, entre otros, un nuevo paradigma para la aplicación y defensa de los derechos humanos, así como las garantías para hacerlos valer con una renovada Ley de Amparo.[1]

Todo ello se ha venido robusteciendo con los abundantes criterios de interpretación que ha emitido la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en esta Décima Época, nutridos con interesantes, controvertidas y vanguardistas tesis que han provocado una forma completamente diferente de comprender y ejercer el Derecho.

En este escenario de la era global de los derechos y las libertades coexiste un panorama crítico cuya ruta es cada vez más compleja y desafiante: el combate eficaz al crimen organizado y a las estructuras de las que se sirve para cometer ilícitos.

Allí nace, precisamente, la necesidad de los estados de ampliar su esfera de acción con la finalidad de obtener resultados más contundentes ante la escalada creciente de crímenes cometidos en el seno de

LIC. JAIME OLVERA SANDOVAL
DR. GABRIEL ESCOBEDO GUILLÉN
DR. RODRIGO SERVÍN MEZA RAMÍREZ
DR. DAVID MISAEL FUERTE GARFIAS

COMISIÓN FISCAL REGIONAL CENTRO-OCCIDENTE DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS

las empresas; lo anterior, solo se puede conseguir por medio de la participación de las organizaciones colectivas en esta cruzada mundial. Casos como el de Volkswagen, Siemens y Enron dan cuenta fiel de este problema, sin perder de vista lo que ha sucedido con la trasnacional brasileña Odebrecht.

Responsabilidad penal de las empresas y criminal *compliance*

La responsabilidad penal de las empresas va de la mano del Derecho Penal Económico. Esta es una rama del derecho penal que se está abriendo paso en nuestro país y se ampliará considerablemente al igual que el derecho penal de las finanzas. lo anterior se refleja en una mayor sanción para el lavado de dinero, la deslealtad en el ámbito de la práctica empresarial, la tipificación de nuevas conductas en su calidad de delitos como la manipulación bursátil, la incriminación –en su modalidad de imprudente– de actividades financieras sin previa autorización bancaria o la incorporación al mercado de medios de dopaje.

Debido a que todas las convenciones internacionales reconocen la responsabilidad penal de las empresas, el tema se ha colocado en la agenda de las políticas públicas de varios países,[2] incluyendo el nuestro, esencialmente con el propósito de combatir al crimen organizado que utiliza a las personas morales para cometer ilícitos.

Este asunto es de la mayor relevancia debido al carácter que tiene una organización desde su origen, el cual consiste en realizar una actividad lícita con arreglo a las leyes mexicanas y un fin preponderantemente económico de especulación comercial, pues, en principio, las empresas no están configuradas para realizar conductas prohibidas; sin embargo, deben prepararse para el supuesto de que un tercero se sirva de estas para cometer un delito o se les pretenda vincular por la comisión de un crimen, en el cual no hayan participado.

En esta dinámica, el derecho penal transita por una ruta de especialización en el denominado Derecho Penal de la Empresa o Derecho Penal Corporativo, en aras de salvaguardar la esfera jurídica del ente colectivo a partir de los cambios que se han dado en España, Chile y México, por medio de las reformas estructurales a la Constitución y, en la parte sustantiva, en el Código Penal Federal (CPF) y en los códigos penales de las entidades federativas; asimismo, en la parte adjetiva, mediante la aplicación de un código de procedimientos penales, único para todo el país: el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) de 2014,[3] entre otras; todo ello, para la implementación del nuevo sistema de justicia penal acusatorio y oral sobre una base mayormente garantista y protectora de los derechos humanos.

La palabra *compliance* –que surge del término anglosajón *comply with*– significa conformidad o cumplimiento, y está orientado a la norma, es decir, *compliance* es el cumplimento de la norma para aplicarse de manera real y permanente tanto en la estructura corporativa como en la operativa de las empresas.

Se trata de una serie de medidas implementadas por las personas jurídicas y que rigen a estas y a sus trabajadores, y cuya infracción puede ser eventualmente sancionada; es un catálogo de estándares mínimos o reglas que se deben cumplir para que su actuar pueda ser considerado en armonía con el ordenamiento jurídico vigente. En suma, es una herramienta que sirve para el adecuado control de las pautas encaminadas a prevenir conductas que pongan en riesgo la esfera jurídica de la empresa y, con ello, el aseguramiento de los estándares de control y la calidad de su actividad.

En este contexto, del *compliance* original o tradicional se ha derivado el ahora llamado *compliance criminal*, el *criminal compliance*, *compliance penal* o *modelo de prevención de delitos*, que se gestiona en el nuevo

esquema de imputación penal de las empresas contemplado en capítulo II del título X del CNPP, el cual establece, en la parte conducente del Art. 421, lo siguiente:

> Artículo 421. Ejercicio de la acción penal y responsabilidad penal autónoma.
>
> Las personas jurídicas serán penalmente responsables, de los delitos cometidos a su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho o de derecho.
>
> El Ministerio Público podrá ejercer la acción penal en contra de las personas jurídicas con excepción de las instituciones estatales, independientemente de la acción penal que pudiera ejercer contra las personas físicas involucradas en el delito cometido.
>
> [...]

De la lectura al primer párrafo es factible identificar la importancia fundamental a cargo de la empresa de ejecutar acciones eficaces (*compliance programs*) tendientes a evitar un proceso penal, así como para excluir (por ejemplo, identificar la responsabilidad penal del sujeto en lo individual fuera del ámbito del dolo empresarial) o atenuar la responsabilidad de este tipo, ya que se puede advertir que la norma se refiere puntualmente a una *inobservancia del debido control en su organización*.

Justo en este punto nace la necesidad impostergable de las empresas para diseñar una estrategia robusta con el engranaje adecuado que sirva para evitar conductas de sus directivos, dependientes, operadores, comisionistas, gestores y demás empleados o trabajadores que actúan en nombre, por cuenta o en beneficio de la organización económica por los medios que estas les proporcionen, en razón de que, como ya se expuso, cualquier persona puede colocar a una empresa en una situación de riesgo elevado que la lleve a enfrentar un proceso de índole penal, incluso por actos o hechos en los que no haya participado (por ejemplo, delitos de comisión por omisión cuando en un cuarto de hotel se cometen delitos de abuso sexual, pornografía infantil –tan presente en México– o trata de personas).

Delitos por los cuales se puede imputar la responsabilidad penal a una empresa

Además de los delitos del fuero común que ponen en peligro o lesionan bienes jurídicos determinados como el robo, cohecho –en el marco de actividades comerciales–, homicidio, lesiones, fraude, ataques a las vías de comunicación y medios de transporte, encubrimiento y un largo catálogo de conductas prohibidas (aplicables en las entidades que han reformado sus códigos penales para armonizarlo con el federal, como Jalisco, Quintana Roo, Tabasco, Yucatán y la Ciudad de México [en la que pueden ser todos los delitos establecidos en el código penal]), el Art. 11 Bis del CPF, el cual puede ser consultado en: https://www.juridicas.unam.mx/legislacion/ordenamiento/codigo-penal-federal#9692

> *"A PARTIR DE LA ENTRADA EN VIGOR DEL CNPP, EN MARZO DE 2014, SE INTRODUJO UN NUEVO MODELO DE DERECHO PROCESAL MEDIANTE EL SISTEMA DE JUSTICIA PENAL ACUSATORIO Y ORAL"*

Es importante destacar el último párrafo de este Art. 11 Bis del CPF, en el cual se contempla, claramente, la repercusión de los sistemas de control normativo o *compliance* penal a efecto de atenuar la sanción que deba aplicarse a la empresa que haya sido declarada penalmente responsable por un tribunal.

Consecuencias jurídicas de una empresa penalmente responsable

Este tema no es cosa menor en razón de la proporción de las consecuencias jurídicas que se pueden generar para las empresas que hayan sido declaradas responsables de la comisión de un delito, que van desde la pena pecuniaria o multa (la más recurrente), el decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito, la publicación de la sentencia (que conlleva la afectación de su imagen, prestigio y reputación ganadas por décadas), hasta la disolución ("pena de muerte" de la organización), pasando por la suspensión de sus actividades, la clausura de sus locales o

establecimientos, la prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, la inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación del sector público (lo cual puede terminar con la vida operativa de la empresa debido a que muchas tienen una actividad importante en este rubro en licitaciones públicas), la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores o la amonestación pública.

Implementación del *compliance* penal

El abogado de la empresa o abogado corporativo, el oficial de cumplimiento (*compliance officer*),[4] así como los demás miembros de la organización con funciones de dirección y supervisión serán los principales responsables de la implementación de una estrategia sólida, eficaz y permanente que permee en todos los empleados de la entidad colectiva, sin excepción, pues ahora tanto las personas jurídicas como las físicas son susceptibles de sujetarse a un proceso penal acusatorio en sus diversas facetas y ser condenadas por un tribunal de enjuiciamiento a cumplir una pena y reparar el daño causado, con independencia de las soluciones alternas y las formas de terminación anticipada que ofrece el CNPP para cada caso concreto (acuerdos reparatorios y suspensión condicional del proceso, y procedimiento abreviado, respectivamente).

En este orden de ideas las empresas deben protegerse de los riesgos antes expuestos por medio del diseño y la implementación de un programa de cumplimiento normativo real y efectivo que vaya más allá del simple papel escrito como sucede con muchos programas de cumplimiento "pantalla" que, como meros formatos, no se aplican.

Los programas de cumplimiento englobados en el criminal *compliance* deben soportarse con la evidencia suficiente que alcance los estándares demostrativos que se exigen para la investigación de los delitos por parte del agente del ministerio público o del fiscal desde la noticia criminal por denuncia o querella para los datos de prueba en la audiencia inicial o de vinculación a proceso, para los medios de prueba en la audiencia intermedia o para la producción de prueba en la fase de juicio oral, pues significan un elemento indispensable para demostrar que en realidad existen y se aplican dichos programas de cumplimiento normativo en la persona jurídica, quien pueda resultar afectada para enfrentar un proceso penal con todas sus consecuencias, pues de ello puede llegar a depender la atenuación de la pena o, en los casos que sean procedentes, la exclusión de la responsabilidad penal.

Los programas de cumplimiento deben partir de un diagnóstico confeccionado de manera "quirúrgica" por expertos, entre ellos, el abogado penalista, a fin de identificar los aspectos vulnerables en torno a las actividades de la empresa. Desde este punto se plantea la elaboración de una serie de premisas que describan las reglas que deberán observar todos los miembros de la organización, desde el empleado de más alto nivel hasta el de menor jerarquía, además de aquellas personas que actúen por cuenta, a nombre, por encargo o en el marco de la gestión de asuntos que beneficien directamente a la compañía.

Los programas de cumplimiento penal normativo deben constar por escrito y contener, al menos, sin que ello sea limitativo, los elementos siguientes:

- Un diagnóstico institucional que incluya la detección de las áreas de actividad en el seno de la empresa de las cuales pudiera derivarse la comisión de delitos (evaluación del riesgo penal) con el propósito de eliminar todos los riesgos de forma inmediata.
- El diseño de reglas mínimas de autorregulación, plasmadas en protocolos de actuación y políticas de prevención interna del delito.

IMCP

Ahora tus libros disponibles en versión electrónica

libros ELECTRÓNICOS

https://ebooks.imcp.org.mx/

- Compromisos de los órganos directivos de la persona jurídica para destinar los recursos financieros idóneos para le prevención de delitos.
- La capacitación y evaluación periódica de todo el personal de la empresa.
- Documentar el conocimiento del programa de cumplimiento normativo por todos los miembros de la organización para la práctica de auditorías, revisiones y monitoreo de las comunicaciones privadas contenidas en los equipos o herramientas proporcionadas para el desarrollo del trabajo.
- La delegación, supervisión y revisión permanente y eficaz de los programas y políticas de prevención de delitos por parte del responsable (*compliance officer*). Dicha tarea se sebe realizar en forma permanente.
- La actualización de las políticas *compliance* por medio de mecanismos que permitan –en el tiempo– apreciar desajustes u omisiones en los modelos preventivos y de actuación cotidiana, sobre todo en el caso de la comisión de delitos.
- La implementación de un sistema de flujo de información dinámica mediante canales de denuncias anónimas –tanto a escalas interna como externa– hacia el órgano encargado del control y supervisión de la prevención penal, sobre conductas cometidas por miembros de la empresa que pudieran conducir a la comisión de delitos (*whistleblowing*).
- La aplicación de un sistema disciplinario efectivo encabezado por el *compliance officer* que permita sancionar –con estricto apego a Derecho- internamente el incumplimiento de las medidas de prevención, así como incentivar el debido cumplimiento.
- Mapeo de riesgos, así como definición de planes de contingencia y reacción ante la comisión de delitos como consecuencia de un indebido control organizacional.

Criminal *compliance* o la implementación de un programa de cumplimiento, relevante para el Contador Público

Este tema ya es vigente y aplicable en nuestro país en el ámbito federal y, en algunos casos, también lo es en las legislaciones de los estados.

En un gran número de empresas, el Contador Público es el primer profesional con el que tiene contacto el empresario, o al que recurre para solucionar

sus problemas relacionados con el cumplimiento de obligaciones jurídicas inclusive incluso más allá de los fiscal y contable, por tanto:

- Debe saber al menos las generalidades de esta nueva obligación, así como las ventajas de su cumplimiento o riesgos en caso de incumplimiento.
- Es un área de oportunidad para que estos profesionales ofrezcan este servicio claro reuniendo un equipo adecuado de fiscalistas, abogados penalistas y auditores, o bien saber a quién recomendar para la realización de este trabajo.

Sobre todo, porque al cometerse delitos en materia fiscal, el Contador puede ser responsable, en el caso de incumplimiento por parte de la persona moral, de lo que lo podría llevar a verse inmerso en un procedimiento penal; por ejemplo, una empresa que se haya visto sumida en un procedimiento relativo al Art. 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), tanto el que emite como el que adquiere facturas, o en una discrepancia, etcétera.

La amplitud de los delitos fiscales previstos en el CFF y sus equiparables, la complejidad en el cumplimiento de las normas fiscales y la facilidad con que hoy en día las autoridades fiscales dan pauta al inicio de acciones de carácter penal deben llevar a una concientización sobre la necesidad de la implementación del *compliance* penal, el cual permite disminuir los riesgos inherentes a la actuación diaria de las empresas y los efectos fiscales que se producen.

> *"LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS EMPRESAS ES UN ESLABÓN EN LA CADENA DEL SISTEMA PENAL QUE HA LLEGADO PARA QUEDARSE EN MÉXICO"*

Conclusión

La responsabilidad penal de las empresas es un eslabón en la cadena del sistema penal que ha llegado para quedarse en México, lo que implica una serie de fenómenos jurídicos, económicos, culturales y sociales que, poco a poco, nos colocarán en la ruta de una nueva forma de aplicar la norma penal ante los riesgos que generan las empresas, lo que viene a ampliar el sinnúmero de normas (como las de índole civil, laboral, de seguridad social, fiscal, ambiental, administrativo, de protección civil, en materia de transparencia y protección de datos personales, de derechos del consumidor, de derechos humanos, entre otras) que se deben observar en el marco de las actividades de los entes jurídicos colectivos.

El reto será transformar, paulatinamente, la concepción del empresario con el ánimo de involucrarlo gradualmente en la perentoria necesidad de implementar medidas preventivas y correctivas que ofrecen soluciones viables y efectivas ante la comisión de un delito que puede impactar gravemente sus intereses, de manera permanente o definitiva.

El tema es de la mayor relevancia, pues el riesgo siempre está presente, así como la posibilidad de evitar sus lamentables consecuencias por medio de la herramienta más adecuada: el *compliance* o programas de cumplimiento normativo que son "un traje a la medida" que se debe confeccionar, considerando múltiples y diversos factores relacionados con la naturaleza de las actividades u objetos sociales de la empresa (dentro y fuera del territorio nacional); sus riesgos (cada empresa genera diferentes grados de riesgo); sus inversiones; sus movimientos y estrategias bursátiles y financieras; sus procesos internos; su comportamiento comercial, fiscal y aduanal; su ubicación; su entorno; sus alianzas, clientes y proveedores; sus socios y accionistas; sus empleados; sus mandatarios y, en general, su forma de operación y los distintos aspectos que afectan su vida cotidiana, desde un pequeño ciber café, que está obligado a cumplir con lo establecido en la Ley General para Prevenir, Sancionar y Erradicar los Delitos en Materia de Trata de Personas y para la Protección y Asistencia a las Víctimas de estos Delitos, hasta las complejas, dinámicas, influyentes y poderosas industrias de la construcción y farmacéuticas que estás expuestas a enfrentar una imputación de corte penal y acusatorio, con todo lo que ello implica.

Además de representar una nueva área de oportunidad para los profesionistas en derecho y en las ramas afines a los procesos de auditoría y de cumplimiento tradicional,[5] el *criminal compliance*, como modelo de gestión de los riegos que genera la empresa,[6] se erige como blindaje *ex ante* a la comisión de un delito, y puede representar la mejor inversión para proteger la esfera jurídica y el prestigio de la organización colectiva, pero sobre todo, su continuidad en el mercado sin el impacto jurídico, mediático, comercial, social y económico que podría representarle un proceso penal público ante su evidente descuido, negligencia o falta del debido control.

En el ámbito fiscal, sin duda que la implementación del criminal *compliance* originaría una reglamentación de los procesos de revisión y cumplimiento de obligaciones fiscales, buscando con ello no llegar al vínculo de las áreas penal-fiscal que podría tornarse catastrófico para una entidad.

1 Publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el día 2 de abril de 2013.

2 Países como Inglaterra, Escocia, Irlanda, Holanda, Dinamarca, Noruega, Bélgica, Francia, Suiza, España, Chile, Colombia, Perú, Ecuador, Canadá, Estados Unidos de América y, recientemente, México, han implementado en su sistema de administración de justicia la responsabilidad penal de las empresas.

3 Reformado en la llamada "miscelánea penal" publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 17 de junio de 2016.

4 El oficial de cumplimiento o *compliance officer* es la persona encargada de implementar los programas de cumplimiento normativo o modelos de prevención de delitos al interior de la empresa. Puede ser un miembro de la organización que dependa del órgano de administración con funciones exclusivas de prevención de delitos y otras conductas nocivas para la empresa, o un despacho externo que se encargue de prestar este tipo de servicios especializados.

5 El *compliance* tradicional que ya se viene implementando, sobre todo, en las empresas reguladas, como son las personas jurídicas sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

6 Y, vaya que, no hay una empresa igual: cada una de las corporaciones, aunque se dedique a la misma actividad en la misma localidad e incluso con un número similar de empleados, como pudiera suceder, por ejemplo, con organizaciones de taxistas o de transportistas, genera riesgos totalmente diferentes en la medida que adopta y aplica procesos internos y externos para el desarrollo de su operación cotidiana.

Fuentes de información

Carbonell, Miguel (2016), *Los derechos humanos. Régimen jurídico y aplicación práctica*, México, segunda edición, Centro de Estudios Jurídicos Carbonell, A.C.

Coaña Be, Luis David (2017), *Responsabilidad penal de las empresas*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, Centro de Estudios Jurídicos Carbonell, A.C.

Coaña Be, Luis David (2017), "¿Necesitan las empresas en México un programa de compliance penal?", *El mundo del Abogado*, número 221, año 19, México, septiembre de 2017, pp. 4-11.

Goena Vives, Beatriz (2017), "Responsabilidad penal corporativa y compliance programs: un estudio comparado de las legislaciones mexicana y española", *Compliance y responsabilidad penal de las personas jurídicas, Perspectivas comparadas EEUU, España, Italia, México, Argentina, Colombia, Perú y Ecuador, México*, Flores Editor y Distribuidor, pp. 177-192.

Ontiveros Alonso, Miguel (2017), *Derecho Penal, Parte General*, México, Instituto Nacional de Ciencias Penales, Ubijus Editorial.

Ontiveros Alonso, Miguel, ponencia intitulada Responsabilidad Penal de las Empresas. Programas de Cumplimiento, que impartió en el marco del Congreso Nacional sobre Responsabilidad Penal de las Empresas organizado por "INMEXUS", que tuvo lugar en la ciudad de Mérida, Yucatán, los días 9 y 10 de septiembre de 2016, disponible en la liga electrónica siguiente: https://www.youtube.com/watch?v=oenPBF6cKTM (consultada el día 10 de febrero de 2018 a las 11:21 horas).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Código Penal Federal.

Códigos penales de Jalisco, Quintana Roo, Tabasco, Yucatán y la Ciudad de México.

Semanario Judicial de la Federación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Contaduría pública

Gobierno corporativo

Agregando valor a las organizaciones

ENTREVISTA

ROBERTO DANEL DÍAZ

PRESIDENTE

COMITÉ DE MEJORES PRÁCTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO
CONSEJO COORDINADOR EMPRESARIAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

7 52435 78047 6 00553

Prevención del fraude en las organizaciones

A menudo los integrantes del gobierno corporativo de las organizaciones tienden a pensar que el origen de los fraudes proviene de una falta de cultura ética de los individuos, sin embargo es responsabilidad del propio gobierno corporativo diseñar, difundir e infundir la cultura ética de las instituciones, estableciendo métodos de monitoreo y supervisión, propiciando una comunicación eficiente, instaurando métodos de denuncia, revisando la planeación principal, trabajando de manera eficiente en la administración de riesgos, entre otras acciones, con el fin de disuadir y combatir el fraude

Pero iniciemos por sus conceptos básicos. Bernal, Oneto, Penfold, Schneider y Wilcox definen el gobierno corporativo como la correcta asignación de poderes y responsabilidades entre el directorio, la administración y los propietarios de una empresa.[1]

A su vez, Ramiro Salvochea afirma: "El concepto de gobierno corporativo se refiere al conjunto de principios y normas que regulan el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa, como son los tres poderes dentro de una sociedad: los Accionistas, el Directorio y la Alta Administración".[2]

En cuanto al control interno, el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) lo define como un proceso ejecutado por la Junta Directiva o Consejo de Administración de una entidad, por su grupo directivo (gerencial) y por el resto del personal, diseñado específicamente para proporcionarles seguridad razonable de conseguir en la empresa las tres siguientes categorías de objetivos: efectividad y eficiencia de las operaciones, suficiencia y confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.[3]

El presente artículo es una descripción de cómo deben interrelacionarse, por una parte, el gobierno corporativo y el sistema de control interno de la empresa y, por otra, la actitud firme y frontal de asumir en la organización una posición de combate a la corrupción, una cultura que incentive, tanto una postura de carácter preventivo como una

C.P.C. GUILLERMO WILLIAMS BAUTISTA, MCIE, CRMA, CFE
SOCIO DIRECTOR DE AUDITORÍA FORENSE DEL NOROESTE, S.C.
VICEPRESIDENTE DE LEGISLACIÓN DEL IMCP SONORA Y VICEPRESIDENTE GUBERNAMENTAL DEL IMCP ZONA NOROESTE.
GWILLIAMSB@LIVE.COM.MX

de disuasión y combate al fraude desde el seno del propio gobierno corporativo.

Para lograrlo debe comprenderse tácitamente cómo el primer componente del control interno –el ambiente de control– tiene una relación inseparable con el gobierno corporativo, y esto es así, debido a que el ambiente de control establece cómo se organiza la empresa o institución, el compromiso que se tiene con la competencia, el impulso de una cultura ética institucional y todas aquellas decisiones y comportamiento que marcan el "*Tone at the Top*" o el tono de la Alta Dirección.

Algunas de las tareas fundamentales del gobierno corporativo para establecer un tono adecuado de la Alta Dirección, son las siguientes:

- Sistemas adecuados de monitoreo y supervisión, por medio de un comité o algún cuerpo colegiado que sea designado al respecto.
- Parámetros medibles incluidos en la planeación estratégica, la cual también debe ser aprobada por el principal órgano de dirección de la empresa.
- Una cultura de riesgo y el apetito de la empresa al mismo.
- Identificación de acontecimientos, ya sean aquellos que no ayudan a cumplir las metas de la empresa tanto como aquellas que impulsan su desarrollo de manera acelerada, esto debe ser llevado por medio de reportes especiales hacia las juntas de gobierno.
- Comunicación e información relevante como una tónica de cultura cotidiana en la empresa o entidad de gobierno.

Habría que comprender también que la cultura ética de la organización dimana del propio Consejo Directivo y no solo de instrumentos normativos como son el Código de Ética y el Código de Conducta, sino también con el ejemplo mismo de cumplimiento de estos códigos por parte de todas las personas que integran los grupos directivos de alto nivel.

Por otro lado, el establecimiento de presupuestos implica contar con un instrumento de medición que debe ser, a su vez, vigilado y explicado en sus variaciones al Consejo Directivo para que este, por su parte, tome medidas eficientes para lograr los objetivos de la empresa.

Todo esto tiene que ver, en gran medida, con la disuasión del fraude, puesto que cerrar las puertas a las oportunidades que dejan las fallas de control es la principal herramienta para prevenir eventos indeseables como es el cometimiento de ilícitos y violaciones a las políticas establecidas.

Si bien es cierto que el Consejo Directivo no puede estar en todos los niveles de ejecución de la empresa, también lo es que su principal responsabilidad es la de establecer mecanismos de monitoreo y supervisión adecuados que logren verificar que los objetivos de la empresa se están cumpliendo, los planes estratégicos se están llevando a cabo, y se están ejerciendo los presupuestos de manera eficaz, eficiente y con la máxima economía. Todo esto se debe comunicar por medio de un sistema de información relevante, útil y ágil para que permita cumplir con todos estos cometidos.

Adicionalmente, el gobierno corporativo se ayuda de metodologías establecidas, como es la ISO 37001:2016©,[4] la práctica a escala mundial de mayor magnitud para la lucha contra el soborno, que es la cuna de algunos de los fraudes más grandes en las instituciones.

Un factor importante en el gobierno corporativo es establecer y comunicar los valores de la organización, los cuales deben ser una guía sobre cómo realizar las operaciones de forma cotidiana, de tal manera que si dentro de los valores de la empresa está la honestidad y la empresa se dedica a

la construcción y venta de casas-habitación, una práctica congruente con el valor establecido, sería la de vigilar que todos los productos recibidos, construidos y entregados por la empresa cumplan con los estándares requeridos en los contratos respectivos contando con un informe de cómo se ha construido y entregado el producto al cliente, de tal forma que se reporte cualquier tipo de desviación al valor de la honestidad establecido en el proceso, dando un seguimiento adecuado al significado del valor instituido en la empresa.

De esta forma, la empresa o entidad ejerce el liderazgo por medio de la Alta Dirección en congruencia con el principio fundamental que ha plasmado en su escala de valores.

Otro punto donde el gobierno corporativo debe mostrar una actitud coherente en el combate contra el fraude ocupacional (o de cualquier otro tipo) es en el de buscar imponer sanciones ejemplares, como son la interposición de denuncias, la rescisión de contratos con empresas cuyas prácticas son fraudulentas cuando haya quedado demostrado el ilícito y, por supuesto, de los empleados que hayan participado en hechos inadecuados, ya sea por la omisión de haber alertado a la empresa de actos anómalos o por haberlos cometido; no hay nada peor que mandar un mensaje implícito de tolerancia a actitudes fraudulentas por parte de nuestros propios empleados y funcionarios, eso es, más bien, alentarlos a dañar a nuestra propia empresa.

Claro está, que establecer protocolos antifraude implica una serie de actividades que deben ser observados y puestos en marcha por la empresa, en forma de pláticas de inducción, formación de expedientes de los empleados, realización de entrevistas con énfasis en los valores de la empresa y la no tolerancia de actitudes fraudulentas, capacitación constante en ética y conducta, entre otras.

También, en perfecta sintonía con todo lo anteriormente mencionado, se deben establecer procedimientos específicos en cuanto a la posibilidad de informar acerca de actos fraudulentos cometidos por empleados de la empresa, sus proveedores, sus vendedores, los comisionistas, etc., pero diseñados de tal forma que garanticen el seguimiento de las denuncias, la protección de los denunciantes y el análisis de todos los datos recabados por medio de la debida diligencia.

Un aspecto importantísimo en la prevención del fraude es instaurar procedimientos preventivos y detectivos, así como políticas que establezcan con claridad cómo se procederá cuando se descubra un fraude. Por supuesto, aunque esto no es suficiente, hay que cumplir esas políticas, de tal manera que la cuestión del castigo para los defraudadores no se interprete como letra muerta y no alcance *a posteriori* su papel preventivo.

Hay que considerar que ningún fraude es igual a otro, quizá se encuentren causas similares, algunos *modus operandi* parecidos, pero la estructura del control interno se asemeja al ADN de las personas, ninguno es idéntico a otro y, por lo tanto, en las formas de defraudar se aprovechan las debilidades de control específicas; por consiguiente, la forma de perpetuarlos es totalmente distinta, ya que el modo de operar de las empresas no es igual (por más que lo parezca), por lo que los defraudadores siempre estarán atentos a las diversas debilidades de las mismas.

De acuerdo con la escala del fraude, 20% de las personas a escala mundial siempre van a buscar el cómo defraudar, 60% cometerá fraude cuando encuentre las condiciones para realizarlo y solo 20% de las personas en el mundo jamás cometería un fraude.

Así que, reflexionando un poco sobre la escala anterior, el gran papel del gobierno corporativo de las empresas debe enfatizar esfuerzos para aminorar la oportunidad que presentan las debilidades de control interno que pueden ser aprovechadas normalmente por 80% de las personas que tengan acceso a información, recursos, fórmulas comerciales, modelos de negocios, procesos de producción, etc. y que son la fuente de las riquezas de las empresas.

De conformidad con el Informe a las Naciones 2018,[5] las debilidades en el control interno fueron la principal causa de fraude llegando a 50% de los casos a escala mundial.

Hay que tomar en cuenta que, en promedio, los fraudes en las empresas se llevan 5% de los ingresos que obtienen las organizaciones,[6] fíjese bien usted, mencioné 5% de los ingresos, no de las utilidades; si analizamos ese dato, los defraudadores a escala mundial suelen llevarse, en muchos casos, más que los accionistas de las empresas.

Otro de los factores que debe ser contemplado para la cuestión del fraude es que existe el mito por parte de los empresarios de que si hubiera un evento de fraude dentro de la empresa se darían cuenta inmediatamente, no obstante, 84% de las empresas defraudadas tuvieron ante sí indicios de que se les estaba cometiendo fraude y, sin embargo, de inicio no los calificaron como tales, sino hasta después de haber investigado el ilícito.[7]

Por lo tanto, resulta recomendable dentro de las actividades de supervisión, contratar elementos capacitados en la lucha contra el fraude, o bien la contratación de despachos externos para la realización de las denominadas auditorías forenses.

Las tres líneas de defensa

Aun cuando no es un tema nuevo, pues el mismo data de 2013, es importante tomar en consideración la declaración de posición del Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés), fijada en el reporte "Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control",[8] en el que se muestra claramente cómo el gobierno corporativo debe mostrar una actitud proactiva en la conformación de "las tres líneas de defensa" de las empresas y entidades gubernamentales.

Como se observa en la figura 1, los controles de la gerencia y las medidas de control interno forman la primera línea de defensa de las organizaciones y su responsable directo es la Alta Dirección, es decir, la gerencia, la Dirección General o la Dirección particular de la unidad administrativa.

La segunda línea de defensa se encuentra conformada por los controles financieros, la seguridad, la gestión de riesgos, el sistema de aseguramiento de la calidad, la inspección y el cumplimiento normativo.

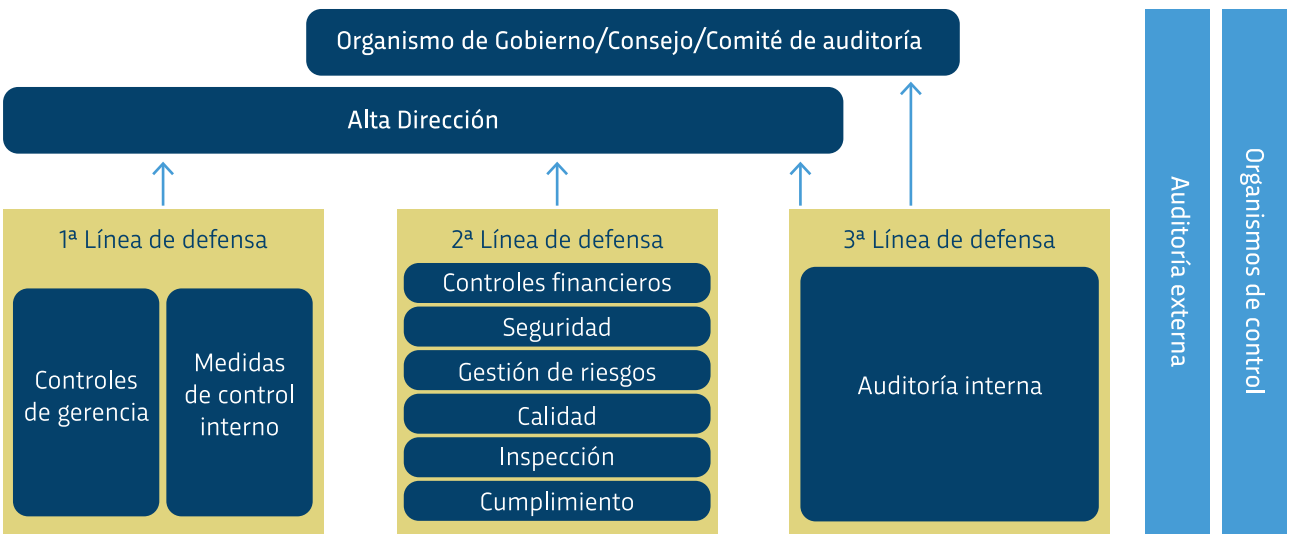
Podríamos decir, en consecuencia, que la segunda línea de defensa está conformada por los controles específicos de la organización en temas también específicos, es decir, por citar un ejemplo, la adecuada segregación de funciones se vuelve un control específico en la operación de transacciones financieras al separar las actividades de realización de transferencias, la conciliación de operaciones bancarias y la autorización de los movimientos; de igual manera, existen controles específicos en seguridad, gestión de riesgos, calidad, inspección y cumplimiento según se ha mencionado anteriormente.

La tercera línea de defensa de las organizaciones es la auditoría interna, y no necesariamente se refiere a la estructura de un gran departamento, sino a la función específica de la revisión escéptica y profesional de las operaciones y el desarrollo constante del control interno, así como el aseguramiento de los procesos operativos, productivos, administrativos y financieros de la propia organización.

De conformidad con el reporte del IIA,

> [...] Aunque ni los organismos de gobierno corporativo ni la Alta Dirección figuran entre las tres "líneas" en este modelo, no hay discusión de que el sistema de gestión de riesgos no estaría completo sin considerar primero las funciones esenciales de los organismos de gobierno corporativo (es decir, los consejos de administración u órganos equivalentes) y de la Alta Dirección. [...] [Estos] son los principales interesados en ser atendidos por las "líneas", y son las partes que están mejor posicionadas para ayudar a asegurar que el modelo de las Tres Líneas Defensa esté reflejado en los procesos de gestión de riesgos y control de la organización.
>
> La Alta Dirección y los organismos de gobierno corporativo conjuntamente deben rendir cuentas y son responsables por la fijación de objetivos de la organización, la definición de estrategias para alcanzar dichos objetivos, y el establecimiento de las estructuras de gobierno corporativo y procesos para gestionar mejor los riesgos en el cumplimiento de esos objetivos. El modelo de las Tres Líneas de Defensa se implementa mejor con el apoyo activo y guía de los organismos de gobierno corporativo y la Alta Dirección de la organización.[10]

Figura 1. Las tres líneas de defensa*



* Adaptado de la Guía emitida por ECIIA/FERMA sobre la 8va Directiva de Derecho de Sociedades de la Unión Europea, artículo 41.[9]

A continuación, se presenta la sugerencia de la coordinación de las actividades de las tres líneas de defensa según el documento antes citado:

Primera línea de defensa	Segunda línea de defensa	Tercera línea de defensa
Propiedad/ Gestión de riesgos	Control de riesgos y cumplimiento	Aseguramiento de riesgos
• Gerencia operativa.	• Independencia limitada. • Reportes principalmente a la gerencia.	• Auditoría interna. • Mayor independencia. • Reportes a los organismos de gobierno corporativo.

Fuente: Institute of Internal Auditors (2013, enero). "IIA Declaración de posición: Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control", p. 7.

Una connotación especial merece el hecho de que estas tres líneas de defensa deben coexistir en todas las organizaciones, independientemente de su tamaño o complejidad; sin embargo, entre más clara sea la asignación de estas funciones y su identificación, más fortalecido será el sistema de gestión de riesgos, pero esto también es directamente proporcional a la toma de conciencia que el gobierno corporativo realice, tanto para sí como para todos los interactuantes internos y externos.

Ahora bien, tanto la auditoría externa como los organismos de control aseguran la permanencia y seguimiento del sistema de las tres líneas de defensa, proporcionando un punto de vista externo sobre el funcionamiento de este y evitando lo que se conoce comúnmente como ceguera de taller.

Esos organismos de control son varios y diversos, y van desde una auditoría fiscal realizada por el gobierno o una entidad de fiscalización gubernamental (auditorías superiores) hasta organismos de verificación de seguridad e higiene, e inclusive las resoluciones de jueces sobre asuntos de índole jurídica que evidencian fallos de los sistemas internos de cumplimiento normativo.

Conclusión

El fenómeno del fraude no es particular de ningún país o región, sino que se presenta en todo el mundo. Los países o regiones que tienen menos eventos de fraude han desarrollado, por sus empresas generalmente y por sus gobiernos corporativos particularmente, políticas y protocolos de integridad que les permiten prevenir el fraude.

Otro de los aspectos importantes a mencionar es que los países desarrollados tienden a construir procedimientos de producción medibles y cuantificables con el uso, en nuestros tiempos, de las tecnologías de la información que a su vez se convierten en controles efectivos, actividades de monitoreo adecuados y con base en ello establecen su confianza en las empresas y después en las personas. Note usted que la costumbre de los países no desarrollados es, de manera marcada, confiar en los individuos, que son integrantes de la organización, sin poner atención mayor en los procesos productivos.

Por eso es tan importante la participación del gobierno corporativo, por medio de sus diferentes órganos colegiados, en el diseño, estructura y seguimiento de los modelos de negocios, sus estándares de producción, su planeación estratégica y sus sistemas de monitoreo y supervisión construyendo canales de comunicación adecuados y tomando decisiones que den un mensaje claro de no tolerancia a los fraudes.

Existen sistemas de prevención de fraudes, en los cuales se pueden apoyar las organizaciones tales como el sistema de gestión antisoborno ISO 37001:2016 © o el modelo de las tres líneas de defensa que pueden servir de soporte en esta importante tarea al gobierno corporativo.

1 Bernal, A.; Oneto, A.; Penfold, M.; Schneider, L. y Wilcox, J. (2012). *Gobierno Corporativo en América Latina. Importancia para las empresas de propiedad estatal*. Serie Políticas Públicas y Transformación Productiva, núm. 6. Caracas: CAF-Banco de Desarrollo de América Latina, p. 13. Disponible en: http://www.oecd.org/daf/ca/secondmeetinglatinamericasoenetworkcafwhitepaperspanish.pdf

2 Salvochea, R. (2012). *Mercados y gobernancia. La revolución del "Corporate Governance"*.

3 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013, mayo). "Internal Control-Integrated Frameword. Executive Sumary". Disponible en: https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf

4 International Organization for Standardization (2016, octubre). "ISO 37001:2016 Anti-bribery management systems – Requirements with guidance for use". Disponible en: https://www.iso.org/standard/65034.html

5 Association of Certified Fraud Examiners (2018). *Report to the Nations. 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. Disponible en: https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-report-to-the-nations.pdf

6 *Ibidem*.

7 *Ibidem*.

8 Institute of Internal Auditors (2013, enero). "IIA Declaración de posición: Las tres líneas de defensa para una efectiva gestión de riesgos y control". Disponible en: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%200f%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Spanish.pdf

9 *Ibidem*, p. 2.

10 *Ibidem*, p. 2-3.

Contaduría pública

El Contador Público en continua evolución

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

ENTREVISTA

MARISOL VÁZQUEZ-MELLADO

DIRECTORA DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS DE GRUPO MÉDICA SUR

La transformación académica en las universidades

L.A.E. ANA BERTHA CASTRO TORRES, ME
DOCENTE DEL TECNOLÓGICO NACIONAL DE MÉXICO,
CAMPUS NUEVO LAREDO
ANABERTHA.CT@NLAREDO.TECNM.MX

C.P.C. ÁNGEL PINEDA ZAPATA, MGTI
EXPRESIDENTE DEL COLEGIO NEOLAREDENSE
DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.
PRESIDENTE DE LA CROSS REGIONAL
ZONA NORESTE 2017-2018
ANGEL.PZ@NLAREDO.TECNM.MX

Los planes de estudio son la organización de los conocimientos que se obtendrán a lo largo de la trayectoria educativa; en el caso de la educación superior, los conocimientos que serán adquiridos deben ser vigentes y aplicables a la vida laboral teniendo en cuenta el perfil profesional que se desea alcanzar

Se ha escuchado en diversos medios de comunicación que la formación que otorgan las universidades se orienta a transmitir conocimientos para ser replicado posteriormente de una manera repetitiva sin identificar y desarrollar otras habilidades entre el estudiantado, tales como la capacidad de negociación por poner un ejemplo; es decir, solo capacita sin despertar el espíritu de crecimiento profesional entre los mismos alumnos.

Más allá de esto, no podemos afirmar que la educación de los estudiantes sea adecuada para el tiempo en que vivimos, pues debido a esto las vivencias actuales como el crecimiento exponencial de la tecnología y el acceso a la información demandan a la educación superior, un mayor nivel académico y conocimientos sólidos que sean acordes a las exigencias del entorno en el que se desarrollen. Por tal motivo, en busca de una mayor competitividad y desempeño de los egresados es necesario mantener actualizados los contenidos para responder de manera adecuada a las exigencias demandadas.

Así, la formación educativa que se otorga en estas casas de estudio debe mantenerse a la vanguardia y trabajar de la mano con el sector empresarial para diseñar planes de estudio de acuerdo con las necesidades de la sociedad, haciendo énfasis en la formación ética de los futuros profesionistas para formar individuos íntegros capaces de seguir aprendiendo toda la vida.

Los contenidos de las asignaturas de la carrera del Contador Público deben ser sujetos a revisión de una manera constante, a fin de mantenerlos actualizados en materia normativa y/o legislativa. Asimismo, deben incluirse como materiales de especialidad, ya no solo los tópicos tradicionales como fiscal o auditoría, sino que es importante enseñar sistemas de información y los softwares más utilizados.

En este sentido es que la misma universidad se debe dar a la tarea de celebrar convenios de colaboración con las empresas que desarrollan estos sistemas, ya que en la medida en que sean utilizados por el alumnado, el mismo podrá hacer comparaciones entre los distintos *softwares* y tomar una decisión sobre cuál es la mejor opción con base en su propia experiencia, y llevar este análisis a su vida profesional.

Es indudable que la innovación tecnológica se ha acrecentado con el transcurso de los días, lo cual ha obligado a los profesionistas de la Contaduría Pública a mantenerse a la vanguardia en cuanto a este tipo de tecnologías; al mismo tiempo, ha simplificado el acceso a la información, así como a su análisis e interpretación; y es aquí, donde el manejo de las Tecnologías de Información (TI) conllevan una gran responsabilidad, ya que la protección de datos personales, la prevención de lavado de dinero, la minería de datos, entre otros, son susceptibles del tráfico de información.

Por tal motivo, es imperativo que dentro de los planes de estudio sean incluidos estos temas de estudios, enfatizándolos en la ética del futuro profesionista; todo ello sin dejar a un lado las Normas de Información Financiera (NIF) las cuales son la base de nuestra profesión; a fin de formar profesionistas sólidos en las áreas de la Contaduría Pública, maximizando las habilidades que han sido definidas como prioritarias por el Foro Económico Mundial para el año 2020 como lo muestra el cuadro siguiente:

	En 2020
1	Solución de problemas complejos
2	Pensamiento crítico
3	Creatividad
4	Manejo de personal
5	Trabajo en equipo
6	Inteligencia emocional
7	Toma de decisiones
8	Vocación de servicio
9	Habilidades de negociación
10	Flexibilidad mental

	En 2015
1	Solución de problemas complejos
2	Trabajo en equipo
3	Manejo de personal
4	Pensamiento crítico
5	Habilidades de negociación
6	Control de calidad
7	Vocación de servicio
8	Toma de decisiones
9	Habilidad para escuchar
10	Creatividad

The 10 skills you need to thrive in the fourth Industrial Revolution (Gray, www.weforum.org, 2016)

Es indudable que la calidad educativa que ofrece una institución se ve reflejada en el nivel de sus egresados, quienes muestran en su quehacer, los conocimientos, las habilidades, competencias y capacidades adquiridas que se traducen en un desempeño exitoso; por lo que es indispensable estar mejor preparados.

Sin importar el modelo educativo vigente es necesario mantener actualizados los planes de estudio, lo cual implica una minuciosa revisión de los contenidos, donde deberían colaborar, docentes, expertos en el tema, egresados y empresarios.

Contaduría pública

Turismo y actividades agropecuarias: fuentes del desarrollo en el Sur Sureste de México

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
MEX. $90

Secretaría de Cultura
Fomenta estímulos para reducir el ISR

ENTREVISTA
CAROLINA GÓMEZ HINOJOSA
COORDINADORA REGIONAL DE LA ASOCIACIÓN MEXICANA DE INVESTIGACIÓN TURÍSTICA (AMIT)

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

PREVENTA DE NORMATIVOS 2020

Normas de Información Financiera

Análisis teórico-práctico de las contribuciones fiscales ISR, IVA, CFF, IMSS e INFONAVIT

Compra las ediciones 2020 a precio de 2019, y recíbelas en febrero de 2020

Normas de auditoría, para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados

Disponibles en versiones
Profesional
y
Estudiantil

libros ELECTRÓNICOS

DUAL impreso+eBook

Preventa válida hasta el 31 de diciembre de 2019, solo en librerías del IMCP, tienda en línea y ventas de mayoreo.

No incluye gastos de envío, material sin derecho a devolución.
Solo cambios por defecto, no válido con otras promociones.

La Revolución 4.0 en el sector agroindustrial

El reto de la eficiencia y el Contador Público en México

MTRO. GONZALO JUÁREZ LÓPEZ
SOCIO DIRECTOR Y CONSULTOR DEL GRUPO JUÁREZ LÓPEZ ASESORES, SC
GJUAREZLOPEZ@GJLASESORES.COM
@GJUAREZLOPEZ

Desde finales del siglo XVIII, el sector agroindustrial ha evolucionado aceleradamente para responder a las necesidades de la creciente población, apoyándose cada vez más en la tecnología, cambiando o creando los métodos y técnicas en búsqueda de la eficiencia de sus procesos productivos y de distribución

A partir de entonces las llamadas "revoluciones industriales" se han enmarcado por la disminución en la mano de obra, así como el cambio aspiracional de la población para dedicarse a actividades ajenas al campo; para ilustrarlo citamos, en primer lugar, el caso de EE.UU. que, como nación recién fundada, tenía cerca de 50% de su población dedicada a la agricultura, en contraste con 2% actual,[1] y en segundo lugar resaltamos el impacto social de esta tendencia al señalar que "en Detroit, las empresas de fabricación de coches tenían, en 1990, 1.2 millones de trabajadores. Hoy las tres más importantes de Silicon Valley tienen sólo 137.000".[2]

¿Cuál es la situación actual del sector agroindustrial en México frente a la nueva era industrial?

A mediados del siglo XVIII, la primera "Revolución Industrial" consistió principalmente en la evolución de la producción artesanal a la producción en serie, con el vapor como referente tecnológico; la segunda, hacia finales del siglo XIX, resaltó su enfoque en las economías, teniendo como tecnología de punta a la electricidad, la radio y el teléfono; y la tercera, conocida como la "Revolución científico tecnológica", durante el siglo XX e inicios del XXI

y que se caracterizó "por esfuerzos colaborativos potenciados por la Internet, por una convergencia entre las comunicaciones y energías renovables, por la electrónica, tecnologías de la información, y sectores centrados en la investigación y desarrollo".[3]

Debido a las profundas transformaciones que las ciencias y las tecnologías aplicadas en conjunto producen hoy en día, conceptos como manipulación genética, inteligencia artificial, robótica, nanotecnología, biotecnología, Internet de las cosas, vehículos autónomos o la impresión 3D, podemos referirnos a que estamos viviendo una nueva era industrial: la "Revolución 4.0", la cual tiene tres características que la definen y hacen única: la velocidad, el alcance y el impacto sistémico;[4] hemos visto mayores avances tecnológicos en los últimos 10 años que en los últimos 100, a pesar de que el desarrollo de las comunicaciones e Internet asombraron a finales del siglo pasado.

El alcance de la "Revolución Industrial 4.0" está afectando al área productiva, como en su caso lo hizo el vapor o la electricidad; a las comunicaciones, como lo hizo Internet; además, está teniendo efectos en la administración de los recursos y en la forma de gobernanza de las naciones.

Centrándonos en el sector agroindustrial mexicano, en medio de un cambio de paradigma respecto a la autosuficiencia alimentaria a escala mundial, se debe reconocer que la utópica creencia sobre la abundancia de alimentos exige a la industria agrícola maximizar su eficacia y utilizar de manera eficiente los finitos recursos para satisfacer la alta demanda; para lograrlo es preciso considerar que cada vez hay menos espacios dedicados a la siembra, se pronuncia la escasez de los insumos, al mismo tiempo que una mayor exigencia por parte de los consumidores y un aumento en las especificaciones de calidad de los compradores corporativos.

Ante la tendencia global hacia un nuevo flujo de las inversiones, entre las necesidades y posibilidades del mercado, el sector empresarial ha visto oportunidades para desarrollar novedosas áreas de negocio; el caso de grandes corporaciones como McDonald's, que incorporó a su menú el llamado "McVegan", así como "Syngenta, que [invirtió en una] empresa biotecnológica que busca replicar las defensas de las plantas para protegerlas de las plagas de manera ecológica; Cargill, que compró una industria de alimentos balanceados naturales, Diamond V, para producir lácteos y carnes libres de antibióticos; Basf, que lanzó el programa AgroStart para seleccionar e invertir en proyectos que den respuestas a los retos presentes en el campo, como la

> "LA PRIMERA "REVOLUCIÓN INDUSTRIAL" CONSISTIÓ PRINCIPALMENTE EN LA EVOLUCIÓN DE LA PRODUCCIÓN ARTESANAL A LA PRODUCCIÓN EN SERIE, CON EL VAPOR COMO REFERENTE TECNOLÓGICO"

automatización de procesos, la toma de decisiones, la calidad de vida y el manejo de los cultivos",[5] son casos en los que los esfuerzos se centran en el nuevo paradigma de producir más con menos, es decir, en forma eficiente.

Y mientras tanto, ¿qué sucede en México? El sector agrícola mantiene desde 1970 una participación alrededor de 1.5% de la producción mundial, ubicándose en el duodécimo sitio, destinando cada año más recursos al sector manufacturero y de servicios. Contrario al presupuesto del sector agroindustrial, el Observatorio Económico México señala que el sector primario (integrado por los subsectores agrícola, y cría y explotación de animales) ha reducido su participación en el PIB total de la economía de 3.6% en 1993 a 3.1% en 2016,[6] por lo que se presenta un escenario económico en el que es preciso realizar cambios sustanciales, por lo que es conveniente identificar, al menos, los siguientes retos generales:

1. Elevar la eficiencia productiva, en el aprovechamiento de los recursos.
2. Utilizar de manera óptima las tecnologías, reconociendo los ambientes regionales, los cultivos e interacciones biológicas, de manera responsable.
3. Mejorar el control y aplicación de los procesos administrativos.

Aprovechar las ventajas tecnológicas actuales es el gran desafío que nos presenta la Revolución Industrial 4.0, ya que mientras en países como Australia, Japón y EE.UU. se ven a los robots apoyando a determinar procesos como la rotación de cultivos,

> *"EL PROFESIONAL DE LA CONTADURÍA ESTÁ LLAMADO A CAMBIAR LA FORMA DE VISUALIZAR EL SERVICIO Y CONSULTORÍA DIRIGIDA AL SECTOR AGROINDUSTRIAL"*

análisis del campo, manipulaciones genéticas, detección de la densidad de frutos, control de plagas o cosechas mediante brazos mecánicos, apoyados cada vez más de la inteligencia artificial, por citar algunos ejemplos, en gran parte del territorio mexicano se sigue careciendo de herramientas que proporcionen información oportuna y adecuada para tomar decisiones.

Retos del Contador Público frente a la Revolución 4.0 en el sector agroindustrial

El profesional de la Contaduría, asesor integral de negocios, está llamado a cambiar la forma de visualizar el servicio y consultoría dirigida a este importante sector de la economía. El apoyo en los aspectos financieros y administrativos que les permita a los productores, economistas y distribuidores tener información útil, oportuna y adecuada, para tomar mejores decisiones podrá apoyar en forma profesional a utilizar eficientemente los recursos materiales y financieros de las industrias del sector agropecuario.

Como Contadores Públicos nos corresponde asumir los retos que la actualidad demanda respecto al crecimiento económico y social del país, planteándonos los siguientes retos inmediatos:

1. Establecer sistemas en los procesos y no solo implementar tecnologías de manera incidental.
2. Capacitar y educar para controlar y aprovechar las tecnologías, no solo como usuarios, operadores o dependientes.
3. Crear sinergias multidisciplinarias y trabajos colaborativos, con el fin de desarrollar sistemas novedosos, óptimos y eficientes, siendo líderes en lugar de seguidores de tendencias.

Tanto los actores directos e indirectos en el sector agrícola e industrial como los profesionales de la Contaduría nos encontramos ante la posibilidad de hacer frente a un desafío que nos convoca a la unión de esfuerzos inteligentes, tomando así decisiones cruciales para el óptimo desarrollo del sector agroindustrial.

Corolario

La Revolución Industrial 4.0, enmarcada por su impacto veloz, máximo alcance e impacto sistémico, así como el uso conjunto de las ciencias y tecnologías aplicadas, está desafiando la dinámica de quienes forman parte del sector agrícola.

De seguir la tendencia sin encontrar cambios significativos, se pueden incrementar los índices de desempleo, se pondría en riesgo la insuficiencia alimentaria y otros efectos negativos colaterales, por lo cual debemos instar a enfatizar el uso de nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial o el Internet de las cosas, aplicadas en la eficiencia de la producción agrícola en México, esto es, producir más y mejor, con menos recursos.

El reto de los profesionales de la Contaduría consiste en cambiar algunos paradigmas y tomar acción al brindar asesoría adecuada en un entorno cambiante, con una visión sistémica y de soluciones específicas de las necesidades, así como procesar y producir información oportuna y útil para la toma de decisiones, indispensable para la supervivencia de los entes dedicados a este sector tan importante de la economía.

---

1 Díaz, Daniel (2017). "La cuarta revolución del campo". *Profértil*. Disponible en: <http://www.profertilnutrientes.com.ar/novedades/articulo/la-cuarta-revolucion-del-campo>. Consultado el 21 de agosto de 2018.

2 González, Julio (2017). "Cuarta Revolución Industrial y los retos para los gobiernos: 6 ideas básicas que debe conocer". *Global Politics and Law*. Disponible en: <https://www.globalpoliticsandlaw.com/2017/06/21/cuarta-revolucion-industrial-retos-gobiernos/>. Consultado el 21 de agosto de 2018.

3 Huertas Carbonell, Yvonne L. (2017). "Preparación del Asesor Confiable de Negocios: Impacto de la TI". XXXII Conferencia Interamericana de Contabilidad Perú 2017. Disponible en: <https://drive.google.com/file/d/1oqZmmM8WQlMBISUry9yvafdsmzdTfN1m/view>. Consultado el 21 de agosto de 2018.

4 World Economic Forum (2016). *The Future of Jobs. Employment, Skills and Workforce Strategy for the Fourth Industrial Revolution*. Global Challenge Insight Report. Disponible en: <http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs.pdf >. Consultado el 21 de agosto de 2018.

5 Corina, Sofía (2017). "El agro, parte de la cuarta revolución industrial". *El litoral*. Disponible en: <https://www.ellitoral.com/index.php/diarios/2017/11/11/laregion/REG-07.html>. Consultado el 20 de agosto de 2018.

6 Observatorio Económico México (2017). "México agropecuario". Disponible en: <https://www.bbvaresearch.com/wp-content/uploads/2017/03/170316_Mexico_Agropecuario.pdf>. Consultado el 22 de agosto de 2018.

Contaduría pública

ANTICORRUPCIÓN
El gran reto

ENTREVISTA

FERNANDO VALENTE BAZ FERREIRA

AUDITOR DEL ÓRGANO SUPERIOR DE FISCALIZACIÓN DEL ESTADO DE MÉXICO

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
MEX. $90
7 524357 804716 00556

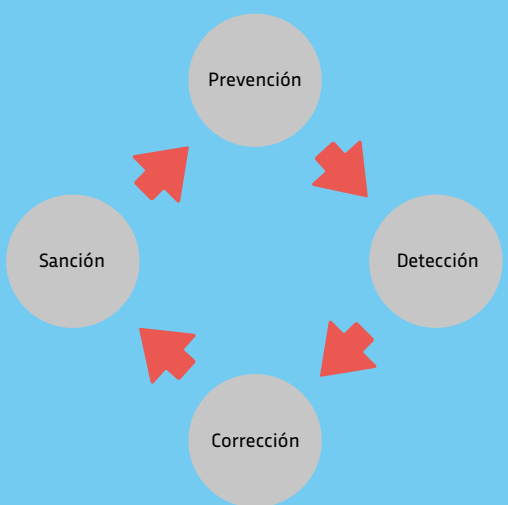
El papel del Comité de Participación Ciudadana en el Sistema Nacional Anticorrupción

C.P.C. ROSA MARÍA CRUZ LESBROS
PRESIDENTA DE LA COMISIÓN DE LEGISLACIÓN DE LA ZONA CENTRO
ROSACRUZLESBROS@GMAIL.COM

La Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (LGSNA) surge como una respuesta a la exigencia ciudadana de un gobierno que rinda cuentas, que sea abierto y transparente, que busque un México sin corrupción, que propicie condiciones de vida digna y vigencia de derechos

En ese sentido, se plantea un sistema que haga frente a un fenómeno sistémico, como lo es la corrupción que se presenta, tanto en el ámbito privado como en el público o en la interacción de ambos, y puede gestarse como grandes redes de corrupción o, también, en lo que se denomina pequeña corrupción o puntos de contacto. Es innegable que este fenómeno lacera a los más vulnerables y que en nuestro país ha venido ocurriendo con mayor incidencia. Según Transparencia Internacional, el índice de percepción de la corrupción 2017, México se encuentra en el lugar 135 de 180 países. Para Transparencia Internacional, reducir la corrupción es una condición clave para una sociedad justa y equitativa, y combatirla eficazmente fortalece al desarrollo, la promoción de derechos humanos y libertades y la erradicación de la pobreza global.

Las causas de este fenómeno sistémico son multifacéticas, en consecuencia, debe combatirse también desde varios frentes. Proponemos un esquema que gira en torno a cuatro elementos: prevención, detección, corrección y sanción.



La prevención tiene que ver con el control interno que se establezca para la gestión en los entes públicos que responda a las mejores prácticas internacionales que conlleve al logro de las metas y objetivos institucionales. Debe enfocarse en una administración de riesgos que permita la detección, valoración y las respuestas que logren mitigarlos; es decir, que se reduzca la probabilidad de ocurrencia de acciones que violen la legalidad, la integridad y la ética que debe permear en la gestión y en el uso de recursos públicos. Nos referimos no solo a eventos en los que se desvíen recursos públicos hacia intereses particulares, sino también a que dichos recursos sean empleados de manera eficiente y eficaz de acuerdo con la función de Estado.

La prevención y detección tienen que ver con un adecuado sistema de registro de las transacciones, trasformaciones y eventos que, por medio del ejercicio presupuestal, realizan los entes públicos. En este particular, es necesario impulsar y vigilar el cumplimiento de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), pues representa un instrumento jurídico que obliga a los entes públicos, de los diferentes órdenes y niveles de gobierno, a llevar un sistema de contabilidad armonizado, confiable y que registre de manera automatizada y única el ejercicio presupuestal y sus efectos patrimoniales, que genere información que permita el control de los bienes del ente público, así como una rendición de cuentas, y que facilite la fiscalización de los recursos asignados, lo que nos lleva al siguiente elemento: la detección.

La detección y la corrección deben llevarse a cabo mediante la realización de auditorías que pueden tener una intervención interna y/o externa. Esta estrategia de control gubernamental tiene ahora su fundamento en el Sistema Nacional de Fiscalización (SNF) previsto en el Título Tercero de la LGSNA. En este subsistema del SNA la Secretaría de la Función Pública (SFP) y la Auditoría Superior de la Federación (ASF) presiden el Comité Rector, que ha hecho esfuerzos importantes para coordinar las acciones de fiscalización entre ambas instituciones y con sus homólogas a nivel de entidades federativas, además de contar con normas profesionales que orientan la realización de las auditorías bajo estándares internacionales, en sus diversos enfoques (financieras, de cumplimiento o desempeño).

También es innegable el avance de los últimos años en el tema del derecho del acceso a la información pública, en el que los órganos garantes y los legisladores han logrado armonizar los derechos ciudadanos y lo concerniente a los sujetos obligados

> *"LA LGSNA SURGE COMO UNA RESPUESTA A LA EXIGENCIA CIUDADANA DE UN GOBIERNO QUE RINDA CUENTAS, Y QUE SEA ABIERTO Y TRANSPARENTE"*

en una Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública, que representa una forma de vigilancia ciudadana, considerando la importancia de propiciar un gobierno abierto.

La sanción es el cuarto elemento que cierra los tres anteriores. En este aspecto, la Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA), representa un avance substancial en la lucha contra la impunidad, con un alcance general para toda la República y distingue las competencias entre los órdenes y niveles de gobierno; y tanto servidores públicos como particulares son sujetos de obligaciones y les pueden ser aplicadas sanciones por su incumplimiento. En su aplicación, tiene un papel fundamental el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), para conocer de faltas administrativas graves o faltas de particulares, por lo que la designación de los magistrados anticorrupción es imprescindible. Asimismo, es improrrogable el nombramiento del Fiscal Anticorrupción, pues su ausencia pone en riesgo los alcances del SNA.

El Comité de Participación Ciudadana (CPC) concluyó en febrero pasado su primer año de gestión, y desde la designación de los primeros cinco integrantes, sus avances han sido muy limitados. Se cuenta ya con el Estatuto Orgánico de la Secretaría Ejecutiva del SNA, a la cual le corresponde la formulación de programas a corto, mediano y largo plazo; la elaboración de anteproyectos de metodologías, indicadores y políticas integrales de combate a la corrupción, así como la realización de estudios en materias de prevención, detección y disuasión de hechos de corrupción, y control y fiscalización de recursos.

Para la implementación del SNA la ley propone en su artículo 15 que el CPC sea una instancia de vinculación con organizaciones sociales y académicas. Esto es, debe ser un puente que promueva, oriente, empuje e impulse la exigencia ciudadana para combatir este flagelo que, sin duda, afecta toda a la población, pero en especial a la más vulnerable y desfavorecida. Jacqueline Peschard señaló en su discurso de cierre, que la tarea es titánica, pues luchar contra una medusa de muchas cabezas. Por ello, el CPC requiere de una visión integral, que enfrente las múltiples aristas de este fenómeno. Para ello, planteamos ocho líneas de acción.

1. Comité coordinador

Debe proponer e impulsar las bases de coordinación entre las instancias de control, fiscalizadoras y sancionadoras. Debe visualizarse como una instancia empoderada, capaz de orientar, vincular orientar y propiciar acciones de los integrantes del SNA, teniendo presente que no suple las funciones que estos tienen encomendadas.

Desde el SNF deben sumarse y coordinar esfuerzos de manera concomitante por las instancias de control federal, estatales y las entidades de fiscalización superior, mediante acciones focalizadas, geo-referenciadas y sectoriales en las revisiones que eviten duplicidades o ausencias.

Es de igual relevancia la coordinación con las instancias sancionadoras (leves ante los órganos internos de control y graves ante el Tribunal Superior de Justicia Administrativa). La efectividad en el combate a la impunidad requiere de una capacitación y coordinación en la integración de expedientes que contengan los elementos probatorios que acrediten la responsabilidad administrativa o penal y conduzcan a una sanción en una aplicación de la LGRA.

Le corresponde a la Secretaría Ejecutiva (SE) avanzar en el diseño, construcción e implementación de las plataformas digitales que permitan hacer uso de los datos que generan las instituciones que conforman al Comité Coordinador del SNA, para que de ahí se encuentren los elementos de fondo que provocan hechos de corrupción y puedan generarse recomendaciones y políticas públicas que los enfrenten. Asimismo, deben construirse indicadores y metodologías para la medición y seguimiento que muestren si el propio SNA cobra incidencia para mitigar el fenómeno de la corrupción.

La Plataforma Digital también debe estar lista para captar las declaraciones 3 de 3 (un logro de la ciudadanía) y un registro de sanciones impuesta a SP y a particulares que sea de acceso público.

2. Personal en el servicio público

Resulta prioritario difundir el Código de Ética e Integridad Institucional para orientar al personal en un actuar comprometido con su encargo, sustentado en la efectividad de las acciones preventivas para el cumplimiento de la declaración 3 de 3. En este sector es también prioritario diseñar un programa de promoción y de protección a informantes o denunciantes que plantea el SNF.

En la designación de funcionarios deben definirse perfiles, competencias, experiencia y conocimientos *ad hoc* a las funciones y responsabilidades inherentes a los puestos. En particular, el CPC debe vigilar la designación de magistrados anticorrupción, el nombramiento del Fiscal Anticorrupción y la designación de los integrantes en los sistemas locales.

3. Entes públicos

El CPC debe apoyar el fortalecimiento institucional, estableciendo compromisos para el establecimiento de un sistema de control interno con un enfoque preventivo orientado a las áreas de riesgo y mitigación de hechos. A su vez, el CPC debe ser una instancia de apoyo para una rendición de cuentas de los sujetos obligados, mediante el seguimiento al cumplimiento con el Sistema de Contabilidad Gubernamental que genere información confiable, oportuna, armonizada y fiscalizable e impulse la gestión y cumplimiento de obligaciones de trasparencia.

4. Sector privado

El CPC debe impulsar, mediante mecanismos de difusión masiva y de organismos gremiales y empresariales, la implementación de códigos de ética e integridad empresarial que ubique los riesgos de corrupción y propicie conductas apegadas a derecho y al deber.

5. Ciudadanía

Debe recobrarse la confianza para hacerla copartícipe en el combate a la corrupción para que acuerpe y empodere al CPC. Con organismos de la sociedad civil debe proponer y propiciar mecanismos de participación por medio de foros y consultas abiertas, vínculos y convenios con academia, y organizaciones gremiales.

El CPC debe vislumbrar mecanismos de denuncia ubicando a la ciudadanía como receptora de los servicios del Estado (pequeña corrupción). Para ello, debe garantizar el anonimato, confidencialidad y

en su caso protección, orientando para proporcionar la evidencia idónea en las denuncias. En este aspecto pueden apoyarse las figuras de Contraloría Ciudadana y Testigos Sociales para la vigilancia de la acción gubernamental.

Es de igual importancia establecer por medio de la SEP contenidos educativos que posicionen en la expectativa de la niñez un México donde la corrupción no sea vista como lo "normal", sino como un agravio a la sociedad. De igual forma, que la ética sea una materia obligatoria en otros niveles de enseñanza inclusive en las instituciones de educación superior.

6. Sistemas locales anticorrupción

Para la articulación de las 32 entidades federativas debe considerarse como una estrategia la formación de regiones para tomar las mejores prácticas y la exigencia entre pares. Para ello, pueden utilizarse esquemas de articulación por los ejes del SNA: i) articulación con los CPC locales, ii) Sistema Nacional de Fiscalización SNF (ASOFIS), iii) Comisión Permanente de Contralores Estados Federación (CPCE-F) y iv) Sistema Nacional de Transparencia (COMAIP).

7. Organismos internacionales

Deben tenerse presentes los acuerdos adoptados en la Convención de Naciones Unidas Contra la Corrupción y en la Convención Interamericana Contra la Corrupción; analizar la adopción de mejores prácticas internacionales y mantener una estrecha vinculación con el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo; la Organización de Estados Americanos para el análisis de prácticas exitosas y la vigilancia de los compromisos asumidos por el gobierno mexicano en la suscripción de convenios y las recomendaciones recibidas, así como analizar el impacto de la corrupción en la firma de tratados internacionales.

8. Mejora legislativa

En la LGSNA se debe evaluar y revisar su diseño, en particular las recomendaciones no vinculantes donde la emisión anual parece poco efectiva. Deben analizarse la pertinencia de exhortos, amparos y solicitudes de información y buscar los mecanismos que obliguen a los entes públicos a cumplir con el mandato que la ley les impone.

En materia de adquisiciones, propiciar se expida una ley general que dé certeza de los procedimientos de adjudicación y que inhiba actos de corrupción en todo el territorio nacional bajo los mismos parámetros.

En materia de responsabilidades, que se dé vigencia a la ley general y que evite la aplicación discrecional por las entidades federativas, ya sea para la protección o encubrimiento de conductas indebidas o para ser utilizada como ajuste de cuentas.

En materia del Servicio Profesional de Carrera, que prevea los mecanismos para que se asegure que los perfiles que ocupen los cargos sean los idóneos para el servicio público y que busque un esquema de ingreso, permanencia, ascenso y remuneración con base en el desempeño.

Las ocho líneas de acción expuestas encauzarán la labor del CPC para su propio fortalecimiento institucional, desarrollo de temas relevantes y de proyectos estratégicos, así como la definición de un modelo que propicie una política nacional anticorrupción, siempre con el apoyo de la academia y la sociedad civil, que derive en recomendaciones pertinentes viables, que abonen a la prevención, persuasión y combate a la impunidad ante hechos de corrupción, alineados a la Reforma Constitucional de mayo de 2015.

La presidenta del CPC, Mariclaire Acosta, anunció en agosto pasado el proceso de consulta, integración y presentación de la Política Nacional Anticorrupción (PNA), pieza fundamental del SNA. Destacó la importancia de dicha estrategia, la cual, tiene dos ejes: diezmar la corrupción en el país y regresar la confianza de la ciudadanía en las instituciones. Para ello planteó una ruta en cuatro etapas: i) instalación del Consejo Consultivo (septiembre y octubre, 2018), ii) realización de foros de consulta regional (noviembre, 2018), iii) presentación de la PNA a la Comisión Ejecutiva (diciembre, 2018), y iv) presentación al Comité Coordinador (2019).

Conclusión

Es necesario lograr una verdadera vinculación entre la ciudadanía (organizaciones de la sociedad civil y academia) y las instancias que el Estado mexicano tiene para el control y vigilancia de la gestión gubernamental y el uso de los recursos públicos, tanto a escala federal como con los sistemas locales anticorrupción. Este es el verdadero propósito de este Comité: coordinar y sumar los esfuerzos de las instituciones que pueden y deben asumir el combate a la corrupción, y ahí debe hacerse patente la voluntad política que dé marcha a lo que demanda la ciudadanía: "la lucha frontal contra la corrupción".

Contaduría pública

Escenarios 2019

María Ariza García-Migoya

Directora General de la Bolsa Institucional de Valores (BIVA)

ENTREVISTA

RICHARD HOWITT

DIRECTOR EJECUTIVO DEL CONSEJO INTERNACIONAL DE INFORMES INTEGRADOS

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

0557

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

Novedades editoriales

ENCUÉNTRALOS TAMBIÉN EN:
LIBRERÍAS Y TIENDA EN LÍNEA DEL IMCP, COLEGIOS FEDERADOS Y LIBRERÍAS DE PRESTIGIO

Librería Tabachines Bosque de Tabachines 44, Fracc. Bosques de las Lomas, Tel. 55 11 05 19 21 libtabachines@imcp.org.mx
Librería Río Rhin Río Rhin 29, local B, Col. Cuauhtémoc, Tel. 55 52 11 51 76 libriorhin@imcp.org.mx
Librería Universidad Av. Universidad 2074, Col. Copilco, Tel. 55 56 59 52 01 libuniversidad@imcp.org.mx

Para pedidos de mayoreo contacta a: ventas@imcp.org.mx Tel. 55 52 67 64 49. Consulta nuestro catálogo: http://bit.ly/IMCPLYC

Activos virtuales

SANDRA PATRICIA MINABURO VILLAR
DIRECTORA DEL CENTRO DE ESTUDIOS
PARA LA CONTADURÍA PÚBLICA, ITAM
SPMINA@ITAM.MX

No es común que la humanidad viva cambios que impliquen una revolución y una disrupción en un lapso de tiempo tan corto, pero a las últimas generaciones (generación X, generación Y o *Millennials*, y generación Z) les ha tocado vivir varias revoluciones tecnológicas, como el desarrollo de las computadoras, la creación de Internet, la inteligencia artificial, la realidad virtual, y más recientemente el nacimiento de una clase de activos digitales o virtuales, conocidos como criptoactivos o activos criptográficos

Estos activos representan la disrupción más importante que el mundo financiero y contable ha vivido en los últimos años. Los activos virtuales o criptoactivos, incluyendo las criptomonedas como Bitcoin han generado un gran interés para la comunidad financiera y contable, debido a sus características disruptivas, a su gran demanda por los participantes del mercado, a su incremento en valor y a su volatilidad.

Muchos usuarios de la información financiera desconocen sus características, por tal motivo se vuelve necesario entender cómo funcionan estos nuevos activos, para identificar el tratamiento contable que aplica en cuanto a su reconocimiento, valuación y revelación, con base en la normatividad contable existente.

Los criptoactivos, desde el punto de vista contable, se han identificado como activos digitales o virtuales, los cuales reciben su nombre por el uso que se hace de diferentes técnicas criptográficas para regular la generación de unidades de dicho activo y su transferencia entre partes, por medio de una red digital conocida como *Blockchain*.

Los criptoactivos son representaciones digitales transferibles que se diseñaron de tal forma que no es posible su duplicación o copiado; es decir, cada activo es único; además de que pueden representar una gran variedad de objetos que existen en el mundo real.

Blockchain es una tecnología que soporta las operaciones que se realizan con los criptoactivos y facilita su transferencia. Ambos conceptos, *Blockchain* y criptomonedas hicieron su aparición al mismo tiempo y están íntimamente ligadas, ya que las criptomonedas no podrían existir sin la tecnología *Blockchain*. *Blockchain* es un tipo de libro mayor digital descentralizado que registra todas las transacciones que se originan en la red conocida como P2P (*peer-to-peer*) y que permite, además, encriptar la información de cada registro.

En 2009 existía solo una criptomoneda en el mercado, la cual es conocida como bitcoin, pero a noviembre de 2018, ya existían más de 2,000[1] criptomonedas, las cuales cuentan con diferentes características, propiedades y usos. Algunos de estos criptoactivos tienen un comportamiento similar a un *commodity* y otros se comportan más como un instrumento financiero (bonos o acciones o fondos de inversión) (EY1, 2018).

Estas tecnologías tienen el potencial de impactar todos los aspectos del proceso de reporte de la información financiera, desde la preparación de estados financieros y la auditoría de estos hasta el análisis que los usuarios hagan de la información financiera para la toma de decisiones.

A la fecha no existe ninguna regulación específica sobre el tratamiento contable de los activos digitales o criptoactivos, debido a que esta industria está en constante evolución y cambio, lo que ha impedido que haya consensos sobre su tratamiento contable. Los preparadores y usuarios de estos activos tienen que recurrir a las normas contables actuales para registrar, valuar y revelar las operaciones que realizan con este tipo de activos, ya sea como emisor o como inversionista.

Existen varias propuestas que se han desarrollado por diferentes reguladores y organismos profesionales, como: Chartered Professional Accountants in Canada (CPA Canada), Australian Accounting Standards Board (AASB), International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS), Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), Financial Accounting Standards Board (FASB); pero, ninguno de estos ha publicado alguna regulación específica sobre su tratamiento contable.

> *"LOS ACTIVOS DIGITALES REPRESENTAN LA DISRUPCIÓN MÁS IMPORTANTE QUE EL MUNDO FINANCIERO Y CONTABLE HA VIVIDO EN LOS ÚLTIMOS AÑOS"*

El Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) es el único organismo regulador contable que en abril de 2018 emitió un estándar general sobre el tratamiento contable de los activos virtuales (ASBJ, 2018) con base en los acuerdos que se tomaron desde 2016 al considerar las criptomonedas como monedas de curso legal en Japón. Cabe mencionar que este estándar no incluye el tratamiento contable de todos los activos virtuales, ya que el ASBJ considera que es una industria que se encuentra en etapas muy tempranas de desarrollo.

El IASB en 2015 en su proceso de Consulta de Decisiones de Agenda identificó el tema de monedas digitales como un nuevo proyecto; sin embargo, el consejo decidió no actuar de inmediato, pero sí continuar con el monitoreo del desarrollo de este tipo de activos. De tal forma que, en la reunión del Comité de Interpretaciones de julio de 2018, se emitieron tres criterios bajo el proyecto de criptomonedas (IFRS1, 2018).

Como parte del proceso seguido por el IASB, el Accounting Standards Advisory Forum (ASAF), discutió el tema de monedas digitales en su reunión de diciembre de 2016. El debate se centró en la clasificación de los activos criptográficos desde la perspectiva del tenedor. Las discusiones han continuado, pero no ha habido ninguna posición oficial al respecto (ASAF, 2016).

El European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), en su reunión de abril de 2018 publicó un *Issues paper* para discutir lo relacionado con monedas virtuales. El contenido del documento está desarrollado con base en lo que el ASBJ consideró para estos activos. El EFRAG establece en este documento que lo hecho por Japón puede servir de base para el IASB (EFRAG, 2018).

El CINIF inició en septiembre de 2018 un proyecto sobre activos virtuales, el cual está en proceso de desarrollo y aún no ha sido emitido para su auscultación.

Para aplicar alguna normatividad contable vigente se debe analizar cada tipo de criptoactivo, ya que cada uno contiene características diferentes. En general, existen dos características que son primordiales para clasificar a los activos virtuales, desde el punto de vista contable, según su propósito y la manera en cómo obtiene su valor intrínseco el activo criptográfico (PwC, 2018).

La clasificación de cada criptoactivo y su posterior contabilización depende de cómo se realiza el proceso de tokenización, el cual implica digitalizar una representación de un activo o de un derecho en el *Blockchain*, para que este pueda ser transferido entre las partes, es decir, para que se genere el activo o el derecho que se quiere transferir.

En el caso, por ejemplo, de que un activo físico fuera tokenizado y, por lo tanto, negociado en una red *Blockchain*, la contabilidad de ese activo debería hacerse siguiendo la naturaleza del activo en cuestión. Pero cuando se trata de una criptomoneda, la propiedad del activo no necesariamente proviene de algún derecho específico para convertirlo en efectivo o en algún otro activo específico, por lo que en muchos casos bitcoin o algún otro criptoactivo similar se debería tratar siguiendo el modelo de un activo intangible.

De igual forma, si lo que se está tokenizando se considera un tipo de instrumento (activo financiero o pasivo financiero), esto nos podría llevar a seguir las normas contables sobre instrumentos financieros.

Con estos ejemplos, queda claro que cada activo virtual es diferente y que lo que se tokeniza es lo que determina el modelo contable que se debe seguir.

En el mercado, hoy en día, existen diferentes tipos de criptoactivos, cada uno tokenizado de manera diferente, por lo que se podría concluir que cada uno tendría una forma diferente de ser contabilizado.

En general existen varios consensos respecto a que todos estos activos virtuales se pueden clasificar en cuatro tipos, a saber:

- Criptomonedas.
- Activos virtuales que representan activos físicos (*asset-backed token*).
- Activos virtuales que representan un producto o servicio (*utility token*).
- Activos virtuales que representan un instrumento financiero (*security token*).

Criptomonedas

Este tipo de activos son monedas digitales basadas en una red Blockchain, como Bitcoin, Ethereum, Ripple y LiteCoin; en donde las técnicas de encriptación se usan para regular la generación de unidades de moneda y verificar la transferencia de fondos. Este tipo de monedas digitales opera de manera independiente a la regulación de cualquier banco central en el mundo.

Analizando este tipo de activo bajo la óptica de las normas internacionales, las criptomonedas pueden caer dentro del alcance de varias normas. Por lo cual, para identificar correctamente el modelo contable a seguir se debe considerar también el propósito por el que el tenedor mantiene este tipo de activo.

Posibilidades que pueden existir para los diferentes tipos de criptomonedas desde el punto de vista contable		
Norma aplicable*	Reconocimiento inicial	Reconocimiento posterior
Inventarios (IAS 2)–Otros	Costo	Costo o valor neto de realización, el menor
Inventarios (IAS 2)–*Commodity broker/ trader exemption*	Costo	Valor razonable menos costos de venta
Activos intangibles (IAS 38)–Modelo de revaluación	Costo	Valor razonable menos cualquier amortización y deterioro
Activos intangibles (IAS 38)–Modelo de costo	Costo	Costo menos cualquier amortización y deterioro

* Existe controversia acerca de considerar o no una criptomoneda como efectivo, pero tomando en cuenta que estos activos están evolucionando constantemente, cabe la posibilidad de que en algún momento cumplan con los criterios para ser contabilizados como efectivo o equivalentes de efectivo, ejemplo de esto es la decisión que tomó Japón al respecto en 2016.

Fuente: elaboración propia con información obtenida de IFRS2 (2018) y PwC (2018)

Como se observa en la tabla, las opciones que bajo las normas internacionales son aceptadas y cumplen con los criterios establecidos, permiten el reconocimiento de estos activos a su costo, siendo que desde el punto de vista económico y siguiendo la lógica de las criptomonedas y su volatilidad, el camino más indicado debería ser reconocerlas a su valor razonable. Esta opción nos llevaría a identificar las criptomonedas como activos financieros, pero estas no cumplen con las características establecidas en la IFRS 9 para ser valuadas a su valor razonable.

Es evidente que existen controversias y diferentes opciones contables para reconocer las criptomonedas en la información financiera, ya sea como tenedor o como intermediario, pero ninguna es ampliamente reconocida como la opción que debe ser aceptada por los diferentes organismos emisores de normas.

En 2001, la IAS 25, *Contabilización de inversiones*, fue sustituida por la IAS 39 y la IAS 40. Esta norma consideraba la forma en la que debían registrarse los diferentes tipos de inversiones. Dentro del alcance de esta norma se consideraba el tratamiento contable de los *commodities*, los cuales normalmente se mantienen con propósitos de inversión.

Al desaparecer esta norma se dejó un vacío importante desde el punto de vista contable para el control y revelación de los *commodities* y de los activos intangibles mantenidos para su inversión, hoy en día con el surgimiento de los activos virtuales

sería necesario retomar este tema e incluirlo dentro del alcance de la IAS 39 o volver a tener una norma específica, ya que los activos virtuales podrían caer dentro de estos activos mantenidos para su inversión (IFRS1, 2018 y ASAF, 2016).

Desde el punto de vista fiscal, las criptomonedas, según sea el caso, pueden ser consideradas como propiedad, como un bien o un servicio prepagado o como inversión en capital.

Activos virtuales que representan un activo físico

Estos activos son tokenizados mediante una red *Blockchain* cuyo valor se deriva del activo físico que representa. El activo físico es el activo subyacente y debe existir en el mundo real. Un ejemplo de este tipo de activos son los que se usan en la plataforma GoldMint que utiliza el oro como un activo virtual. El valor del activo virtual oro se basa en el valor del oro real y cada activo está respaldado 100% por el valor del oro físico o por el valor de un ETF (*Exchange-Traded Fund*).

Los lineamientos contables a seguir por este tipo de activo dependerán del activo subyacente.

Activos virtuales que representan un producto o servicio

Este tipo de activo virtual fue diseñado principalmente para otorgar al usuario el acceso a un producto o servicio y su valor se deriva de la demanda que dicho producto o servicio presenta. Estos activos virtuales no dan al tenedor el derecho o la participación en el capital social de la compañía que otorga el producto o servicio. Un ejemplo es Golem, cuyos tenedores son capaces de usar este tipo de activo para rentar o utilizar una red, sus servicios digitales y su capacidad de procesamiento.

Este tipo de activos, en lo general seguirían los lineamientos de la IAS 38, *Activos intangibles*.

Activos virtuales que representan un instrumento financiero

Estos activos virtuales son similares en su naturaleza a un tradicional instrumento financiero (activo o pasivo financiero). Estos activos otorgan el derecho a recibir efectivo o cualquier otro activo financiero, y algunas veces otorgan la capacidad de votar en las decisiones de una compañía. El tenedor de este tipo de activo participará de los flujos de efectivo futuros generados y también recibirá un

beneficio económico por su tenencia a través de la apreciación del valor del activo virtual.

Si el criptoactivo cumple con la definición de un activo financiero, la entidad debe seguir los lineamientos establecidos en la IFRS 9, *Instrumentos financieros*.

Por supuesto que existen criptoactivos que contienen características de uno o varios tipos, lo que dificultaría su identificación y su contabilización. La solución a esta situación puede ser tratar de segmentar el activo virtual en partes e identificar cada parte digitalizada con algún tipo de activo existente en las normas contables y seguir las normas relativas a dicho activo.

Independientemente de la decisión que se tome, desde el punto de vista contable, para reconocer los criptoactivos en la información financiera, las entidades deben incorporar controles internos para regular la inversión que las entidades hagan en estos activos. De igual forma, las entidades deben contar con los controles internos necesarios para salvaguardar las claves que dan acceso a los activos virtuales y a la red *Blockchain* para intercambiar dichos activos, ya que cualquier fuga de información permitiría que el activo virtual se transfiera a otra entidad, haciendo imposible la reversión del movimiento y la posibilidad de rastrear la identidad del defraudador.

Las entidades también deben estar alertas de cualquier disposición con respecto a las leyes antilavado de cada uno de los países en los que opera, ya que las regulaciones financieras de diferentes países pueden impedir la operación de criptomonedas o limitarlas a ciertas criptomonedas, como por ejemplo la Ley Fintech, recién emitida por el Gobierno Federal en México (DOF1 y DOF2, 2018).

Finalmente, aunque el uso y aceptación de los criptoactivos está en evolución, el volumen de operaciones que se registran con base en estas nuevas tecnologías obliga a los reguladores del sistema financiero y contable a tomar acciones específicas para resolver una situación que puede significar utilidades o pérdidas estratosféricas para las entidades que manejen estos activos (EY2, 2018).

La ausencia de una norma contable representa un impedimento para algunas entidades de desarrollar e invertir en este tipo de tecnologías disruptivas y representa una oportunidad para los reguladores en cuanto al desarrollo de normas que revelen la situación financiera de las entidades que negocian con estos activos y que le permitan al usuario de la información tomar decisiones.

Referencias

ASAF (2016). "Digital currency – A case for standard setting activity". AASB. ASAF Meeting. December 2016. Disponible en: [https://www.aasb.gov.au]. Consultado en octubre 2018.

ASBJ (2018). "Practical solution on the accounting for virtual currencies under the Payment Services Act". ASBJ. Abril de 2018. Disponible en: [https://www.asb.or.jp/en/wp-content/uploads/20180315-02_e.pdf]. Consultado en octubre 2018.

DOF1 (2018), "Ley para regular las Instituciones de Tecnología Financiera". Estados Unidos Mexicanos. Presidencia de la República. 9 de marzo 2018. Disponible en: [http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5515623&fecha=09/03/2018]

DOF2 (2018), "Disposiciones de carácter general a que se refiere el Artículo 58 de la Ley para regular las instituciones de Tecnología Financiera". Estados Unidos Mexicanos. SHCP. 10 de septiembre 2018. Disponible en: [https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5537449&fecha=10/09/2018]

EFRAG (2018). "Virtual Currencies. Issues paper". EFRAG. Paper 07-03, del 5 de abril de 2018. Disponible en: [https://www.efrag.org]. Consultado en octubre de 2018.

EY1 (2018). "Cryptocurrencies and cryptoassets". EY. Disponible en: [https://www.ey.com/gl/en/industries/financial-services/ey-cryptocurrencies-and-cryptoassets]. Consultado en octubre de 2018.

EY2 (2018). "Initial coin offerings (ICOs). The class of 2017 – one year later". EY. Ey study. Octubre 2018. Disponible en: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-study-ico-research/$FILE/ey-study-ico-research.pdf]. Consultado en octubre de 2018.

IFRS1 (2018). "Project: Cryptocurrencies". IFRIC meeting. September 2018. Agenda References: 4A, 4B y 4C. Disponible en: [https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/september/ifric/ap04a.pdf]. Consultado en octubre 2018.

IFRS2 (2018). "The annotated issued IFRS Standards". IFRS. The annotated red book. 2018.

PWC (2018). "A look at current financial reporting issues. Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS". PWC, In Depth series. Septiembre 2018. Disponible en: [https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographi c-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf]. Consultado en octubre 2018.

Notas

1 *Cryptocurrency market capitalisation. CoinMarketCap website*. Disponible en: [https://coinmarketcap.com]. Consultado el 5 de noviembre de 2018.

Contaduría pública

Seguridad social

25 Aniversario Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social (CROSS)

ENTREVISTA

FRANCISCO MIGUEL AGUIRRE VILLARREAL

DIRECTOR GENERAL DE VALUACIONES ACTUARIALES DEL NORTE, S.C.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

7 524357 804706 00558

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

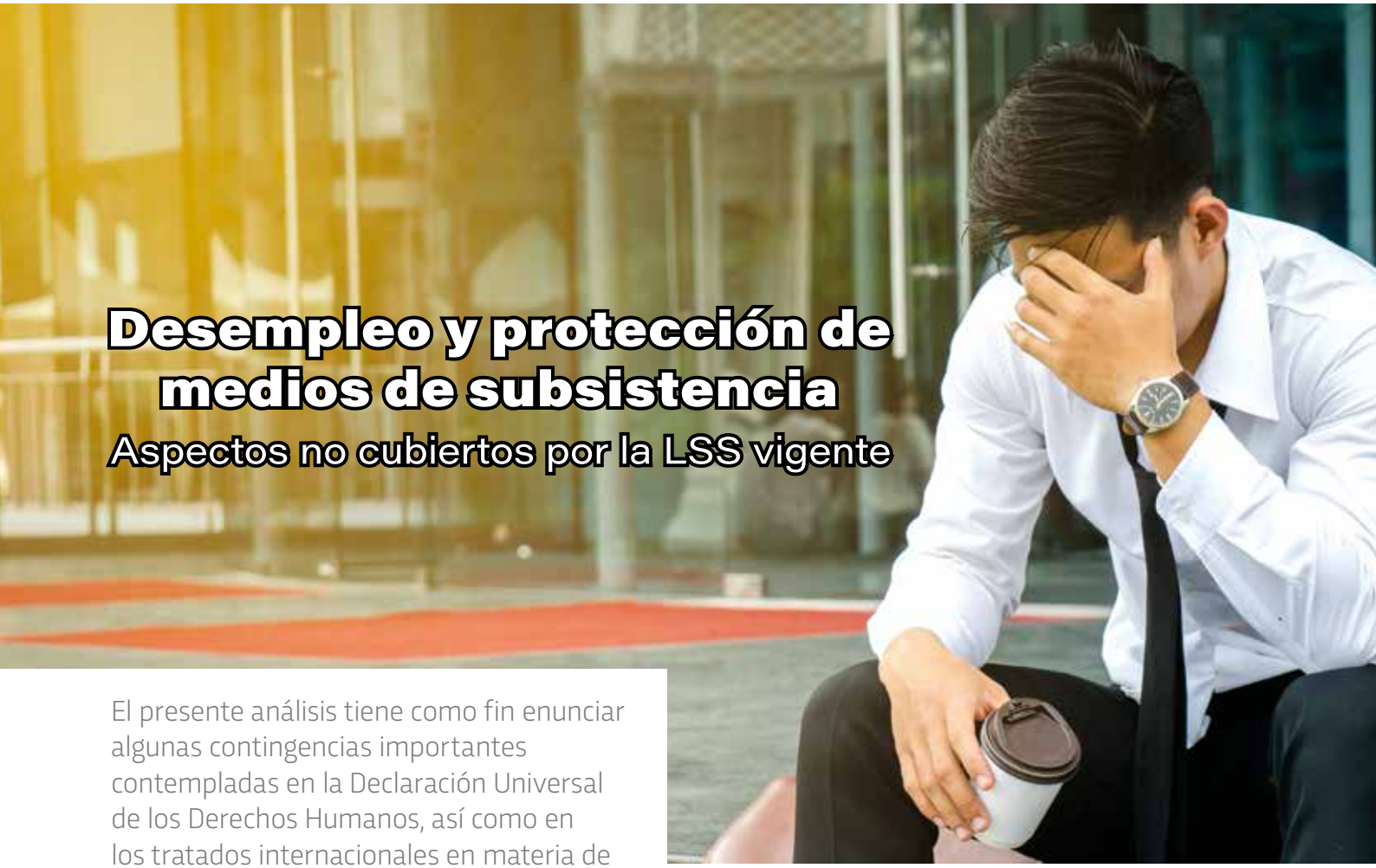
EL TIEMPO SE ACABA, Y TÚ...

¿CÓMO VAS CON EL CUMPLIMENTO DE TUS PUNTOS DPC?

Ahora tienes una nueva opción para actualizarte y, al mismo tiempo, cumplir con tu **Norma de Desarrollo Profesional Continuo** (NDPC).

Adquiere de forma independiente los módulos del **Diplomado en Normas Internacionales de Auditoría** (NIA), el cual ha sido desarrollado por dos instituciones líderes en su ramo: el **Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Universidad Nacional Autónoma de México.**

Informes: imcp.edu.mx/ course/nia coach@imcp.edu.mx (55) 5267-6457



Desempleo y protección de medios de subsistencia

Aspectos no cubiertos por la LSS vigente

El presente análisis tiene como fin enunciar algunas contingencias importantes contempladas en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, así como en los tratados internacionales en materia de seguridad social y que, actualmente, no están cubiertos por el Régimen Obligatorio de la Ley del Seguro Social (ROSS)

Para conocer los rubros que pueden complementar la cobertura que brinda nuestro principal organismo de seguridad social, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), es necesario ver la evolución histórica de su cobertura y compararla con la que brindan otros países de nuestro continente, con economías y culturas similares al nuestro; este análisis se enfocará en examinar las disposiciones establecidas en nuestra Carta Magna, en los Decretos o Tratados Internacionales en Materia de Seguridad Social y en la Ley del Seguro Social (LSS) vigente.

En el desarrollo del presente artículo abordaremos la situación actual del desempleo y la falta de protección a los medios de subsistencia para un sector de nuestra sociedad, de la misma forma se analizarán posibles fuentes de financiamiento para apoyar de manera responsable su implementación y finalmente me pronunciaré respecto a la viabilidad de su implementación.

Antecedentes

México fue pionero en América Latina de los sistemas de seguridad social con mayor cobertura en ramas de seguros desde su origen; sin embargo, en la actualidad ha sido superado por países cuyos sistemas de seguridad social se constituyeron con posterioridad al nuestro, pero que hoy cuentan con una mayor cobertura de seguros; tal es el caso de Ecuador, Colombia y Venezuela, sin considerar a países como Chile, Brasil y Argentina, cuyos sistemas de seguridad social se formaron previamente.

Desde el 10 de junio de 2011, el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) establece que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los Tratados Internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, de igual forma se precisa que: "**las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los Tratados Internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia**"; seguidamente establece que: "todas las autoridades, en el ámbito de

L.C.P. DIDIER GARCÍA MALDONADO
INTEGRANTE DE LA CROSS-IMCP
DGARCIA@FFACONSULTORES.COM.MX

sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad".

El artículo 123 constitucional establece que la LSS es de utilidad pública y esta comprenderá los seguros de invalidez, vejez, vida, cesación involuntaria del trabajo, enfermedades y accidentes, servicios de guardería **y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares**.

Por su parte la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 22 establece que "**toda persona como miembro de una sociedad tiene derecho a la Seguridad Social** y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad"; de igual forma, el artículo 25 del citado ordenamiento contempla que "tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, …**derecho a los seguros en caso de desempleo**, enfermedad, invalidez, viudez, vejez **u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad**".

Es importante mencionar que aunado a las disposiciones anteriores que nos resultan aplicables, México ratificó desde octubre de 1961 el Convenio 102 de la Organización Internacional del Trabajo, más conocido como el Convenio Sobre Seguridad Social (norma mínima) de 1952; sin embargo, es importante precisar que se abstuvo de ratificar los **apartados IV (Prestaciones por desempleo)** y VII (Prestaciones familiares: alimento, vestido y vivienda).

No obstante, en la década de los setenta, el ROSS llegó a ser de los esquemas más completos de América Latina; sin embargo, de ahí a la fecha prácticamente no se ha incrementado el número de seguros que comprende el ROSS, salvo la adición del seguro de retiro realizada en la década de los noventa; por lo anterior, los esquemas de seguridad social de otros países de América Latina ya nos superaron.

Conceptos básicos en materia de seguridad social

Antes de entrar al análisis de las contingencias no cubiertas por el ROSS, es importante ir estableciendo cada uno de los conceptos básicos que nos permitan discernir claramente cada uno de los conceptos medulares del tema, y aunque no existe un concepto homologado del término de seguridad social, para efectos del presente análisis me basaré en la definición que sugiere la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la cual establece que: "**Seguridad Social es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de** enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, o enfermedad laboral, **desempleo**, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos".

Desempleo. Pérdida temporal del empleo por causas ajenas a su voluntad.

Protección de los medios de subsistencia. Asegurar los medios que permiten a las personas ganarse el sustento.

Por lo que corresponde a la LSS, esta considera en su artículo 2 que: "**La seguridad social tiene por finalidad garantizar** el derecho a la salud, la asistencia

médica, la **protección de los medios de subsistencia** y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión…", seguidamente en el artículo 11 del citado ordenamiento, se acotan los 5 seguros que integran el régimen obligatorio, siendo estos los siguientes: riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida; retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, y guarderías y prestaciones sociales.

Aspectos mínimos de seguridad social no cubiertos

De lo anterior, podemos apreciar que, por lo menos, existen dos contingencias relevantes que están contempladas dentro de nuestra Carta Magna, de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, y del Convenio 102 de la OIT, y que actualmente no están consideradas dentro del ROSS; estas contingencias son el **desempleo y la protección de los medios de subsistencia**.

Además de la utilidad que puede representar la cobertura de estos riesgos para atender situaciones muy particulares de cada individuo, también pueden ser de mucha ayuda para hacer frente en situaciones de desastres naturales, tal como los sismos de septiembre de 2017, en la Ciudad de México y algunos lugares del Sureste de la República Mexicana; en donde muchos de sus habitantes además de perder la vivienda, también perdieron sus medios de subsistencia y empleo.

Existen otras contingencias que al igual que el desempleo y la protección de los medios de subsistencia son referidos en el Convenio 102 de la OIT y que no están contemplados dentro de la cobertura del ROSS, tales como la alimentación y el vestido; sin embargo, debido a las condiciones económicas y sociales vigentes en nuestro país, la implementación del seguro de desempleo y la protección de los medios de subsistencia tendrían prioridad sobre dichas contingencias; independientemente de la viabilidad de la parte normativa, también es importante pensar en los siguientes aspectos para su debida implementación: **¿a quiénes debe aplicar?, ¿qué prestaciones debe brindar?, ¿cómo deben financiarse los seguros propuestos? y ¿a partir de qué momento deben implementarse?**, para encontrar las respuestas a nuestras interrogantes, analizaremos dos de los cuatro principios básicos que rigen la seguridad social, siendo estos los siguientes:

- **Solidaridad**. Este principio considera que cada uno aporta al sistema de seguridad social según su capacidad contributiva y recibe prestaciones de acuerdo con sus necesidades.

> *"LO IDEAL ES QUE LAS FUENTES DE FINANCIAMIENTO DEL SEGURO DE DESEMPLEO Y EL SEGURO DE PROTECCIÓN DE LOS MEDIOS DE SUBSISTENCIA SEAN TRIPARTITAS"*

- **Universalidad**. En sus dos vertientes: la objetiva, es decir que la seguridad social debe cubrir todas las contingencias (riesgos) a las que está expuesto el hombre que vive en sociedad; y la subjetiva, esto es, que todas las personas deben estar amparadas por la seguridad social.

De acuerdo con los principios mencionados podemos ver que dependiendo del segmento o de la actividad que realicen las personas va a ser la necesidad que se genere, por lo tanto, por un lado, podemos tener el seguro de desempleo para proteger a los siguientes segmentos de la sociedad:

a) Prestación de servicio personal subordinado.
b) Trabajadores domésticos.
c) Trabajadores al servicio de la administración pública, excluidos o no comprendidos en otras leyes o decretos de seguridad social.

Mientras que el Seguro de Protección de Medios de subsistencia pudiera aplicarse para los segmentos que se relacionan a continuación:

a) Socios de sociedades cooperativas.
b) Trabajadores en industrias familiares y los independientes.

c) Ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios.

d) Patrones personas físicas con trabajadores asegurados a su servicio.

Situación actual de la protección al desempleo y a los medios de subsistencia

Desempleo

No existe un seguro que cubra esta contingencia para el grueso de la población; no obstante, por disposición constitucional el patrón que despida sin causa justificada a un trabajador tendrá la obligación de indemnizar al empleado con tres meses de salario, con la intención de proteger al trabajador mientras consigue otro empleo.

Por otra parte, la LSS en su artículo 191, fracción II, contempla la posibilidad de hacer retiros por situación de desempleo con cargo al seguro de Retiro Cesantía en Edad Avanzada o Vejez, a partir del cuadragésimo día de desempleo, situación que en caso de que el trabajador no reponga los retiros realizados por desempleo, a futuro terminará impactando de manera negativa en el monto de la pensión por cesantía o vejez que el empleado pueda recibir.

Como se puede apreciar no todos los trabajadores ni todos los casos de pérdida del empleo tienen la cobertura mínima en materia de desempleo, por tal motivo es importante destacar la necesidad que existe de incluir en el ROSS el seguro de desempleo.

En septiembre de 2013 el presidente de la República en turno presentó un paquete de iniciativas dentro de las cuales se contemplaba la creación de la Ley del Seguro de Desempleo, con la cual se pretendía hacer frente a esta necesidad de la sociedad mexicana; sin embargo, en dicha ocasión no se estaba ampliando la cobertura del esquema de seguridad social, ya que se pretendía reducir las aportaciones patronales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) de 5 a 2% y con la diferencia de 3% se contemplaba fondear el seguro de desempleo.

Protección a los medios de subsistencia

Aunque expresamente el artículo 2 de la LSS contempla este rubro como una de las finalidades de la seguridad social, y pudiera considerarse que para el caso de los empleados que prestan un servicio personal subordinado está cubierto por el seguro de enfermedad y maternidad, por el seguro de riesgos de trabajo o por el seguro de invalidez y vida, ya que el medio de subsistencia de este segmento sería la mano de obra o el conocimiento intelectual.

No olvidemos que la seguridad social es un derecho humano, el artículo 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos nos lo recuerda, de lo anterior se desprende que **en nuestro país existen muchos trabajadores independientes, pequeños propietarios y comuneros, patrones personas físicas, socios de cooperativas que forman parte de la economía formal de nuestro país, que día a día arriesgan su patrimonio y en algunos casos contribuyen a la generación de empleos formales, no obstante no existe un seguro para proteger sus medios de subsistencia**, por lo que considero conveniente la creación de un seguro que les brinde por lo menos una protección mínima.

Posibles fuentes de financiamiento

Lo ideal es que las fuentes de financiamiento del seguro de desempleo y el seguro de protección de los medios de subsistencia sean tripartitas. A continuación, se analizará cuáles son las posibles fuentes de financiamiento para cada seguro:

Seguro de desempleo

Actualmente la mayoría de los patrones pagan un impuesto sobre la nómina en cada uno de los Estados, cuyo porcentaje promedio oscila entre 1.5 y 2.5% sobre las prestaciones que cada legislación local considera base de este impuesto, sin que exista una homologación, tanto en la base del citado impuesto como en la tasa de este, así como tampoco para su aplicación, generando con lo anterior inequidad en los preceptos referidos como en la carga administrativa. Si se reduce y homologa la base del Impuesto sobre Nóminas en todas las entidades federativas del país, lo anterior generaría un margen de recursos que los patrones bien pueden destinar al financiamiento del seguro de desempleo.

Ahora bien, hay que estar conscientes de que una persona desempleada sin un sustento básico se vuelve vulnerable, lo cual puede ocasionar diversos problemas sociales, tales como economía informal o actos de delincuencia, problemas a los que el Gobierno Federal dedica una cantidad importante de recursos para combatirlos; reorientando proactivamente parte de estos al seguro de desempleo, y de manera indirecta también se estaría combatiendo a la economía informal y se contribuiría a disminuir actos delincuenciales.

> *INVERTIR RESPONSABLEMENTE EN SEGURIDAD SOCIAL ES INVERTIR EN EL DESARROLLO SOSTENIDO DE UNA SOCIEDAD, NO SE PUEDE PENSAR EN UNA SOCIEDAD DESARROLLADA ECONÓMICAMENTE SIN INVERTIR EN SEGURIDAD SOCIAL"*

Cierto es que una cantidad importante de los sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio del Seguro Social cotizan con salarios muy bajos y pudieran ver mermado aún más su ingreso al tener que aportar para este nuevo seguro; sin embargo, no hay que olvidar que desde 2017 la Comisión Nacional de Salarios Mínimos ha hecho un esfuerzo relevante por incrementar el poder adquisitivo del salario mínimo y se tiene contemplado continuar en esta línea, por lo que resultaría viable pensar en una aportación proporcional y equitativa de parte de los sujetos de aseguramiento.

Seguro de protección de los medios de subsistencia

En lo que corresponde al seguro de protección de los medios de subsistencia se puede financiar con aportaciones gubernamentales y de los sujetos beneficiados (quienes desean proteger los bienes que son su medio de subsistencia); si bien es cierto, se pudiera pensar que la aportación gubernamental para financiar este seguro va a generar una carga adicional a las finanzas públicas, basta con echar un vistazo a la cantidad de recursos que actualmente el Gobierno Federal destina para apoyos a fondo perdido y nos daremos cuenta de que reorientando parte de estos recursos se puede financiar la aportación gubernamental.

Conclusión

Fortalecer la cobertura del ROSS es una responsabilidad compartida entre sociedad y Gobierno, como todo bien siempre hay un costo que pagar, pero serían más los beneficios que directa o indirectamente podremos disfrutar, siendo los que se mencionan a continuación solo algunos ejemplos:

a) Coadyuvaría al fortalecimiento y desarrollo de la sociedad.

b) Ayudaría a evitar desequilibrios económicos y sociales.

c) Fomentaría la economía formal.

d) Se podría utilizar como una herramienta útil para combatir la informalidad.

Hoy nuestro país no cuenta con una estrategia que por medio de la seguridad social estimule la economía formal y que desaliente la informalidad, invertir en los seguros de desempleo y de protección de los medios de subsistencia sería una forma efectiva de hacerlo, esto sin considerar los efectos colaterales que puede tener la sociedad por la reducción de actos delictivos.

Aunque el presente estudio está enfocado en la cobertura que brinda la LSS, la inclusión del seguro de desempleo en la Ley del ISSSTE también pudiera tener efectos muy positivos en la administración pública, ya que consideramos que lo anterior ayudaría a disminuir las demandas por despidos al fin de cada periodo de gobierno.

Por lo que corresponde a las fuentes de financiamiento de los seguros citados es necesario que se cumpla con los principios de solidaridad, universalidad y participación; considero que reorientando parte de la carga fiscal del Impuesto sobre Nóminas, algunas obligaciones patronales laborales citadas de forma previa, complementado con una reorientación del gasto social del Gobierno Federal, así como de quiénes serán los sujetos beneficiados; se puede lograr la inclusión dentro de los rubros del ROSS de los seguros mencionados o, en el peor de los casos, como seguros complementarios al régimen obligatorio.

Para efectos de incluir en el ROSS, el seguro de desempleo y el de protección a los medios de subsistencia, debido al marco constitucional actual, considero que bastaría con una reforma al artículo 11 de la LSS, para incluir dentro de la cobertura del régimen obligatorio los seguros propuestos; ya que, como hemos mencionado, el artículo 1 de nuestra Constitución Política establece que en materia de derechos humanos se aplicará la protección más amplia que aplique a las personas.

Finalmente, **invertir responsablemente en seguridad social es invertir en el desarrollo sostenido de una sociedad**, no se puede pensar en una sociedad desarrollada económicamente sin invertir en seguridad social.

Contaduría pública

Normas de Calidad cambios y otros desafíos

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

7 524357 804 7 6

00559

ENTREVISTA

RICARDO MORENO VALE

SOCIO LÍDER ASSURANCE

El auditor externo en el papel de comisario

C.P.C. CATALINA MEJÍA BALCÁZAR
SOCIA DE LA FIRMA DURÁN SILVA
PRESIDENTA DE LA COMISIÓN ADMINISTRADORA DE CALIDAD DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE MÉXICO, A.C.
CMB@DURANSILVA.COM.MX

Desde hace muchos años, la *vigilancia* de las empresas en la mayoría de sus diversas formas de constitución ha estado a cargo de la figura del comisario, establecida en la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM)

Se resalta el término "vigilancia", ya que así lo menciona la citada ley, la cual contempla entre otras, las siguientes facultades y obligaciones:

- Por ejemplo, exigir a los administradores una información mensual que incluya, por lo menos, un estado de situación financiera y un estado de resultados.
- Además, realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para rendir fundadamente el dictamen que se menciona a continuación: rendir, de forma anual, a la asamblea general ordinaria de accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración (o el administrador) a la propia asamblea de accionistas y rendir una opinión sobre si:
  - las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad,
  - las políticas y criterios contables han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores,
  - como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.
- En general, vigilar la gestión, conducción y ejecución de los negocios de la sociedad.

Así también, la LGSM establece que "los Comisarios serán individualmente responsables para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen", y derivado de otros artículos de la misma ley se desprende que el comisario es legalmente responsable de manera individual, solidaria y civil.

En otro escenario completamente independiente y ajeno a lo que establece la LGSM, estamos los Contadores Públicos, quienes nos dedicamos a la auditoría de estados financieros y que, para desarrollar este trabajo y servicio, debemos dar cabal cumplimiento a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA); las cuales, entre otros requerimientos, establecen el objetivo principal de emitir un "Informe del auditor independiente", donde se exprese la opinión de si los estados financieros en su conjunto presentan *razonablemente* la posición financiera y los resultados de operación de la entidad auditada.

> "DE LA LGSM SE DESPRENDE QUE EL COMISARIO ES LEGALMENTE RESPONSABLE DE MANERA INDIVIDUAL, SOLIDARIA Y CIVIL"

En este sentido, resaltamos el término "razonablemente", el cual debe interpretarse, de acuerdo con las NIA, como que dichos estados financieros están libres de errores materiales y que para llegar a esa conclusión se debe, por lo menos, realizar lo siguiente:

- Obtener un entendimiento del giro y operaciones de la entidad, incluidos sus procesos de negocio y su control interno, sistemas de información y proceso de elaboración de reportes financieros.
- Determinar un monto que pueda ser o representar una cifra material sobre los estados financieros en su conjunto y usarlo como un umbral de potencial de error.
- Evaluar los riesgos de error material que pudieran existir en los estados financieros.
- Diseñar y desarrollar una respuesta a esos riesgos a través de una ejecución combinada de procedimientos de indagación, observación, inspección, reproceso o confirmando con terceros información para verificar las transacciones y saldos que presenta la información financiera sobre bases muestrales.
- Obtener evidencia documentada suficiente y apropiada que le permita concluir (al auditor externo) que dicha información financiera es razonable o, en su defecto, indicar lo conducente.

> *EL AUDITOR EXTERNO DEBE SER INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD QUE AUDITA, PERO COMO COMISARIO ES LEGALMENTE RESPONSABLE DEL CUMPLIMIENTO DE LAS LEYES Y REGULACIONES POR PARTE DE LA ENTIDAD"*

Al conjuntar los dos conceptos antes expuestos, cómo deberíamos comparar la opinión de un profesional contable que podría concluir que los estados financieros de una entidad son razonables y están libres de errores materiales, con la opinión de cualquier individuo que, como comisario de esa misma entidad, también emite una opinión que concluye que la información financiera presentada por sus administradores (o Consejo) refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.

Esto nos puede recordar los silogismos que alguna vez estudiamos en nuestras clases de la materia de lógica que dirían "cualquier Contador Público podría jugar el papel de comisario (de hecho cualquiera que no fuera Contador Público también), pero ningún comisario tiene que ser [por Ley] Contador Público"; y entonces surge esta pregunta lógica: ¿cómo podría un comisario cumplir con lo dispuesto en el artículo 166 de la LGSM si no es Contador Público (aunque podría asesorarse con uno, según la propia Ley), y mucho menos, si no ha practicado como mínimo una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA?

Bajo esa misma lógica podríamos entonces pensar que "el comisario", para estar en posibilidades de cumplir con lo que la ley establece tendría que realizar, al menos, una auditoría de estados financieros, independientemente de cumplir con las otras obligaciones que la LGSM le impone.

Si todo lo anterior pareciera tener cierto sentido, ¿por qué entonces la tendencia de la práctica profesional contable, ayudada por algunos reguladores de diferentes ámbitos, nacionales e internacionales, parecieran estar iniciando una tremenda polémica de argumentar que "si eres el auditor externo de Empresa X, S.A., ni tú [el socio a cargo de la auditoría] ni nadie de la firma o práctica a la que perteneces, puede jugar el papel de comisario para esa entidad"? La respuesta es simple: porque la función y responsabilidad del comisario (en el sentido estricto de la LGSM) va más allá, es decir, es más extensa que la del auditor externo, y debemos saber limitar esa responsabilidad como profesionistas éticos e independientes.

Pero, ¿qué cambió de los viejos tiempos de cuando nuestros Contadores maestros, líderes, senséis, mentores, *seniors* que han edificado la tradición en nuestra práctica de auditoría no tenían ningún problema (es más, era un honor) en emitir sus dictámenes de comisario, eran invitados a todas las juntas de Consejo y hasta los retribuían económicamente, o con semejantes detalles como centenarios u onzas troy?

La respuesta es que nada ha cambiado ni en nuestra legislación ni en nuestras normas profesionales (no en esa materia). Lo que sí es cierto es que el auditor externo debe ser independiente de la entidad que audita, pero como comisario es legalmente responsable del cumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de la entidad, lo cual desvía la independencia que requieren las normas profesionales.

Por último, y todavía más ambiguo es que la Empresa X, S.A. deba solicitar los servicios de la Firma Auditora Z, S.C. para exclusivamente emitir el Informe del comisario por el año terminado el 31 de diciembre de 201X y cumplir con lo establecido en la LGSM.

Será entonces un reto para dicha firma establecer las actividades, procedimientos, alcances y tiempos del trabajo a desarrollar para cumplir con sus funciones como comisario, y así concluir que "en su opinión, la información financiera preparada por los administradores de Empresa X, S.A. refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad"; y pensar que, según la LGSM, esto lo puede hacer cualquier individuo, siempre y cuando no sea empleado ni tenga relación de parentesco con los accionistas de la sociedad.

Ahora bien, sin tener que regresar a nuestras clases escolares de lógica, pero retomando la vieja y conocida pregunta de "¿qué fue primero, el huevo o la gallina?", se debe hacer un alto en el camino y replantear el esquema legislativo contra el profesional, ¿qué se debe modificar? ¿La actual LGSM o nuestras normas profesionales, incluidas aquellas que regulan la ética e independencia de nuestro actuar profesional?", interesante reflexión que, desafortunadamente, no está en la agenda de nuestros legisladores, donde no les tomaría mucho tiempo ni muchas sesiones decidir que esa "vieja" figura de comisario debiera desaparecer de nuestra, también vieja, LGSM. CP

Contaduría pública

GLOBALIZACIÓN DE LAS COMPETENCIAS PROFESIONALES DEL CONTADOR PÚBLICO

- Pronunciamientos Internacionales de Formación (PIF)

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
MEX. $90
7 524357 804716 00560

PIF 4

Desarrollo profesional inicial–Valores, ética y actitudes profesionales

PROF. C.P. ENRIQUE ZAMORANO GARCÍA
MIEMBRO DE LA COMISIÓN MIXTA DE EDUCACIÓN
MAESTRO EMÉRITO DEL INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL
ENRIQUEZAMORANO32@GMAIL.COM

Este pronunciamiento establece los valores, ética y actitudes profesionales que el aspirante a profesional de la contaduría necesita desarrollar y demostrar al final del Desarrollo Profesional Inicial (DPI), para realizar la función de profesional de la Contaduría

Según este objetivo, sirve para diversos propósitos: proteger el interés público, mejorar la calidad del trabajo profesional y promover la credibilidad de la profesión.

Alcance

El aprendizaje y desarrollo continúan a lo largo de la carrera del profesional de la Contaduría; por lo tanto, los valores, la ética y las actitudes profesionales logrados durante el DPI son también relevantes para el Desarrollo Profesional Continuo (DPC) al ir cambiando el ámbito en que actúa el Contador Público, cualesquiera que este sea al estar más expuesto a una gama más amplia de dilemas éticos.

> *"EL PIF SIRVE PARA VARIOS PROPÓSITOS: PROTEGER EL INTERÉS PÚBLICO, MEJORAR LA CALIDAD DEL TRABAJO PROFESIONAL Y PROMOVER LA CREDIBILIDAD DE LA PROFESIÓN CONTABLE"*

Alcance y principios fundamentales

Los requerimientos éticos relevantes de la formación profesional en Contaduría establecen cinco principios fundamentales de la Ética Profesional:

- Integridad.
- Objetividad.
- Diligencia y competencia profesional.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.

Los valores, ética y actitudes profesionales incluyen un compromiso con: a) la **competencia** técnica y las **habilidades** profesionales; b) el **comportamiento** ético (por ejemplo, independencia, objetividad, confidencialidad e integridad); c) **la manera** profesional (por ejemplo, diligencia, oportunidad, cortesía, respeto, responsabilidad y confiabilidad); d) la búsqueda de la excelencia (por ejemplo, compromiso con la mejora continua y un aprendizaje permanente), y e) **la responsabilidad social** (por ejemplo, conciencia y consideración por el interés público).

Este PIF específica las áreas de competencia y los resultados del aprendizaje que describen los valores, la ética y las actitudes profesionales que se requieren de los aspirantes a profesionales de la Contaduría al final del DPI.

Requerimiento y resultados del aprendizaje

Los organismos miembros de la IFAC deben proporcionar a los aspirantes a profesionales de la Contaduría, mediante los programas de formación profesional:

- Un marco de referencia de valores, ética y actitudes profesionales para: a) ejercer el juicio profesional y b) actuar de forma ética para atender el interés público.
- También dentro de los programas se deberán integrar los requerimientos éticos relevantes y establecer los resultados del aprendizaje para los valores, ética, y actitudes profesionales que deben alcanzar.
- Revisar y actualizar regularmente los programas de formación profesional en Contaduría que están diseñados para lograr los resultados del aprendizaje del PIF.
- Diseñar actividades de aprendizaje y desarrollo sobre valores, ética y actitudes profesionales para aspirantes a profesionales de la Contaduría.
- Establecer actividades de evaluación apropiadas para medir las competencias sobre los valores, ética y actitudes profesionales de los aspirantes.

> *LOS REQUERIMIENTOS ÉTICOS DE LA FORMACIÓN DEL CONTADOR ESTABLECEN CINCO PRINCIPIOS COMO INTEGRIDAD, OBJETIVIDAD, DILIGENCIA Y COMPETENCIA PROFESIONAL, CONFIDENCIALIDAD Y COMPORTAMIENTO PROFESIONAL"*

Niveles de aptitud

Los niveles de aptitud son: fundamental o básico, intermedio y avanzado. Los resultados del aprendizaje en una área de competencia básica se enfocan en: a) definir, explicar, resumir, e interpretar los principios y teorías subyacentes de las áreas relevantes de la competencia técnica para completar tareas mientras se trabaja bajo la supervisión apropiada; b) desempeñar las tareas asignadas usando las habilidades profesionales apropiadas; c) reconocer la importancia de valores, ética y actitudes profesionales en el desempeño de las tareas asignadas; d) solucionar problemas simples y referir las tareas o problemas complejos a los supervisores o a quienes tienen experiencia especializada, y e) presentar información y explicar ideas de una manera clara, usando comunicaciones orales y escritas.

Los resultados del aprendizaje en el área de competencia intermedia se enfocan en: a) aplicar, comparar y analizar de manera independiente los principios y teorías subyacentes de las áreas relevantes de competencia técnica, para completar asignaciones de trabajo y tomar decisiones; b) combinar competencia técnica y habilidades profesionales para completar asignaciones de trabajo, y c) presentar información y explicar ideas de manera clara, usando comunicaciones orales y escritas, para Contadores y no Contadores interesados.

Los resultados del aprendizaje al nivel intermedio se refieren a situaciones de trabajo que se caracterizan por niveles moderados de ambigüedad, complejidad e incertidumbre.

Los resultados del aprendizaje en el nivel avanzado son: a) seleccionar e integrar principios y teorías de diferentes áreas de competencia técnica para gestionar y dirigir proyectos y asignaciones de trabajo, así como para emitir recomendaciones apropiadas a las necesidades de los interesados; b) integrar la competencia técnica y las habilidades profesionales para gestionar y dirigir proyectos y asignaciones de trabajo; c) hacer juicios sobre cursos de acción apropiados con base en valores, ética y actitudes profesionales; d) evaluar, investigar y resolver problemas complejos con supervisión limitada; e) anticipar, consultar en forma apropiada y desarrollar soluciones para problemas y asuntos complejos, y f) presentar y explicar en forma consistente la información relevante de una manera persuasiva a una amplia gama de interesados.

Los resultados del aprendizaje a nivel avanzado se refieren a situaciones de trabajo que se caracterizan por altos niveles de ambigüedad, complejidad e incertidumbre.

Los resultados del aprendizaje de los valores, ética y actitudes profesionales, en las áreas de competencia intermedia y avanzada, se pueden resumir como sigue:

I. Escepticismo profesional y juicio profesional, que significan: a) aplicar de modo reflexivo y critico una mentalidad inquisitiva para valorar la información financiera y otra información relevante y b) identificar y evaluar alternativas razonadas, con base en todos los hechos y circunstancias relevantes.

II. Conocimientos amplios de los principios de ética profesional que les permitan aplicar todos los principios a los dilemas éticos y determinar el enfoque apropiado.

III. Aplicar los requerimientos éticos en su comportamiento profesional.

IV. Compromiso con el interés público, atendiendo al papel de la ética en de la profesión y su relación con el concepto de responsabilidad social. Asimismo, este compromiso tiene una relación directa con otros aspectos importantes, tales como la relación entre el negocio y el buen gobierno; la interrelación de la ética y la ley, y las consecuencias de una conducta no ética, para el individuo, la profesión y el público.

Actividad reflexiva

La actividad reflexiva es el proceso iterativo por el que los profesionales de la Contaduría, en todas las etapas de su carrera, continúan desarrollando su competencia profesional al revisar sus experiencias (reales o simuladas) con la visión de mejorar sus acciones futuras.

Las experiencias más realistas sobre las cuales reflexionar, pueden ocurrir en el lugar de trabajo. Cuando esto no sea posible o apropiado, los simuladores de experiencias de "la vida real", o la consideración de casos relevantes que sean del dominio público pueden ofrecer alternativas adecuadas.

Evaluación de los valores, ética y actitudes profesionales

Los organismos miembros de la IFAC deberán establecer actividades de evaluación apropiadas para medir las competencias sobre los valores, ética y actitudes profesionales de los aspirantes a profesionales de la Contaduría.

Se pueden utilizar varias actividades de evaluación para medir los logros de los valores, ética y actitudes profesionales de los aspirantes a profesionales de la Contaduría. Las actividades de evaluación apropiadas pueden incluir:

- Exámenes escritos consistentes en preguntas que requieran respuestas cortas.
- Estudios de caso.
- Ensayos escritos.
- Pruebas objetivas.
- Evaluaciones en el lugar de trabajo.
- Utilizar pruebas objetivas de aspectos éticos de los programas de formación profesional en Contaduría.
- Aplicar tareas de grupo sobre estudios de caso y talleres para evaluar el análisis y la toma de decisiones éticos.

La evaluación en el lugar de trabajo difiere y en muchos aspectos es más difícil que la evaluación en un entorno de formación formal. Estas formas de evaluar el desarrollo de valores, ética y actitudes profesionales en el lugar de trabajo pueden incluir:

- Discusión y propuesta de solución a dilemas éticos que surjan en el lugar de trabajo.
- Revisiones de toma de decisiones éticas combinadas con revisiones de desempeño y evaluaciones.

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

Suscríbete

La información más completa y actual del ámbito contable solo la encontrarás aquí

Benefíciate con tu suscripción:

» Revista impresa (12 ejemplares)
» Revista digital (12 ejemplares)
» Histórico digital de revistas

libreria@imcp.org.mx
Tel: 55 52 67 64 27

$900.00
» *Anual*

$90.00
» *Un ejemplar*

Incluye gasto de envío (aplica en toda la República Mexicana)

Adquiere tu ejemplar en

SOLO Sanborns

Contaduría pública

40 años a la vanguardia

Norma de Desarrollo Profesional Continuo

ENTREVISTAS

- **ROBERTO** RESA MONROY
- **MANUEL** SÁNCHEZ Y MADRID
- **AILEEN** PIERCE

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

00561

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Publica tus libros sin
invertir dinero,
solo tu talento

Escribe un libro
Para nuestras colecciones

Contabilidad

Auditoría

Finanzas

Fiscal

Diversos

Jurídico

Contacto y recepción de obras
Azucena García Nares, Gerente Editorial
agarcian@imcp.org.mx
55) 5267-6429
o al (55) 5267-6430
+52 (55) 7966-7227

Norma de Desarrollo Profesional Continuo

Creación, evolución y desafíos en el devenir de cuatro décadas

C.P.C. MAXIMINO CASTILLO LÓPEZ
MIEMBRO ASESOR DE LA COMISIÓN DE DESARROLLO PROFESIONAL CONTINUO DEL IMCP
MIEMBRO DE LA COMISIÓN DE ESTATUTOS DEL IMCP
MCASC@PRODIGY.NET.MX

La Norma de Educación Profesional Continua (NEPC), del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), se creó en el año de 1979, con la finalidad de regular el compromiso social que implica la prestación de servicios profesionales de Contaduría, de los Contadores Públicos miembros de los Colegios Federados al IMCP, con la debida actualización y capacitación, para atender responsablemente los asuntos de su competencia laboral

Inicio de aplicación voluntaria y acreditamiento bianual de la NEPC

La NEPC inicia con un periodo de difusión y conocimiento a escala nacional, desde su creación en 1979 hasta junio de 1981.

Continuó con un periodo de aplicación voluntaria, de julio de 1981 a septiembre de 1982, con un mínimo de interés de los asociados de las Federadas, para acreditar su cumplimiento.

Se extendió su aplicación voluntaria con nuevo periodo de difusión y labor de convencimiento para cumplir con ella, de octubre de 1982 a septiembre de 1983, fecha en la que se da por terminado el lapso del cumplimiento voluntario.

En octubre de 1983 se inició el cumplimiento obligatorio en forma bianual, debiendo acreditar los asociados de las Federadas 60 puntos por cada dos años, así estuvo regulado hasta diciembre de 1993, tiempo que duró un poco más de cinco bienios con el cumplimiento prácticamente voluntario, al no aplicarse sanciones ni tener ninguna consecuencia por su inobservancia.

Inicio de la vigencia obligatoria plena de la NEPC en el año de 1994

En la reforma del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) en 1992, con vigencia a partir de 1993, se estableció que la constancia anual del cumplimiento de la NEPC, expedida por los colegios profesionales de Contadores Públicos, era una opción permitida para los Contadores Públicos Registrados, para demostrar su actualización fiscal, ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF).

A la par, la Comisión de la NEPC del IMCP formuló un proyecto de modificación a la NEPC en 1993, en el que se recogieron las inquietudes de la membrecía, para regular su cumplimiento en forma anual en vez de bianual, de acuerdo con el área profesional en el que se desempeña el asociado, incrementar los puntos a cumplir, para el Sector Independiente de 30 a 45 anuales y continuar con 30 puntos anuales para los Sectores Académico, Gubernamental y Empresarial, enumerando las responsabilidades de las Federadas para promover, facilitar, vigilar y controlar su cumplimiento, así como la aplicación de sanciones más rigurosas.

Es así que en enero de 1994, una vez cumplidos los requerimientos estatutarios, la Junta de Gobierno del IMCP procedió a la promulgación de la nueva Norma de Educación Profesional Continua; asimismo, se publió su nueva tabla de puntuación, con seis opciones para la actualización profesional: Recibir Instrucción, Impartir Instrucción, Participar, Producir, Presentar Examen y Otros, y los Formatos para Manifestar el Cumplimiento (uno para el Sector Independiente y otro para los Sectores Académico, Empresarial y Gubernamental); en aquella época la normatividad solo incluía esos tres documentos.

Después de un largo letargo de 14 años, con siete periodos de "cumplimiento" bianual de 60 puntos, el 1 de enero de 1994 se inició con toda su fuerza la aplicación obligatoria de la normatividad, para controlar la actividad de los Contadores Públicos colegiados, en la actualización y el mantenimiento de sus conocimientos profesionales.

Problemas y facilidades en el inicio de la aplicación de la nueva NEPC

En los años de 1994 y 1995, la Comisión de Educación Profesional Continua (CEPC), con la anuencia del Comité Ejecutivo Nacional del IMCP, tuvo que otorgar facilidades a los asociados de las Federadas para acreditar el cumplimiento de la Norma de los años 1993 y 1994, ampliando el plazo hasta el primer trimestre posterior al del año del cumplimiento, para acreditar los puntos correspondientes a dichos años; además, se les dio la oportunidad de tomar un curso anual de actualización para acreditar el cumplimiento de cada uno de esos años.

Las razones para el otorgamiento de estas facilidades fueron motivadas porque los miembros de los Colegios Federados no estaban acostumbrados a manifestar las actividades realizadas, ni a conservar sus constancias para amparar su capacitación profesional, debido a que la norma no tuvo un carácter coercitivo, durante tres años de cumplimiento voluntario y 11 años de un laxo cumplimiento obligatorio.

También es importante destacar que en el año de 1994, derivado de las reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación comentadas anteriormente y vigentes para 1993, con la constancia del cumplimiento anual de la NEPC de 1993, expedida por los Colegios Federados, se tuvo por satisfecho el requisito para acreditar la actualización profesional solicitada a los Contadores Públicos Registrados ante la AGAFF, sin la necesidad de sustentar y aprobar un examen ante dicha autoridad, para demostrar su actualización con respecto a las disposiciones fiscales, siendo este hecho un reconocimiento oficial a la normatividad del IMCP.

La NEPC y la Certificación Profesional (del Auditor Externo)

El IMCP, atendiendo a su misión para fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos, en 1998 creó la Certificación Profesional del Contador Público, con la finalidad de fomentar la capacitación y actualización de sus agremiados para que desempeñen su actividad profesional con excelencia, y promover la educación profesional continua y la propia certificación profesional.

Para tal efecto, emitió el Reglamento para la Certificación Profesional del Contador Público del IMCP, en el que se señaló que el certificado tendría una validez de cuatro años, transcurridos los cuales, tendría que presentar y aprobar, nuevamente, el Examen Uniforme de Certificación (EUC), o bien podría ser refrendado ante el Instituto, mediante una solicitud acompañada de las constancias anuales del cumplimiento de la NEPC de los últimos cuatro años, expedidas por su Colegio Federado al IMCP.

En su inicio el Reglamento para la Certificación, mediante artículo transitorio dio la facilidad a los miembros de los colegios federados al IMCP, para que mediante las constancias de cumplimiento de la NEPC expedidas por sus colegios, en los años 1994, 1995, 1996 y 1997 o de los años 1995, 1996, 1997 y 1998, pudieran obtener su certificado mediante la llamada "Cláusula del Abuelo", durante los años de 1998 y 1999; a partir del año 2000 la certificación profesional solo podría obtenerse a través de la presentación y aprobación del EUC.

En virtud de lo preceptuado en el Reglamento para la Certificación Profesional del Contador Público del IMCP, el cumplimiento de la NEPC se consolida como "la espina dorsal de la certificación"; en estas circunstancias, la CEPC se dio a la tarea de realizar un proyecto para constituirla como una opción viable y objetiva, para obtener el refrendo de la certificación sin la necesidad de presentar el EUC, logrando en el año 2001 una reforma a la NEPC que incluyó una nueva conformación de los puntos a cumplir:

- Para el sector independiente, corresponden 65 puntos de EPC para refrendar la certificación, de los cuales 30 puntos son del área de su especialidad, 20 puntos de las materias que conforman el Examen Uniforme de Certificación y 15 de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para los sectores académico, empresarial y gubernamental, 50 puntos; de los cuales 20 puntos son de las materias que conforman el Examen Uniforme de Certificación y 25 puntos de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para el cumplimiento de la EPC obligatoria son 55 puntos, de los cuales 30 puntos son área de su especialidad y 25 puntos de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para los sectores académico, empresarial y gubernamental 40 puntos con cualquiera de las opciones de la tabla de puntuación.

Asimismo, se otorgaba la facilidad para que el cumplimiento de los 20 puntos de las materias que conforman el EUC, se pudiera acreditar durante los cuatro años de la vigencia del certificado.

Esta certificación profesional (conocida como la Certificación del Auditor Externo), es obligatorio acreditarla ante las autoridades desde el año 2007, por los Contadores Públicos Registrados ante la AGAFF, de acuerdo con las nuevas reformas al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, este hecho reitera otro reconocimiento a la normatividad del Instituto.

Problemas y facilidades en el inicio del Refrendo de la Certificación, mediante el cumplimiento de NEPC vigente a partir de 2001

En el primer refrendo de la certificación, en 2002, con el cumplimiento de la NEPC de los años 1998 a 2001, se previó un artículo transitorio para otorgar la facilidad de acreditar los 20 puntos de las materias que conforman el EUC, con cualquiera de las opciones y temas de los capítulos de la tabla de puntuación.

Sin embargo, para el segundo refrendo de la Certificación en 2003, con el cumplimiento de la NEPC de los años 1999 a 2002, que se presentarían en abril de 2003, con las bases establecidas en la NEPC vigente a partir de 2001, se visualizó un grave problema para los asociados de las Federadas, con la entrega de la manifestación de 2002 (que corresponde al año en que se manifestarían los 80 puntos de los cuatro años para el refrendo de la certificación), ya que se detectó que gran parte los Contadores Públicos Certificados (C.P.C.), que refrendarían su certificación en 2003, no habían recibido capacitación en las materias que conforman el EUC, para acreditar los 20 puntos obligatorios. Por esta razón la Comisión de EPC, para atender a la problemática presentada, solicitó y obtuvo la aprobación del CEN, para que en términos de sus facultades estatutarias, se prorrogara para el año 2002 la vigencia del artículo transitorio 2 de la NEPC vigente a partir de 2001, eliminando una contingencia que afectaría a más de 4,000 C.P.C.

Reforma a la NEPC para regular el Refrendo de la Certificación Profesional, vigente a partir del año 2003

En vista de las dificultades que se presentaron en el inicio del refrendo de la certificación profesional, la CEPC se dio a la tarea de plasmar en la NEPC las inquietudes que se recibieron de la membrecía, emitiendo en febrero de 2003, un proyecto para modificar la NEPC con vigencia a partir del mismo año 2003, para conservar el mismo número de puntos requeridos para el Refrendo de la Certificación, señalando que los 40 puntos mínimos en las áreas de la especialidad solo se acreditarán con capacitación recibida o impartida, pero eliminando los 20 puntos específicos de las materias que conforman el Examen Uniforme de Certificación. Dicho proyecto fue aprobado y vigente a partir del año 2003, la conformación de la puntuación fue la siguiente:

- Para el sector independiente, 65 puntos de la EPC para refrendar certificación, de los cuales 40 puntos son del área de su especialidad y los 25 puntos restantes de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para los sectores académico, empresarial y gubernamental 50 puntos, de los cuales 20 fueron de capacitación recibida o impartida en el área de su especialidad y 30 de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para el cumplimiento de la EPC obligatoria 55 puntos, de los cuales 30 son del área de su especialidad y 25 de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para los sectores académico, empresarial y gubernamental 40 puntos, 10 de capacitación recibida o impartida en el área de su especialidad y 30 con cualquiera de las opciones de la tabla de puntuación.

Además, el cumplimiento para refrendar el certificado sería anual, sin la posibilidad de acumular los puntos dentro de los cuatro años del periodo de la vigencia del certificado. En la tabla de puntuación se eliminó el apartado que preveía el cumplimiento de puntos de las materias que conforman el EUC.

La NEPC y la Certificación por Disciplinas creada en 2010

A partir de 2010, el IMCP aprobó la Certificación por Disciplinas, certificado que pueden obtener los Contadores Públicos, mediante la presentación y aprobación del Examen de Certificación por Disciplinas (ECD); sin embargo, al igual que la Certificación General o del Auditor Externo, también se previó su obtención mediante la "Cláusula del Abuelo" acreditando experiencia en el desempeño de su especialidad, el reglamento modificado también prevé su refrendo mediante el cumplimiento de la NEPC.

En apoyo a la Certificación por Disciplinas, la reforma a la NEPC que se llevó a cabo en el año 2009, con inicio de su vigencia a partir de 2010, tuvo como finalidad que su cumplimiento también constituyera una opción, viable y objetiva, para obtener el refrendo de la certificación por disciplinas, sin la necesidad de presentar el Examen de Certificación por Disciplinas. El primer refrendo de esta certificación fue por los años de 2011 a 2014.

Reforma a la NEPC en 2015, para cambiar su nombre por el de Norma de Desarrollo Profesional Continuo (NDPC) y para incluir cinco puntos obligatorios de Ética y Responsabilidades Profesionales

En el año 2014 terminó la vigencia de la NEPC y en 2015 se inició con toda fuerza la Norma de Desarrollo Profesional Continuo (NDPC), que nace para concluir la convergencia con la IES 7, *Continuing Professional Development* [Norma Internacional de Educación (IES 7) de la IFAC], para alinearse con las reformas a los Estatutos del IMCP y, además, para incluir la capacitación obligatoria de cinco puntos o más, en los temas básicos de ética y responsabilidades profesionales (Ética Profesional, Norma de Control de Calidad, NDPC, entre otros), fundamentales para la actuación profesional del gremio.

El cambio de la norma no fue radical, ya que la NDPC tiene como origen y es continuación de la NEPC, y tenía que ser así, ya que la NEPC fue analizada y estudiada integralmente por la Comisión de la materia y confrontada con la Norma Internacional, demostrando con orgullo que la norma del IMCP, para regular el mantenimiento y conservación de los conocimientos profesionales del Contador Público, contiene todos los aspectos contemplados en la normatividad internacional, además de que posee la característica de establecer reglas dinámicas y de aplicación cotidiana en la vida del profesional de la Contaduría.

La estructura de los puntos que se acreditaron para el cumplimiento de la NEPC prevaleció durante 13 años, desde 2003 a 2014, ya que a partir de 2015 se modificó su distribución para incluir los cinco puntos obligatorios de Ética y Responsabilidades Profesionales. La conformación de puntos es la siguiente:

- Para el sector independiente, 65 puntos de EPC, para refrendar certificación, de los cuales

40 puntos son del área de su especialidad, 5 puntos de Ética y Responsabilidades Profesionales y los 20 puntos restantes de otras opciones de la tabla de puntuación.

- Para los sectores académico, empresarial y gubernamental 50 puntos, de los cuales 20 puntos son de capacitación recibida o impartida en el área de su especialidad, 5 puntos de Ética y Responsabilidades Profesionales y 25 puntos de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para el cumplimiento de la EPC obligatoria 55 puntos, de los cuales 30 puntos son del área de su especialidad, 5 puntos de Ética y Responsabilidades Profesionales y 20 puntos de otras opciones de la tabla de puntuación.
- Para los sectores académico, empresarial y gubernamental 40 puntos, de los cuales 10 puntos son de capacitación recibida o impartida en el área de su especialidad, 5 puntos de Ética y Responsabilidades Profesionales y 25 puntos con cualquiera de las opciones de la tabla de puntuación.

Los 5 puntos de Ética y Responsabilidades Profesionales no están limitados a la capacitación recibida o impartida, sino que pueden acreditarse, también, con las opciones de los apartados 3. Participar y 4. Producir de la tabla de puntuación.

Regulación de las Capacitadoras reconocidas o autorizadas por las Federadas, para impartir capacitación válida para la NEPC

Otro de los retos que ha tenido que afrontar la CEPC, actualmente Comisión de Desarrollo Profesional Continuo (CDPC), ha sido la emisión de la normatividad para regular lo establecido en la NEPC, Capítulo 6. De las Capacitadoras.

Desde el año de 1994, en que se aprueba el cumplimiento anual, se confirma que una de las responsabilidades fundamentales de las Federadas, es la de juzgar sobre la idoneidad de las instituciones impartidoras de educación, para que puedan ser aceptadas como capacitadoras reconocidas por la Federada; al respecto, se conoció de varios antecedentes para regular a sus capacitadoras, mediante guías o convenios con sus capacitadoras externas en los colegios de México, Guadalajara, Nuevo León y Puebla; el estudio y evaluación de dichos documentos dio como primer resultado en el año 2000, la emisión de la *Guía para el Control Administrativo de las Capacitadoras del IMCP*, con 10 capítulos, y fue el precursor de los actuales *Lineamientos para el Registro y Control de las Capacitadoras Autorizadas del IMCP*, que emitió la CEPC en 2009, los cuales contienen ocho capítulos y regulan:

1. Los Requisitos y el Registro de las Capacitadoras Externas.
2. Los Despachos de Contadores Públicos y a los Organismos Privados y Públicos en donde labora el Contador Público.
3. Las Universidades e Instituciones de Enseñanza Superior.
4. La Educación a Distancia o Educación Abierta.
5. La Capacitación Recibida en Eventos Especiales.
6. Los Controles.
7. El Comité de Evaluación y sus Visitas.
8. Las Sanciones a las Capacitadoras infractoras.

Este documento ha sido la base para vigilar y controlar a los organismos en donde los asociados de las Federadas ejercen las opciones para recibir o impartir instrucción fuera de las Federadas.

En 2015 se aprobaron los *Lineamientos para el Control de Puntos de Desarrollo Profesional Continuo*, aplicables a los Colegios Federados y a las Capacitadoras Externas, con la finalidad de establecer la aplicación obligatoria en las Federadas del "Sistema de Control de Puntos de Desarrollo Profesional Continuo". El IMCP tiene la intención de utilizar este sistema como una herramienta para verificar el cumplimiento de la NDPC y refrendar la certificación general y la certificación por disciplinas, situación que se ha retardado debido a la dificultad de su implementación en algunas Federadas.

Vigilancia y control de la Norma de Desarrollo Profesional Continuo

Una de las grandes preocupaciones y desafíos del IMCP, ha sido la necesidad de vigilar el cumplimiento de la NDPC; de suyo, la norma establece que la CDPC coadyuvará para difundir, promover, facilitar, **vigilar** y **controlar** el cumplimiento de la norma; es decir, apoyará en dichas actividades a la membrecía del IMCP y a las Federadas. Al respecto, el mecanismo que contiene la norma para que la CDPC del IMCP colabore con la vigilancia en el cumplimiento de la norma ha consistido en facilitar las herramientas a los auditores de gestión de las Federadas, a fin de efectuar la revisión sobre el cumplimiento de las Federadas de los Capítulos 3. De las Federadas y 6. De las Capacitadoras de la NDPC, y emitir un dictamen y un informe de control interno, correspondientes al cumplimiento del año anterior. Para ello, ha emitido la *Guía para la Revisión del Cumplimiento*

de las Federadas de la Norma de Desarrollo Profesional Continuo del IMCP y el *Manual de Procedimientos para la Revisión de Manifestaciones del Cumplimiento de la Norma de Desarrollo Profesional Continuo.*

Asimismo, la CDPC del IMCP tiene la facultad y obligación de revisar los documentos emitidos por los auditores de gestión de las Federadas y elaborar un informe de observaciones y sugerencias por cada Región del IMCP, sobre los resultados obtenidos en su evaluación y enviarlo, por medio de la Vicepresidencia de Legislación, al Auditor de Gestión del Instituto y a los Vicepresidentes Regionales, para que soliciten la implementación de las sugerencias y, en su caso, la verificación física de las obligaciones de la Federada en materia de Desarrollo Profesional Continuo.

Como se podrá observar, la vigilancia en el cumplimiento de la NDPC la realizan los auditores de gestión de las Federadas; la CDPC del IMCP solo coadyuva en la misma, proporcionando las herramientas por medio de las guías, lineamientos y manuales, y efectúa su control mediante la recopilación y análisis de los documentos emitidos por los auditores de gestión de las Federadas, así como, la elaboración y entrega de un informe por regiones al Auditor de Gestión del IMCP y a los Vicepresidentes Regionales, para que lleven a cabo las acciones ejecutivas o sanciones correspondientes.

Sin embargo, el camino para la vigilancia del cumplimiento de la Norma no ha sido fácil, tuvo como antecedentes algunas revisiones físicas a las Federadas, practicadas por miembros de la CDPC; posteriormente las revisiones cruzadas entre las diferentes Federadas de las regiones, así como la creación, en 2001, de la Comisión de Control de Calidad de la NEPC, con la finalidad de coordinar la vigilancia del cumplimiento. Esta comisión solo duró dos bienios, sin embargo, fructificó, ya que de ella emanó la firme convicción del carácter normativo de la CEPC y no las funciones de vigilancia, independientemente de que para efectuar la revisión directamente por el IMCP, se requería de una partida presupuestal, necesaria para mantener a un cuerpo dedicado de auditores. Asimismo en esta comisión se gestó la idea de que la vigilancia de la Norma se hiciera por medio de los auditores de gestión de las Federadas, situación que concretó la CEPC en octubre de 2003, mediante la emisión de la *Guía para la Revisión del Cumplimiento de las Federadas de la Norma de Desarrollo Profesional Continuo del IMCP y el Manual de Procedimientos* para la revisión de manifestaciones.

A partir de 2004 se han llevado a cabo las revisiones correspondientes, así como las adecuaciones a la Guía de revisión, siendo la última en 2015.

Tabla de puntuación para acreditar el cumplimiento de la NDPC

La tabla de puntuación contiene las diferentes opciones para acreditar el cumplimiento de la NDPC. Este documento ha sido de los más dinámicos, debido a que anualmente recoge las inquietudes de la membrecía, las analiza, estudia y, en su caso, las aprueba para integrarlas a sus diferentes apartados. Actualmente consta de nueve apartados, los cinco primeros contienen las diferentes opciones que tienen los miembros de los Colegios Federados para llevar a cabo su actualización profesional, como son: 1. Recibir Instrucción, 2. Impartir Instrucción, 3. Participar, 4. Producir y 5. Presentar Examen; los siguientes apartados establecen los temas de capacitación específica, así como las instituciones y organismos reconocidos, como sigue: 6. Temas para Recibir e Impartir Instrucción, 7. Instituciones y Organismos Reconocidos, 8. Temas de Ética y Responsabilidades Profesionales, 9. Temas de Seguridad Social, 10. Temas de Contabilidad y de Auditoría Gubernamental y 11. Temas de Contabilidad Gubernamental.

La tabla de puntuación se convirtió en un documento bastante extenso, sin embargo, el detalle de los temas de capacitación se hizo necesario, para facilitar a la membrecía la elección de un amplio menú de temas y materias, según el sector de desempeño profesional, así como para proporcionar a las Federadas una herramienta, para la revisión de las manifestaciones de cumplimiento de la Norma que presentan sus asociados.

Remembranza

Desde hace 40 años, el IMCP, por medio de la Educación Profesional Continua y de la actividad de aprendizaje permanente para el desarrollo profesional, ha fomentado el compromiso individual de los Contadores Públicos para ejercer con calidad y competencia los servicios que proporcionan; el medio para regularla ha sido la NEPC, actual NDPC, y sus documentos anexos (tabla de puntuación, Lineamientos para Capacitadoras, Sistema de Control de Puntos, Registro Nacional de Capacitadoras, Guía para la Revisión del Cumplimiento, Manual de Procedimientos para la Revisión de Manifestaciones, Formatos para Manifestar el Cumplimiento), que, sin embargo, serían letra muerta, sin los hombres y las mujeres que a lo largo de dicho tiempo han trabajado en ella en forma voluntaria.

He participado en la regulación de la NEPC y NDPC, desde el año de 1994; inicialmente, como Secretario y Presidente de la Comisión en el Colegio de Contadores Públicos del Estado de Puebla; posteriormente, ingresé durante un año, en 1997, como miembro de la Comisión Nacional, después me integré a la misma Comisión Nacional desde el año de 1999 y continúo en ella, debido a las diversas invitaciones que recibí para seguir participando, por parte de sus presidentes y/o vicepresidentes de Legislación del IMCP; en esos 20 largos años, he sido Secretario de la Comisión dos veces, en los bienios 1999-2001 y 2005-2007 y, honrosamente, Presidente en los bienios 2001-2003 y 2007-2009; Presidente de la Comisión para el Control de Calidad en el Cumplimiento de la NEPC, en 2004. Actualmente, funjo como Asesor de la CDPC, de tal suerte que conozco y he vivido los cambios y decisiones transcendentales que menciono a lo largo de este artículo, así como compartido los anhelos y vivencias con connotados amigos y colegas que, a reserva de mi memoria, quiero mencionar:

Los Vicepresidentes de Legislación con los cuales colaboramos al paso de los años, han sido los C.P.C.: Javier Flores Durón y Pontones, Fernando J. Morales Gutiérrez, Jaime Sánchez Mejorada Fernández, Luis Moirón Llosa, Alfonso Infante Lozoya y Armando Espinosa Álvarez.

Asimismo, quiero recordar a los presidentes de la CEPC que la han dirigido en esos años, ellos son los C.P.C.: Marco Antonio Cortés Rangel, Octavio Acosta Salomón, (de entrañable memoria y que en paz descanse), Héctor I. Herrera Herrera, Francisco Álvarez Romero, Miguel Ángel Arrieta Méndez, Hugo Valdez Ruiz, Miguel Ángel Cervantes Penagos y un servidor Maximino Castillo López.

No puedo dejar de mencionar a quienes debemos honrar como pioneros de la norma en 1994, al Vicepresidente de Legislación Felipe Pérez Cervantes y al Presidente de la Comisión de EPC, Juan Manuel Ferrón.

Tampoco puedo olvidar a quienes formamos un equipo de trabajo comprometido con la profesión y que revolucionó la norma, mediante modificaciones sustanciales y la novedosa emisión de documentos que complementaron su aplicación, ellos son los C.P.C.: Octavio Acosta Salomón, de Sonora; Lorenzo Reyes Camacho, de Chihuahua; Héctor I. Herrera Herrera, de Cancún; Antonio Flores Fernández, de México; L.A.E. Willebaldo Roura Pech, Exdirector de Certificación, y un servidor, Maximino Castillo López, de Puebla.

Asimismo, recuerdo a connotados miembros, como son los C.P.C.: Sergio F. Ruiz Olloqui Vargas, Julio César Cantú Ruiz, Juan Antonio Rodríguez Espíndola, José Besil Bardawil y Víctor Keller Kaplanska, entre muchos otros que, desafortunadamente, escapan a mi memoria (me disculpo por ello) y que han trabajado muchos años en forma intensa y desinteresadamente por nuestra profesión.

Comisión de Desarrollo Profesional Continuo 2017-2019

Con satisfacción debemos reconocer que el legado que han recibido nuestros compañeros, los actuales miembros de la CDPC, lo han conservado y acrecentado, a ellos debemos el constante estudio y actualización de la NDPC, las adecuaciones a la tabla de puntuación, para precisar las instituciones en donde puede recibir o impartir instrucción y las diferentes materias en la que puede el asociado capacitarse en el área de su especialización; el reordenamiento de la *Guía para la Revisión del Cumplimiento de las Federadas de la NDPC del IMCP, el Manual de Procedimientos para la Revisión de Manifestaciones y los Formatos para Manifestar el Cumplimiento*, entre otros trabajos realizados.

Actualmente, están revisando integralmente los documentos anexos a la NDPC, con la finalidad de actualizarlos, para que no pierdan vigencia, y agruparlos en un reglamento de la NDPC.

Sus integrantes son los siguientes: Miguel Ángel Cervantes Penagos, Presidente (Puebla); C.P.C. María de Lourdes Vázquez Moreno, Secretaria, (Michoacán); Hugo Valdez Ruiz (Jalisco); Sandra Edith Gómez Domínguez, (Baja California); Juan Antonio Rodríguez Espínola (México); Julio César Cantú Ruíz (Nuevo León); Juan Carlos Bojorges Pérez, (México); Sergio Luis Moreno Moreno, (México), y Maximino Castillo López, Asesor, (Puebla). A estas personas debemos reconocerles su trabajo voluntario y desinteresado en favor de la profesión, ya que sacrifican tiempo y esfuerzo, sin esperar ninguna retribución económica, sino el prestigio y la satisfacción de apoyar al IMCP y retornar a la profesión, parte de los beneficios que reciben de ella.

Necesidad de tener mayor renovación de los miembros de la CDPC

Como se podrá observar, la Comisión de DPC tiene presencia en todas las Regiones delimitadas por el IMCP; es decir, en la Región Centro, Región Centro-Istmo-Peninsular, Región Centro-Occidente, Región Noroeste y Región Noreste; sin embargo, es de hacerse notar la necesidad de una mayor rotación de sus integrantes, para renovar y enriquecer los trabajos de la Comisión, sin dejar de aprovechar la participación de los miembros experimentados.

Por tal motivo, sería muy importante retomar el último proyecto (2018) de la Comisión de Estatutos del IMCP, sobre la regulación de las regiones y enfrentar el desafío para lograr la participación piramidal desde su base, dentro las comisiones normativas nacionales, de los miembros designados por todas las regiones, de tal suerte, que se articulen y fluyan las actividades, consultas e información, eficientemente entre las Federadas, las regiones y el Instituto.

Para que un miembro se integre a las comisiones nacionales, sería indispensable que primero haya sido miembro de la comisión de la materia de su Federada y posteriormente miembro de la comisión de su región.

De igual forma sería necesario que, para integrarse, como miembro de las comisiones regionales, y las comisiones nacionales, tenga el nombramiento de su Federada y de su región, respectivamente, que, sin embargo, en términos del Reglamento de las Comisiones que emiten Disposiciones Fundamentales de los Estatutos del IMCP, la persona designada para pertenecer a la Comisión Nacional deberá ser aprobado por el Presidente de esta.

Estimados lectores, disculpen las posibles omisiones y el abuso de su tiempo para leer este artículo. Sé que me extendí, pero quise que el lector tuviera un amplio panorama de lo sucedido en los 40 años de vida de la siempre actual y vigorosa Norma de Desarrollo Profesional Continuo del IMCP.

Agradezco al IMCP la oportunidad que me ha dado para comentar mis experiencias y vivencias como miembro de la CEPC, ahora Comisión de Desarrollo Profesional Continuo.

Referencias

NEPC, edición 1994.

NEPC, edición 2001.

NEPC, edición 2003.

NEPC, edición 2005.

NEPC, edición 2006.

NEPC, edición 2007.

NEPC, edición 2009.

NEPC, edición 2011.

NDPC, edición 2015.

Estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos.

IES 7, *Continuing Professional Development* [Norma Internacional de Educación (IES 7) de la IFAC].

Contaduría pública

Edición dedicada a la

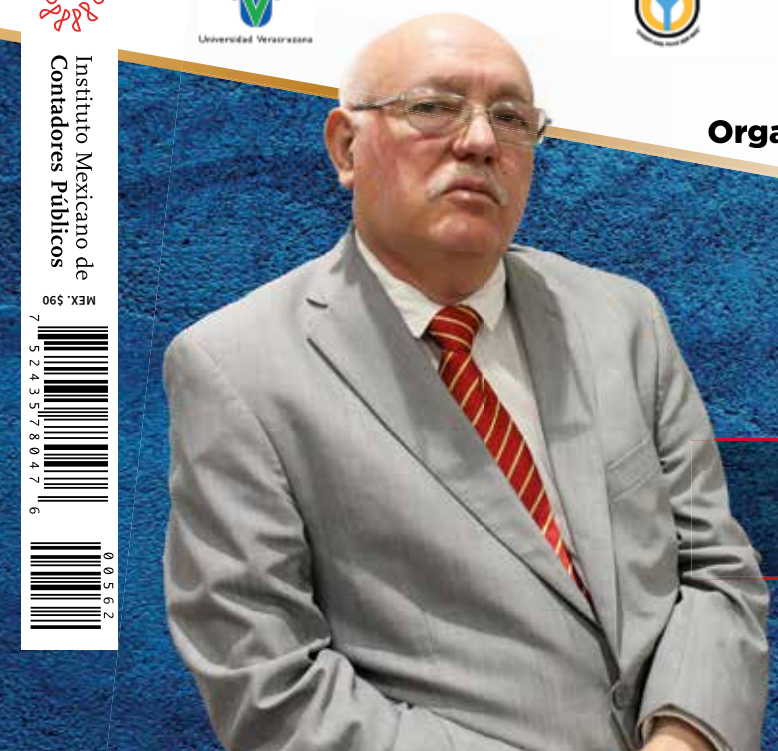
ANFECA 60 AÑOS

Evolución y trascendencia

1959-2019

60 Asamblea Nacional ANFECA

Organismos invitados: CACECA, alafec



DAVID ROGELIO COLMENARES PÁRAMO

AUDITOR SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

MEX. $90

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Colección de bolsillo
PARA TODOS

Disponible en versiones

libros ELECTRÓNICOS

Temas específicos explicados de forma fácil y práctica

librerías del IMCP
tienda.imcp.org.mx

Colegios Federados y
librerías de prestigio

Librería Tabachines
Bosque de Tabachines 44
Fracc. Bosques de las Lomas
Tel. 55 11 05 19 21
libtabachines@imcp.org.mx

Librería Río Rhin
Río Rhin 29, local B
Col. Cuauhtémoc
Tel. 55 52 11 51 76
librlarhin@imcp.org.mx

Librería Universidad
Av. Universidad 2074
Col. Copilco
Tel. 55 56 59 52 01
libuniversidad@imcp.org.mx

Importancia de la investigación para México

DRA. SILVIA GALICIA VILLANUEVA
INVESTIGADORA DEL SISTEMA NACIONAL DE INVESTIGADORES
ACADÉMICA DEL INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL
SGALICIAV@IPN.MX

DR. JOSÉ ERNESTO AMORÓS ESPONOSA
DIRECTOR DE PROGRAMAS DE DOCTORADO
EGADE BUSINESS SCHOOL
TECNOLÓGICO DE MONTERREY MÉXICO
COORDINADOR NACIONAL DE POSGRADOS DE LA ANFECA
AMOROS@TEC.MX

Sin duda uno de los retos más relevantes que tiene México es desarrollar una sociedad del conocimiento dinámica y flexible que permita llevar al país a su máximo potencial. En este sentido, los mecanismos de investigación y desarrollo que incluyen la investigación científica-tecnológica y la posterior transferencia de los resultados de dicha investigación son esenciales en la ecuación del desarrollo

En México la tarea de crecimiento y desarrollo de la investigación ha recaído principalmente en Instituciones de Educación Superior (IES) con la ayuda de los sectores, tanto públicos como privados. Sin embargo, organismos internacionales como el Banco Mundial o la UNESCO[1] informan que a la fecha nuestro país gasta el equivalente a 0.5% de su PIB en investigación y desarrollo. Esta cifra está muy por debajo del porcentaje mundial que es de 2.3%. Países como Israel, Corea o Finlandia destinan hasta 3% del PIB, cifra que se ve muy lejana en México. Si a esto le agregamos que cerca de 70% de dicho gasto proviene de fondo públicos (presupuesto gubernamental), vemos que como país tenemos aún muchas áreas de oportunidad.

¿Por qué es relevante la investigación?

Desde una perspectiva institucional la investigación tiene como misión definir objetivos, estrategias, programas, lineamientos de gestión e instrumentos de operación, para generar, aplicar y transferir conocimientos científicos y tecnológicos en la investigación básica y aplicada, para la formación de capital humano del alto nivel, con la correspondiente difusión y divulgación de los resultados que contribuyan al desarrollo sustentable de México.

En este contexto se ha definido la visión de la investigación como "ser incluyente en los procesos de formación y actualización de la investigación educativa, científica y tecnológica a nivel nacional e internacional, con base en definir líneas y redes de investigación acordes a la Política Nacional de Ciencia y Tecnología, para contribuir con ética, decoro y transparencia al desarrollo científico, tecnológico y a la innovación, con impacto social".

Si nos ajustamos a la misión y visión antes descritos, el avance tecnológico y la globalización demandan modelos de investigación innovadores para enfrentar grandes desafíos, por lo cual debe fortalecerse la vinculación entre los sectores educativo, empresarial y social. Por ello se requiere de nuevos paradigmas de investigación que se adecuen a la dinámica actual.

En ese sentido se recuerda lo expuesto por Delors (1996) cuando señala que la educación a lo largo de la vida se basa en cuatro pilares:[2]

- **Aprender a conocer**, combinando una cultura general suficientemente amplia. Lo que supone, además: aprender a aprender para aprovechar las posibilidades que ofrece la educación a lo largo de la vida.
- **Aprender a hacer**, a fin de adquirir no solo una calificación profesional, sino una competencia

que capacite al hombre para hacer frente a gran número de situaciones y a trabajar en equipo. Pero, también, aprender a hacer en el marco de las distintas experiencias sociales o de trabajo, a causa del contexto social o nacional.

- **Aprender a vivir juntos**, desarrollando la comprensión del otro y la percepción de las formas de interdependencia al realizar proyectos comunes y prepararse para tratar los conflictos, respetando los valores de pluralismo, la comprensión mutua y la paz.
- **Aprender a ser**, para que florezca mejor la propia personalidad y se esté en condiciones de obrar con creciente capacidad de autonomía, de juicio y de responsabilidad personal.

En estos pilares recaen los objetivos de la investigación:

- Promover la investigación dentro de todos los sectores (público, privado y social).
- Coordinar y servir de enlace entre todos los diferentes sectores, respecto de las actividades de investigación, integración de comunidades para eventos conjuntos en el desarrollo de la investigación científica y tecnológica.
- Fomentar acciones que contribuyan al desarrollo de los diversos sectores.

10 preguntas que toda universidad de futuro debe plantearse

Las universidades son instituciones que cuentan con reconocimiento, y es que a escala mundial la educación superior no para de crecer y su masificación es una prueba de progreso que debemos celebrar, por ello existen 10 preguntas imprescindibles que toda universidad de futuro se tiene que hacer:

1. En un mundo que dobla el acceso al conocimiento cada año, ¿qué contenidos deben estudiarse? ¿Por qué los organismos de acreditación de cada país se empeñan en defender programas nacidos de un mundo enciclopédico que dejó de existir?
2. En un mundo donde la capacidad de analizar datos crece exponencialmente, ¿cómo podemos continuar haciendo docencia e investigación al margen de esas herramientas? No hablamos ya del imperativo de facilitar su aprendizaje a los alumnos, hablamos de cómo los grupos de investigación usan estas herramientas y mejoran sus capacidades investigadoras.
3. ¿Cómo vamos a utilizar en la universidad la creciente capacidad de la Inteligencia Artificial? ¿Cómo vamos a ponerla al servicio de la investigación?
4. Los nuevos egresados competirán con los robots. Buena noticia, habrá que formarlos para algo más que rutinas manuales e intelectuales. ¿Cómo lo vamos a hacer? ¿Cómo facilitamos que cada uno construya competencias que tiendan a ser únicas?
5. La realidad virtual tiene un alto potencial de aplicación al aprendizaje y la investigación. ¿Para qué implementamos este tipo de soluciones?
6. Formamos a gente para un mundo complicado cuando lo que van a encontrar es un mundo complejo. ¿Cómo vamos a resolver este abismo? Tenemos una academia muy preparada para aprender, pero no estamos seguros de su capacidad para desaprender.
7. Nuestro entorno de información y conocimiento es exponencial. Tenemos la necesidad de formar a gente que sea capaz de construir grandes síntesis con gran agilidad.
8. Todos admitimos que los egresados de la universidad van a tener una vida profesional muy líquida. Van a trabajar para otros como empleados, van a ser *Freelance*, emprendedores o híbridos entre estas situaciones. Van a vivir en el cambio; pero ¿no es una contradicción que quienes les forman sean gente de una sola experiencia profesional? ¿Cómo da respuesta a esto la investigación en gestión y otras ciencias sociales?
9. El mundo es global, pero la universidad es local. Empiezan a proliferar soluciones de universidad global. Ante ello, ¿qué van a hacer los diversos sectores en turno?
10. Desde hace años se habla de la triple hélice, que fuera de dos o tres ecosistemas de innovación, aunque no ha dado resultados en ninguna parte. ¿No debería ser hora de plantear que esta relación debe ser repensada del todo? ¿No deberíamos poner gente a hacer transferencia en ambas direcciones que realmente vea en ello un valor diferencial?

Conclusión

La universidad y los diferentes sectores se enfrentarán a entornos de alta disrupción, por ello se debe tener la capacidad de innovar, hacer progresar la ciencia y con esta a la humanidad al generar conocimientos de frontera. Ese es el gran reto para México: generar más investigadores y profesionales como agentes de innovación para lograr el desarrollo sostenible del país.

1. Una visualización y comparación de las estadísticas de inversión en Investigación y Desarrollo proporcionadas por la UNESCO se encuentran aquí: http://uis.unesco.org/apps/visualisations/research-and-development-spending/
2. Delors, J. (1996.). "Los cuatro pilares de la educación" en *La educación encierra un tesoro*. Informe a la UNESCO de la Comisión internacional sobre la educación para el siglo XXI, Madrid, España: Santillana/UNESCO. pp. 91-103.

Contaduría pública

ECOLOGÍA
Factor para el futuro de las empresas

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
MEX. $90
0 0 5 6 3

Entrevistas

JOSÉ IVÁN ZÚÑIGA PÉREZ TEJADA
Coordinador de Política Pública en política y legislación ambiental A.C.

CARLOS MARTÍNEZ VELÁZQUEZ
Director General del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

Acciones en pro de los derechohabientes

SiCC Sistema vía Internet para la capacitación continua

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

¿Sabías que...?

Existen nuevas opciones on line para cumplir con los puntos que te pide la Norma de Desarrollo Profesional Continuo en las áreas de:

- Auditoría Gubernamental
- Auditoría (certificación general)
- Ética
- Fiscal
- Entre otras

Acércate a nosotros y conoce todos los cursos en línea que te otorgan puntos DPC.

Mayores informes: www.imcp.edu.mx / coach@imcp.org.mx / Tel. (55) 52676457

Impuestos ambientales y su desarrollo en la legislación mexicana

DR. Y C.P.C. MIGUEL ÁNGEL SANTILLANA SOLANA
SASM_SC@HOTMAIL.COM
@M_ASANTILLANA

El desarrollo del ser humano a costa de los recursos naturales finitos genera que la problemática del deterioro al planeta siga siendo tema durante los siguientes años, continuando con propuestas sobre cómo incentivar la conservación de tales recursos o, en su caso, inhibir la sobreexplotación de los mismos[1]

Toda actividad humana provoca un riesgo al ambiente y, en consecuencia, aplicar impuestos debiera generalizarse, involucrando tanto a los entes productivos dañinos como a los que directa o indirectamente resulten beneficiados de dicha actividad.

Tal perspectiva se aparta del concepto sancionador por afectar al medio; busca recaudar desde el primer momento de generarse un riesgo permitido, tomando en cuenta que este, por sí mismo, modifica el ecosistema, con independencia de cumplir todas las previsiones posibles, a fin de evitar una situación que impacte al entorno y, en el supuesto de darse tal afectación, el Estado tenga posibilidades financieras de afrontarla. Asimismo, propone bases teóricas de mecanismos impositivos realmente gravosos, obteniéndose con ellos, la adopción ciudadana de conductas mitigadoras de la polución, como la cultura del reciclaje o conducir vehículos no contaminantes.

El cuarto párrafo del artículo 4º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce que: "Toda persona tiene derecho a

> *"ES POSIBLE HABLAR DE UNA FISCALIDAD AMBIENTAL PROPIAMENTE DICHA, SIN QUE SE ENTIENDA ESTA CON FINES EXTRAFISCALES, LA CUAL ABARCA UNA PLURALIDAD DE TRATAMIENTOS DIVERSOS"*

un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar".[2]

Lo importante de esta base constitucional es precisamente establecer, desde el punto de vista jurídico, cuáles serían los elementos inherentes al ambiente, a efecto de determinar el bien jurídico tutelado y de ahí establecer los mecanismos para su protección, en el caso de este trabajo, por medio de la imposición fiscal. Al respecto, Cabrera Acevedo, citando a Beniamino Caravita, señala "que el ambiente tiene tres elementos: a) la tutela de la belleza del paisaje y de la cultura; b) la lucha contra la contaminación, y c) el ordenamiento del territorio y el urbanismo".[3]

Existen agentes productores que, en virtud de las necesidades del ser humano, generan una actividad económica de la que directamente se ven beneficiados un determinado número de personas, básicamente quienes adquieren los bienes de ese productor, sin embargo, existe un número indeterminado de personas que, a pesar de no recibir un beneficio de este agente, corren el riesgo de verse afectados por dicha actividad; de ahí que no solo corresponde al agente productor que se le grave por su actividad, sino también a quienes demandan del mismo los beneficios de dicha actividad económica.

Se habla de los impuestos con fines fiscales y de los impuestos con fines extrafiscales. Respecto de esta distinción hecha sobre los impuestos, cabe hacer la aclaración que "la doctrina ha enfocado su estudio de este tema en los impuestos, lo anterior debido al propio desarrollo doctrinal que ha tenido el impuesto", de tal suerte que al hacerse referencia a impuestos se puede considerar aplicable la distinción a las contribuciones en general, misma suerte corre la distinción de trato, respecto a este último concepto, con el tributo, referido por la doctrina extranjera.[4]

Partiendo de lo anterior, es posible hablar de una fiscalidad ambiental propiamente dicha, sin que se entienda esta con fines extrafiscales, la cual "abarca una pluralidad de tratamientos diversos. Estas variadas modalidades pueden reconducirse a tres grupos: la introducción del elemento ecológico en la estructura de los tributos fiscales, el establecimiento de tributos ambientales y los beneficios fiscales". En esta perspectiva, el problema a resolver tendría que ver más con la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo, que los fines de la fiscalidad ambiental; sobre esta cuestión "la argumentación que más puede atraer es la que se refiere a la extrafiscalidad compatible con la capacidad contributiva y la introducción, si bien sumaria, de un concepto clave, a mi modo de ver, que es la capacidad de contaminar".[5]

Uno de los problemas que presenta la tutela del bien jurídico respecto del ambiente es, precisamente, la concepción del derecho a un ambiente sano, como derecho difuso; así las cosas, no se pretende hacer un examen exhaustivo de esta clase de derechos, sin embargo, resulta necesario abordar el conocimiento de este concepto dado que la protección al ambiente se viene identificando con este tipo de derechos, en virtud de sus características particulares.[6]

Según Claudia Corichi, la recaudación por medio de impuestos ambientales es aún un escenario poco explorado en el sistema fiscal mexicano. Sin embargo, la ineludible marca de las empresas contaminantes es cada vez mayor en todos los sentidos. Comunidades afectadas, familias desplazadas, daños a la salud, pero también consecuencias sociales que son poco abordadas por estos sistemas impositivos, que muchas veces no culminan con políticas y recursos orientados a resolver problemas públicos.

En 2017, el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (CIEP) publicó un estudio sobre impuestos ambientales, en el que se comparan las cargas fiscales implementadas en diferentes países por medio de una sanción a las empresas contaminantes. El documento destacaba que mientras que en países como Australia y Alemania recaudan, en promedio, 1.9% del Producto Interno Bruto (PIB)

por estas cuestiones, en México la normativa era tan laxa que la recaudación apenas representa 0.1%.

Aunque en el caso de los impuestos ambientales, estos tienen un fin extrafiscal, el de desincentivar actividades contaminantes, la experiencia internacional destaca haber destinado los recursos de estas cargas, a políticas concretas de atención de comunidades mineras que generalmente se desarrollan alrededor de estas industrias. Por ejemplo, casos como los de Bolivia y Chile son un referente.

En México, el movimiento de la renta minera en los últimos 20 años tuvo un crecimiento positivo que pasó de significar 0.15% del PIB, a casi 0.5% del mismo en el periodo de 1990 a 2010. Sin embargo, el porcentaje de recaudación, con respecto del PIB de 2006 a 2012, refleja una reducción superior a 100%, reflejando así el poco compromiso de las industrias extractivas –muchas veces extranjeras– con el desarrollo de las comunidades que impactan.

Hace unos días (febrero de 2019), la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó legal la aplicación de un "impuesto ecológico" que pagarán las empresas relacionadas con el modelo extractivo depredador en el estado de Zacatecas. En los hechos, el aval a este impuesto significa la justificación y un intento de legitimación de un modelo extractivo que múltiples estudios e investigaciones han demostrado que destruye la vida.

La SCJN declaró que las entidades federativas pueden establecer impuestos ecológicos que deberán pagar las empresas que, derivado de sus operaciones, contaminan en su territorio.

Por mayoría de nueve votos el Pleno de la Corte avaló el proyecto de la ministra Norma Lucía Piña Hernández y declaró que esta facultad en materia ambiental no es exclusiva de la Federación, sino concurrente entre esta y los estados.

Esto, debido a que dichos impuestos no se fijan recaudatorios, sino para inhibir que las empresas contaminen y para invertir en las medidas de remediación que se requieren para afrontar el impacto ambiental que tiene su operación.

Un dilema que hay que resolver es cómo mejorar los ingresos propios de las entidades federativas, en virtud de las evidentes dependencias de las transferencias federales, unas de libre disposición, que son las participaciones, ingresos propios derivados de la adhesión de los estados al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en 1980, y otras transferencias condicionadas.

> *"LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DETERMINÓ LEGAL LA APLICACIÓN DE UN "IMPUESTO ECOLÓGICO" QUE PAGARÁN LAS EMPRESAS RELACIONADAS CON EL MODELO EXTRACTIVO DEPREDADOR EN EL ESTADO DE ZACATECAS"*

Es notoria la concentración de potencial recaudatorio en el nivel central, mayor que el de la mayoría de los países que formamos parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en la que hay naciones federales y centrales o unitarias.

Las empresas pueden quedar exentas del pago de este tipo de impuestos siempre y cuando tengan certificación de ser socialmente responsables.

Originalmente, el proyecto establecía que las empresas de la industria automotriz, química, petróleo, petroquímica, pinturas, papel, metalúrgica, de vidrio, entre otras, que forman parte de las que más contaminan, quedaran fuera de este tipo de impuestos locales por ser competencia federal.

Sin embargo, en el proyecto final que avaló el Pleno esta disposición se eliminó al considerar que la Ley Federal de Equilibrio Ecológico solo reserva para las autoridades federales la expedición de los permisos de operación, no así los gravámenes a los que pueden estar sujetas.

1 Vargas Ramos, A. (2014). *Impuestos ambientales: La imposición fiscal a los riesgos permitidos*. México: Porrúa.

2 *Ibidem*, p. 111.

3 *Ibidem*, p. 112.

4 *Ibidem*, p. 119.

5 *Ibidem*, p. 121.

6 *Ibidem*, p. 128.

SMS

México

Cuente con nosotros.

Red SMS Latinoamérica

Estamos en 21 países y estamos cerca.
Conoce SMS en **Aguascalientes, Cancún, Culiacán, Del. Benito Juarez, Del. Miguel Hidalgo, Guadalajara, Mérida, Monterrey, Oaxaca, Puebla y Reynosa.**

www.smslatam.com/mexico

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Muchas gracias
a nuestros autores y
colaboradores por su valiosa
aportación a la revista
Contaduría Pública
y por formar parte
de esta edición especial.

Los invitamos a seguir
escribiendo en beneficio de la
profesión contable.

Contaduría
pública