

---

# Ética de los contadores

La fe pública no es un principio fundamental.

Por: Samuel Mantilla



<https://samuelmantilla.com>

---

¿Los contadores en general, y los contadores públicos en particular, son profesionales éticos? La respuesta es obvia: lo son. Eso no tiene dudas. Se presentan y son reconocidos como profesionales éticos.

Sin embargo, algunos prefieren decir que los contadores son profesionales éticos a quienes no necesariamente les interesa la ética porque prefieren el cumplimiento.

¿Qué dice Ud. sobre el particular?

Mi análisis sobre el particular está dividido en siete secciones: (1) Ética sí, ¿pero cuál ética?; (2) El Código de IESBA como punto de referencia; (3) Cómo acceder al Código de IESBA; (4) La estructura conceptual de la ética profesional; (5) El Código de IESBA, en Colombia; (6) Los principios fundamentales; y (7) A manera de resumen.

## ÉTICA SÍ, ¿PERO, CUÁL ÉTICA?

---

El problema es cuál es la ética en concreto, de los contadores en general y de cada contador en particular. Ello va más allá de presentarse y ser reconocidos como profesionales éticos. Ahí empiezan las diferenciaciones:

- ¿Ética de la integridad?
- ¿Ética de los negocios?
- ¿Ética de cumplimiento?
- ¿Ética social?

Si bien algunos quisieran que la respuesta fuera sí a cada uno de los cuatro enfoques anteriores (téngase claro, no son los únicos), la realidad es que en la práctica profesional hay uno que se **privilegia**. Solamente puede ser privilegiado uno:

- **La integridad como cualidad de ser íntegro, esto es, la entereza moral.** De acuerdo con Wikipedia: *“Una persona íntegra es aquella que siempre hace lo correcto; que hace todo aquello que considera bueno para la misma sin afectar los intereses de otros individuos”*. Este enfoque es, quizás, el más reconocido. Pero tiene el problema de que ‘se enreda’ al concretar qué es: ¿Qué se entiende por **entereza moral**? (¿Asociada a un concepto religioso? Por ejemplo, ¿tener la pureza de las vírgenes?). ¿Qué se entiende por **correcto**? (¿Lo que es correcto para mí es correcto para la sociedad, y viceversa?)
- **La ética de los negocios, esto es, el negocio por encima de todo.** Esto tiene amplio sentido dado que los profesionales prestan servicios y tienen derecho a contraprestación por los mismos. Incurren en costos y realizan inversiones, tienen derecho a obtener utilidades derivadas de su ejercicio profesional. En muchos sectores ha hecho carrera la frase de que ‘cobro por lo que sé’, independiente del valor asociado a cada servicio prestado (= según el entregable). Otros prefieren que sea el mercado quien reconozca el valor y, por consiguiente, defina el precio de los servicios profesionales. Este privilegiar del negocio (= lucro profesional) está muy ligado a lo que se considera ‘correcto’ y descarta lo que ‘no es correcto’. En general, la sobrevivencia de las firmas de contadores (grandes, medianas y pequeñas), generalmente depende de privilegiar este enfoque. A veces también es considerado como factor de éxito profesional. Incluso como condición para el ascenso en la jerarquía de las firmas (¡Llegar a ser socio!).

- **Ética entendida como cumplimiento.** El cumplimiento (de normas y obligaciones) es un deber de la organización que está en cabeza de sus propietarios y administradores. Hay muchos ‘apóstoles’ que buscan apropiarse del cumplimiento y lo cargan sobre sus hombros (Cfr. ‘la función de cumplimiento’) o sobre los de otros (Cfr. ‘el revisor fiscal’). Este enfoque actualmente está muy ‘de moda’ dado que las autoridades buscan **descargar** muchas de sus responsabilidades (de vigilancia y monitoreo, principalmente), **trasladándolas** a funciones organizacionales o a funcionarios específicos. También porque, en la lucha contra la **corrupción** el atajo que más se toma es el del cumplimiento: si hay cumplimiento no hay corrupción, independiente de si la norma legal es la que incentiva o cubre la corrupción. Un sector importante y numeroso de contadores privilegia este enfoque y lo lleva al extremo de identificar contabilidad con impuestos (Cfr. ‘NIIF con efectos tributarios’), pasando por encima de todos los requerimientos financieros y de calidad.
- **La ética social.** Muy asociada al rescate de valores perdidos y a la búsqueda de condiciones humanas más equitativas en empleo, lucha contra las desigualdades (de raza, género, cuna, etc.), defensa de la naturaleza y solución de los problemas causados a ésta (cambio climático, principalmente). Con la apertura a nuevos mercados derivados del ‘salir del closet’, veganismo, vegetarianos, etc. En la presentación de reportes financieros, los requerimientos de información social, económica y ambiental (ESG, GRI, <IR>, SSB), más allá de la presentación de reportes financieros anuales y trimestrales.

En términos prácticos, ¿quién puede oponerse a cualquiera de los anteriores cuatro enfoques y de los otros muchos que me falta por mencionar? Ese no es el problema. Insisto, la **clave** está en cuál se **privilegia** en **términos prácticos**. Esto es, de hecho, alrededor de cuál de ellos gira el ejercicio profesional.

Como la solución a esto depende de los hechos y circunstancias específicos de cada profesional y/o de cada firma profesional, ya no es suficiente ‘**presentarse como profesional ético**’ sino ser ‘**reconocido como profesional ético**’. Las cosas cambian de manera sustancial, así pocos fácilmente se den cuenta de ello. Porque para ello no funcionan ni los avisos promocionales ni los ‘likes’ (‘me gusta’) en los medios de comunicación social, que son una moda que ya está empezando a ser superada.

## EL CÓDIGO DE IESBA COMO PUNTO DE REFERENCIA

---

A nivel internacional ha habido un esfuerzo importante por ‘estandarizar’ las distintas profesiones de contadores, esfuerzo cuyo mayor escollo ha estado en la estandarización de los diferentes códigos de ética profesional. La razón es que como se toca el meollo de la identidad local surgen las posiciones defensivas y combativas, y ahí se muere todo.

La principal consecuencia es que la profesión como tal poco o nada avanza. Fácilmente es arrasada por otras profesiones que no dependen de códigos legales, si bien acatan y cumplen el marco de las normativas de cada país donde ejercen, particularmente las normas técnicas asociadas a su oficio concreto.

Así las cosas, personalmente me gusta la claridad conceptual del Código de Ética para Contadores Profesionales, de IESBA, cuya última versión es la del año 2018, con ligeras actualizaciones menores. Refiriéndose al ‘propósito del Código’, la [versión electrónica](#) dice (la traducción es mía):

*El Código internacional de ética para contadores profesionales [International Code of Ethics for Professional Accountants] que incluye los estándares internacionales de independencia [International Independence Standards] (“el Código”) establece principios fundamentales de ética para contadores profesionales, reflejando el reconocimiento que la profesión hace de su responsabilidad de interés público. Esos principios establecen el estándar de comportamiento que se espera de un contador profesional. Los principios fundamentales son: integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, y comportamiento profesional.*

*El Código proporciona una estructura profesional que los contadores profesionales deben aplicar en orden a identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento con los principios fundamentales. El Código establece requerimientos y material de aplicación sobre diversos temas para ayudar a que los contadores apliquen la estructura conceptual a esos temas.*

*En el caso de auditorías, revisiones y otros compromisos de aseguramiento, el Código establece estándares internacionales de independencia, establecidos para la aplicación de la estructura conceptual a las amenazas a la independencia en relación con esos compromisos”.*

El Código de Ética para Contadores Profesionales, de IESBA, versión 2018, **privilegia el enfoque de cumplimiento**. Es una realidad que no se puede ocultar, así muchos pensemos que el cumplimiento no es el mejor de los enfoques de la ética.

La clave está en la **estructura conceptual** (que algunos prefieren traducir como ‘marco conceptual’). Porque:

- Es el punto de referencia para evaluar el cumplimiento (por parte de todos los contadores profesionales) de los principios fundamentales (léase: lo que no es negociable en el ejercicio profesional).
- Es el punto de referencia para la aplicación (por parte de quienes llevan a cabo compromisos de auditoría, revisión y otros compromisos de aseguramiento) de los estándares internacionales de independencia.

Lo que personalmente me gusta es que:

- Si bien usa la expresión ‘cumplimiento’ la asocia con **cumplimiento** de los **principios fundamentales**, así en aras del cumplimiento no deje dudas a que ‘primero las normas locales’ y, cuando no haya ‘impedimentos legales’, el contador profesional aplica las partes del Código de Ética, de IESBA, versión 2018, que sean del caso. En el fondo, recoge la práctica profesional de ‘no meterse en líos con las autoridades’.
- Los estándares internacionales de independencia conllevan la **aplicación** de la estructura conceptual a las amenazas a la independencia en relación con esos compromisos.

Lo anterior, entiendo yo, debe darse en el contexto de cómo la profesión refleja su reconocimiento de su responsabilidad de **interés público**:

- Se refiere a **una sola profesión**. Yo he mencionado que, en realidad existen diferentes profesiones de contadores (contadores públicos, contadores gerenciales, contadores gubernamentales, auditores internos, etc.) dado que a nivel internacional hay diferenciación entre éstas, cada una con códigos de ética propios, certificaciones propias, institutos profesionales propios, etc. El Código de IESBA identifica una sola profesión con base en los **principios fundamentales** (que, en el fondo, son comunes a todas las profesiones), pero diferencia distintas prácticas profesionales: (1) en negocios, esto es, de carácter privado; y (2) de auditoría, revisión y aseguramiento, que son de carácter público y requieren independencia.

- El factor que aglutina la profesión, esto es, el común denominador, es el **interés público**. Tal interés público se debe privilegiar tanto en el ejercicio profesional privado (de negocios) como en el ejercicio profesional público (independiente). En Colombia, y en otros países latinoamericanos, esto no es entendido dado que se privilegia la **fe pública** y se rechaza el **interés público**. La fe pública es un ejercicio de atestación (certificación), el interés público es un compromiso (deber) para con la sociedad en general. No entender esto ha llevado a la confusión de funciones que obligatoriamente el revisor fiscal colombiano tiene que aplicar pasándose por alto la naturaleza técnica de su profesión.

Así las cosas, el Código de IESBA es un punto de referencia, establece principios. No se trata de un código normativo como lo son, por ejemplo 'los diez mandamientos'. Traducirlo como 'norma' es deteriorar su naturaleza y convertirlo en nada. Importante que sea obligatorio. Con la condición de que reemplace cualquier otro código, porque difícilmente se podrán superar los 'impedimentos' de ley.

## CÓMO ACCEDER AL CÓDIGO DE IESBA

---

La versión actualmente vigente (año 2021) del *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* [Código de ética para contadores profesionales (que incluye los Estándares internacionales de independencia)] es la emitida en el año 2018.

Está disponible, en inglés, en el *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. 2018 Edition* [Manual del código internacional de ética para contadores profesionales. Edición 2018]. Reemplazó la del año 2016. Puede descargarse en [PDF](#). También se puede acceder al Código en [versión electrónica](#). La versión electrónica está más actualizada que el *Handbook*, dado que incorpora recientes actualizaciones menores y está acompañada de interesante material de apoyo que facilita su entendimiento y aplicación.

En [español](#), IFAC ofrece de la versión 2018 una traducción que tiene bastantes defectos. Está publicada con el título de *Código de ética para profesionales de la contabilidad (incluidas las Normas internacionales de independencia)*:

- Fue traducida, al español de España, por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- La expresión original en inglés ‘*Professional Accountants*’ [Contadores profesionales], fue traducida como ‘Profesionales de la contabilidad. Si el original dijera ‘*Professional Accounting*’ [Profesional de la contabilidad], tendría sentido. El problema es que, en español, la expresión ‘contadores profesionales’ incluye tanto a contadores como auditores y revisores, entre otros, pero la expresión ‘profesionales de la contabilidad’ no necesariamente incluye auditores, revisores y profesionales que dan otro aseguramiento. Un error complicado, máxime cuando lo respalda la entidad que aglutina a los auditores de España.
- Traduce ‘*standards*’ como normas, un error que parece es aceptado de manera amplia prácticamente por todos (**iExcepto por mí!**), que convierte estas cosas en algo de carácter ‘legal’ o ‘normativo’ y le resta su naturaleza propia. Algo muy complicado cuando se trata del ‘cumplimiento de los principios fundamentales’ o de la ‘aplicación de la estructura conceptual a las amenazas a la independencia en relación con esos compromisos’.
- Estos, y otros errores de traducción, tienen efectos importantes. Su análisis está por fuera del alcance del presente trabajo.



- Muy seguramente esta versión ‘oficial’ será la que en Colombia utilice el CTCP para recomendar su incorporación en Colombia como parte de la ‘ética en consonancia’ que, según el decreto 0302 de 2015, pretende aplicarlo junto con el código de ética de la ley 43 de 1990.

Tal y como lo dice el *Handbook* edición 2018 [pg. 4 (8/254)]:

*“La edición 2018 del manual fue reescrita por completo según una nueva estructura y convención de redacción que hace que el Código sea más fácil de navegar, usar y hacer forzoso su cumplimiento. Vuelto a nombrar como el International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) [Código de ética para contadores profesionales (que incluye los Estándares internacionales de independencia)], el Código incorpora varias adiciones y revisiones sustantivas, que incluyen:*

- *Una estructura conceptual mejorada y destacada.*
- *Determinaciones más claras y sólidas que corresponden a salvaguardas que están mejor alineadas con las amenazas al cumplimiento con los principios fundamentales y a la independencia.*
- *Determinaciones de independencia fortalecidas que abordan la larga asociación del personal con un cliente de auditoría o aseguramiento.*
- *Secciones nuevas y revisadas dedicadas a los contadores profesionales en negocios [professional accountants in business (PAIBs)] relacionadas con:*
  - *preparación y presentación de información; y*
  - *presión para violar los principios fundamentales.*
- *Orientación clara para contadores profesionales en práctica pública [professional accountants in public practice (PAPPs)] a quienes son aplicables las determinaciones relevantes de PAIB que se establecen en la Parte 2 del Código.*
- *Determinaciones fortalecidas para los PAIB y los PAAP que corresponden a la oferta o aceptación de incentivos, incluyendo regalos y hospitalidad.*
- *Nuevo material de aplicación para enfatizar la importancia que tiene entender los hechos y circunstancias cuando se ejerce juicio profesional.*
- *Nuevo material de aplicación para explicar cómo el cumplimiento con los principios fundamentales apoya el ejercicio del escepticismo profesional en una auditoría u otro compromiso de aseguramiento”.*

En resumen, cambios importantes que necesariamente hacen que las cosas no puedan ser interpretadas de la manera tradicional como se ha venido haciendo.

Por otra parte, debe tenerse presente la estructura del Código, la cual se resume en la siguiente gráfica:



## LA ESTRUCTURA CONCEPTUAL DE LA ÉTICA PROFESIONAL

---

Está incluida en la Parte 1 *Cumplimiento con el Código, principios fundamentales y estructura conceptual*, que incluye tres subtemas: (1) Cumplimiento con el Código; (2) Los principios fundamentales; y (3) La estructura conceptual.

- **Cumplimiento con el Código:**


La [edición 2016](#) del *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* [Manual del Código de ética para contadores profesionales] **no hizo explícito** el Cumplimiento con el Código, cosa que sí hace la [edición 2018](#) del mismo.

Este cambio no ha sido tan promocionado, a pesar de que privilegia de manera clara el enfoque de cumplimiento para la ética de los contadores profesionales. En otras palabras: primero las normas locales y, luego, los contenidos del Código. Este es un **cambio desafortunado**. Sin embargo, deja ver lo que está ocurriendo con la profesión a nivel internacional.

En la edición 2018, todavía no incorporada en Colombia, la sección 100 está dedicada al cumplimiento. Lleva por título *Complying with the Code* [Cumpliendo con el Código]. Interesante que no usa la expresión *Compliance* [Cumplimiento], interpreto yo (sujeto a equivocación) para que no se confunda con la función de cumplimiento que tienen las organizaciones. Pero tampoco pueden perderse de vista el ISA/NIA 250 *Consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros*, y los esfuerzos alrededor del proyecto [NOCLAR](#). El análisis de esto constituye un todo que se encuentra fuera del alcance de los presentes comentarios, pero es algo que no se puede desconocer.

La sección 100 de la edición 2018 en realidad solo tiene dos requerimientos, tal y como puede leerse en la gráfica siguiente:

<b>Sección 100. Cumplimiento con el Código - Requerimientos -</b>	
<b>R100.3</b>	<i>Un contador profesional deberá cumplir con el Código. Puede haber circunstancias en que las leyes o regulaciones impidan que un contador cumpla con ciertas partes del Código. En tales circunstancias, esas leyes y regulaciones prevalecen, y el contador deberá cumplir con todas las otras partes del Código.</i>
<b>R100.4</b>	<i>Los párrafos R400.80 hasta R400.89 y R900.50 hasta R900.55 abordan la violación de los Estándares internacionales de independencia. Un contador profesional que identifique una violación de cualquier otra determinación del Código deberá evaluar la importancia de la violación y su impacto en la capacidad del contador para cumplir con los principios fundamentales. El contador profesional también: (a) Tan pronto como sea posible, llevará a cabo las acciones que estén disponibles para abordar satisfactoriamente las consecuencias de la violación; y (b) Determinará si reportar la violación a las partes relevantes.</i>
Los otros párrafos de la Sección 100 no son requerimientos. Contienen explicaciones y aclaraciones	
<small>Fuente: Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. 2018 Edition (Traducción propia)</small>	

<https://samuelmantilla.com> 

El requerimiento R100.3 deja claro que ‘primero la norma local’. Para ello, usa la expresión ‘impedir’ el cumplimiento de una parte del Código. Ello debe entenderse como que, habiendo conflicto con la norma local, así no necesariamente una prohibición expresa, deberá privilegiarse el cumplimiento de la norma local:


- Para el CTCP, la JCC y los reguladores colombianos eso es una **buena noticia** dado que les permitirá eliminar la ‘ética en consonancia’ y privilegiar la aplicación del Código de Ética de la Ley 43 de 1990. O una nueva ley que reemplace la ley 43 de 1990. No necesitarán, entonces, hacer esfuerzos de incorporar en los marcos normativos el texto del Código de IESBA de 2018.
- Para la profesión contable colombiana es una **mala noticia** dado que como las normas que regulan la profesión son de carácter **generalista**, facilitará el anclarse en este enfoque y no evolucionar hacia los estándares y las prácticas internacionales. Aferrarse a normas locales obsoletas significa que la profesión colombiana no es competitiva en los escenarios internacionales (y luego se quejarán del ‘triumfo del imperialismo’). Hoy los mercados tienen claro que el ejercicio profesional es de carácter **especializado**. Si a esto se le agrega que el ejercicio profesional ha pasado de **servicios personales** a ejercicio a través de **firmas profesionales** y, ahora, está cambiando a ejercicio a través de **redes profesionales**, es más práctico ajustar las normas locales de tal manera que se faciliten los estándares y las prácticas internacionales. Pero parece esto las mayorías no lo quieren hacer.

- **Los principios fundamentales:**

Por fortuna, se mantienen y siguen siendo el ‘campo de juego’ del ejercicio de los contadores profesionales. La gráfica siguiente permite visualizarlos:

<b>IESBA</b>		<b>Código de ética - Sección 110. Los principios fundamentales</b>
<b>1</b>	<b>Integridad</b>	Ser directo y honesto en todas las relaciones profesionales y de negocios.
<b>2</b>	<b>Objetividad</b>	No comprometer los juicios profesionales o de negocio a causa de sesgo, conflicto de intereses o influencia indebida de otros.
<b>3</b>	<b>Competencia profesional y debido cuidado para</b>	(i) Lograr y mantener el conocimiento y las habilidades profesionales en el nivel requerido para asegurar que el cliente o la organización que le emplea reciba servicio profesional competente, basado en estándares técnicos y profesionales actuales y en la legislación relevante; y (ii) Actuar diligentemente en y de acuerdo con los estándares técnicos y profesionales aplicables.
<b>4</b>	<b>Confidencialidad</b>	Respetar la confidencialidad de la información adquirida como resultado de relaciones profesionales y de negocios.
<b>5</b>	<b>Comportamiento profesional</b>	Cumplir con las leyes y regulaciones relevantes y evitar cualquier conducta que el contador profesional conozca o deba conocer pudiera desacreditar la profesión.

Fuente: Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. 2018 Edition (Traducción propia)

<https://samuelmantilla.com> 

- **La estructura conceptual**

Más que una fundamentación teórica o conceptual, la sección 120 *La estructura conceptual* recoge requerimientos y material de aplicación relevantes.

El requerimiento principal señala:

*“El contador profesional aplicará la estructura conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento con los principios fundamentales que se establecen en la Sección 110”. (R120.3).*

Seguidamente, esta sección deja claro que las otras secciones del Código establecen requerimientos adicionales y material de aplicación que son relevantes para la aplicación de la estructura conceptual (Par. 120-3 A1).

Los otros requerimientos contenidos en esta sección son:

- **R120.4:** *Cuando enfrente un problema ético, el contador profesional considerará el contexto en el cual el problema haya surgido o pueda surgir. Cuando un individuo que sea un contador profesional en práctica pública esté realizando actividades profesionales en conformidad con la relación que el contador tenga con la firma, ya sea como contratista, empleado o propietario, el individuo cumplirá con las determinaciones contenidas en la Parte 2 que aplican a esas circunstancias.*
- **R120.5:** *Cuando aplique la estructura conceptual, el contador profesional:*
  - (a) *Ejercerá juicio profesional;*
  - (b) *Permanecerá alerta a nueva información y a cambios en los hechos y circunstancias; y*
  - (c) *Usará la prueba del tercero razonable e informado que se describe en el parágrafo 120-5 A4.*
- **R120.6:** *El contador profesional identificará las amenazas al cumplimiento con los principios fundamentales.*
- **R120.7:** *Cuando el contador profesional identifique una amenaza al cumplimiento con los principios fundamentales, el contador evaluará si tal amenaza se encuentra en un nivel aceptable.*
- **R120.9:** *Si el contador profesional es consciente de información nueva o de cambios en hechos y circunstancias que puedan impactar si una amenaza ha sido eliminada o reducida a un nivel aceptable, el contador reevaluará y abordará esa amenaza de acuerdo con ello.*
- **R120.10:** *Si el contador profesional determina que las amenazas identificadas al cumplimiento con los principios fundamentales no se encuentran en un nivel aceptable, el contador abordará las amenazas mediante eliminarlas o reducir las a un nivel aceptable. El contador hará ello mediante:*
  - (a) *Eliminar las circunstancias, incluyendo intereses o relaciones, que estén creando las amenazas;*
  - (b) *Aplicar salvaguardas, cuando estén disponibles y puedan ser aplicadas, para reducir las amenazas a un nivel aceptable; o*
  - (c) *Declinará o terminará la actividad profesional específica.*
- **R120.11:** *El contador profesional formará una conclusión general acerca de las acciones que el contador realice, o tenga la intención realizar, para abordar las amenazas creadas eliminará esas amenazas o las reducirá a un nivel aceptable. Al formar la conclusión general, el contador:*
  - (a) *Revisará cualesquiera juicios importantes hechos o conclusiones alcanzadas; y*

*(b) Usará la prueba del tercero razonable e informado.*

El contenido restante de la sección 120 explica y hace orientación en relación con esos requerimientos.

En resumen, el proceso consiste en identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. El proceso es relativamente claro y debe ser realizado por el contador profesional en el contexto de las circunstancias que rodeen cada problema (dilema) ético en concreto.

Hay, sin embargo, algunas cosas interesantes que deben ser tenidas en cuenta:

- Amenazas a los principios fundamentales
- Niveles de las amenazas (Aceptable, mediano, alto, crítico)
- Salvaguardas para aplicar según la conclusión general
- La prueba del tercero razonable e informado

En el fondo, se trata de aplicar una metodología de **administración de los riesgos** al cumplimiento de los principios fundamentales.

Este enfoque de cumplimiento recoge una práctica ‘mayoritaria’ de la profesión a nivel internacional. Sin embargo, deben recordarse algunas cosas:

- Si bien el cumplimiento está bastante asociado con la lucha contra la corrupción (el lavado de activos y demás crímenes relacionados), facilita la prestación de servicios de consultoría incluso a clientes de auditoría. En el fondo se trata de abrir escenarios para el enfoque de la ética de negocios, donde el negocio está primero (Léase: consultoría por encima de la auditoría).
- Por efecto de la Ley Sarbanes-Oxley y los estándares de la US-PCAOB, el cumplimiento es una función diferente (de marcado sesgo legal), y no se permite que el auditor independiente de estados financieros preste, al mismo cliente de auditoría, servicios de no-auditoría. Esto ha molestado a muchas prácticas profesionales, pero parece que no tiene reversa. Entre otras cosas, no se preocupa por regular ‘toda la profesión de los contadores’ sino únicamente a las firmas de contadores que prestan servicios de auditoría en los mercados de valores de los Estados Unidos. Sin embargo, esto es relativo dada la amplia adopción de estos principios tanto ‘fuera del mercado de valores’ como ‘fuera de los Estados Unidos’. Será importante, entonces, hacer un estudio comparativo de los [estándares de ética e independencia de la US-PCAOB](#) y el Código de Ética de IESBA, versión 2018 (que incluye los estándares internacionales de independencia).

- La reforma de la auditoría en el Reino Unido, que los [anuncios de prensa](#) señalan está por publicarse para discusión pública, tiene como pilar central que las firmas de contadores separen (escindan) sus divisiones de consultoría y sus divisiones de auditoría. Junto con otros cambios de fondo, están dándole forma a la nueva profesión de auditoría. Lo que salga de ello definirá el futuro de la profesión a nivel internacional en el futuro mediano.



## EL CÓDIGO DE IESBA, EN COLOMBIA

---

El texto del Código de Ética de IESBA hace parte de la normativa colombiana, incluido como Anexo 4 del DUR 2420 de 2015, modificado por el D.R. 2270 de 2019:

- La realidad es que nadie le para bolas.
- Es letra muerta en las normas colombianas.
- Según el Decreto 0302 de 2015 debe aplicarse en consonancia con el código de la ley 43 de 1990.
- Ninguna autoridad le presta atención: reguladores, normalizadores, y tribunal disciplinario siguen privilegiando el código de la ley 43 de 1990.
- Los profesionales, menos. Se identifican como ‘contadores públicos’ y lo que atañe a ‘contadores profesionales’ (o, como dicen los españoles, ‘profesionales de la contabilidad’) no les interesa.

IFAC no les presta atención a estas problemáticas porque son locales. Como les compraron el texto, dice que el país los ‘adoptó.’ IESBA e IAASB tampoco, porque ahora andan en modificaciones ‘granulares’, esto es, estudios de temas pequeños como el escepticismo profesional o la definición de entidad de interés público, entre otros, que ayudan poco y no llegan a nada.

El 21 de julio de 2020 el CTCP presentó para discusión pública una [Propuesta para la actualización del código de ética del IESBA - Anexo 4 del DUR 2420 de 2015, modificado por el D.R. 2270 de 2019](#):

- Los comentarios se recibían hasta el 30 de noviembre de 2020.
- No se sabe cómo haya evolucionado esta propuesta dado que paralelamente (‘en consonancia’) el mismo CTCP tiene organizados a nivel nacional una serie de comités para elaboración de propuestas de cambio a las normas que regulan la profesión de contador público (incluye cambios a la ley 43 de 1990).
- Hasta la fecha no hay documentos oficiales que señalen cómo está avanzando ello.
- El [plan de trabajo del CTCP para el año 2021](#) tiene como estrategia para el primer semestre de 2021 *“Continuar trabajando en la estructuración de propuestas para la reglamentación de la profesión del contador público, la actualización de la revisoría fiscal y la elaboración de un diagnóstico para establecer mejoras en la educación de los contadores públicos”*.
- No hace parte de este plan de trabajo la expedición de recomendaciones pertinentes a la actualización del Código de IESBA, a pesar del proyecto arriba mencionado.

Más que intentar incorporar la versión 2018 del Código de Ética de IESBA, el CTCP debiera solucionar primero algunas cosas:

- ¿Cuál código? ¿El de IESBA o el de ley 43? Si no es posible derogar el de la ley 43 de 1990 entonces deroguen el de IESBA actual en los marcos técnicos normativos, y de paso, la 'ética en consonancia'. Sería muy saludable. Y que esperen a ver qué pasa con las propuestas de reforma de la ley 43 de 1990 a través de los comités actualmente activos. Muy seguramente un paso atrás en la convergencia, promovido por el mismo CTCP que tiene que promover la convergencia. En consecuencia, que eliminen el CTCP (porque nos quedaremos esperando que sean éticos y renuncien).
- Si se va a dar la pela por el código de IESBA, debe incorporarse como parte de la reforma a la ley 43 de 1990: ¿Contador público? ¿Contador Profesional? ¿Profesional de la contabilidad? ¿Auditoría independiente? Deben darse la pela por la transformación de la revisoría fiscal. O no incorporen los estándares de independencia porque frente a la actual revisoría fiscal son letra muerta.
- Lo que está en juego es el tipo de organización de la profesión que se quiere para el próximo futuro: ¿Una profesión generalista, anclada en el pasado, o una profesión especializada que diferencia el ejercicio profesional privado (de negocios) y el ejercicio profesional público (auditoría, revisión y otro aseguramiento)?

Lo único claro es que, ahora más que nunca, la convergencia hacia los estándares internacionales está bastante ilíquida. Parece que continuará diluyéndose porque ni las autoridades (reguladores, normalizadores, tribunal disciplinario) ni los sectores mayoritarios de la profesión están realmente interesados en ella.

Claro está que podrán decir, sin equivocarse, que bastan las normas locales porque con ellas cumplimos los estándares internacionales, principalmente de ética profesional, que es la que define el campo de juego del ejercicio profesional.

## LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

---

Los principios fundamentales del Código de IESBA, versión 2018, son los mismos cinco contenidos en ediciones anteriores: *Integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional*.

A nivel internacional, la **fe pública** no es un principio fundamental, es una función de **atestación** (certificación) diferente de las funciones de **aseguramiento** (auditoría, revisión y otro aseguramiento).

En Colombia, la fe pública tampoco es un principio fundamental. El Art. 37, que hace parte del Código de ética de la ley 43 de 1990), define diez **principios básicos de ética profesional**: Integridad, Objetividad, Independencia, Responsabilidad, Confidencialidad, Observaciones de las disposiciones normativas, Competencia y actualización profesional, Difusión y colaboración, Respeto entre colegas, y Conducta ética.

Comparando el Código de IESBA con el Código de la ley 43 de 1990 solamente tienen en común tres principios: Integridad, objetividad y confidencialidad. Pudiera decirse que cuatro si se identifica 'competencia profesional y debido cuidado' con 'competencia y actualización profesional'.

El Código de la ley 43 de 1990 adiciona: independencia, responsabilidad, observaciones de las disposiciones normativas, difusión y colaboración, respeto entre colegas, y conducta ética.

Quedan faltando, en el Código de la ley 43 de 1990, confidencialidad y comportamiento profesional.

La siguiente gráfica permite ver más fácilmente las similitudes (en verde), la posible similitud (en amarillo) y las diferencias (en rojo).

Principios fundamentales de la ética	
Código de ética de IESBA 2018	Código de ética ley 43 de 1990
Integridad	Integridad
Objetividad	Objetividad
Competencia profesional y debido cuidado	Independencia
Confidencialidad	Responsabilidad
Comportamiento profesional	Confidencialidad
	Observaciones de las disposiciones normativas
	Competencia y actualización profesional
	Difusión y colaboración
	Respeto entre colegas
	Conducta ética

Pudiera decirse que las diferencias no son significativas y que, en el fondo, se basan en los mismos principios. Lo que está claro es que la fe pública no es, en ninguno de esos códigos, un principio fundamental.

En relación con la **fe pública** en Colombia puede decirse que:

- La ley 45 de 1960 la caracterizó como una **facultad limitada** a determinados actos y el desempeño de ciertos cargos, inhabilitada por la dependencia laboral, salvo en lo referente a las funciones propias de los revisores fiscales de las sociedades (Art. 1). Entre otras cosas, esta ley diferencia entre atestación y firma (art. 9) y dictamen (art. 10) de un contador público.
- La ley 43 de 1990 definió que es una **facultad limitada** a los hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. Es inhabilitada por la dependencia laboral para actos que interesen al empleador del contador, inhabilitación que no se aplica a los revisores fiscales, ni a los contadores públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal (art. 1). Ciertamente, esta ley no tiene la claridad de la ley 45 de 1960 en lo que a diferenciar entre atestación y dictamen se refiere.
- Se destaca el artículo 10: ***“De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los***

*estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que éstos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance.*

*Parágrafo. Los Contadores Públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilarán a funcionarios públicos para efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes". Este artículo diferencia entre atestación y dictamen, pero como lo asocia con la firma de un contador público ha generado confusión entre atestación y dictamen.*

- El artículo 35 del Código de ética (Capítulo Cuarto Título Primero): *"... El Contador Público como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando con su firma y número de tarjeta profesional suscribe un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación, hará parte integral de lo examinado... El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí".* Como este artículo tampoco define claramente entre fe pública (atestación, certificación) y dictamen (auditoría, revisión), se ha generalizado la interpretación de que todas esas funciones dan fe pública en el entendido de que tanto las certificaciones como los dictámenes conllevan la firma y el número de tarjeta profesional.

## A manera de resumen

---

Sin dudas, los contadores en general y los contadores públicos en particular, son profesionales éticos. Eso no tiene dudas. Se presentan y son reconocidos como profesionales éticos.

Sin embargo, algunos prefieren decir que los contadores son profesionales éticos a quienes no necesariamente les interesa la ética porque prefieren el cumplimiento.

Privilegiar la ética del cumplimiento muestra la realidad de la profesión a nivel internacional que se resiste a que sus prácticas profesionales tengan que separar sus divisiones de consultoría y sus divisiones de auditoría.

A nivel internacional, y tampoco en Colombia, la **fe pública** no es un principio fundamental, es una función de **atestación** (certificación) diferente de las funciones de **aseguramiento** (auditoría, revisión y otro aseguramiento).

La fe pública es una facultad limitada, asociada con la atestación (certificación) y diferente del dictamen (de auditoría, revisión u otro aseguramiento).

Las reformas que a la profesión de la auditoría se están dando a nivel internacional muestran este pulso. Sin embargo, parece que, a pesar de los deseos de la profesión, tendrá que cambiar y ajustarse a las nuevas condiciones. El Reino Unido y Estados Unidos, los 'padres fundadores de la auditoría' están generando esos cambios.

¿Le conviene a Colombia seguir manteniéndose al margen de ello, continuar con una profesión de enfoque generalista, no-competitivo, y la actual revisoría fiscal en lugar de transformarla hacia la auditoría de estados financieros?



Samuel Mantilla

# Ética de los contadores

La fe pública no es  
un principio fundamental



<https://samuelmantilla.com>