

Unidad 4

- Códigos de Ética del Contador Público.
Problemas y principios generales.

CAPÍTULO 4

CÓDIGOS DE ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO. PROBLEMAS Y PRINCIPIOS GENERALES

4.1 Definición de Código de Ética Profesional

Es el conjunto de reglas de conducta que ha decidido adoptar la profesión organizada de contador público. Ante la sociedad son reglas autónomas y ante los individuos que se agrupan en la institución profesional, constituyen reglas heterónomas, es decir son obligatorias en función del vínculo jurídico que los une.

Sin embargo estos conjuntos normativos son guías mínimas de orientación o criterio, porque el deber concreto en las situaciones particulares de cada profesionista, reside en los principios generales de los propios códigos y en los principios de la ciencia ética inscritos en el interior del hombre.

4.2 Aplicación del Código de Ética Profesional

Las reglas de ética profesional de los contadores públicos deben ser observadas:

- a) Por todos los miembros de las organizaciones profesionales.
- b) Por todos los miembros que se asocian con los profesionales en la prestación de servicios.
- c) Por todas las personas que participan como subordinados de los miembros en los compromisos profesionales.
- d) Por todos los estudiantes de contaduría pública que aspiran a ser miembros de la organización profesional.

Algunas de estas exigencias son explícitas en los códigos de conducta que se estudian en este libro, en cambio en otros, desafortunadamente, no son claras. No obstante ningún argumento es válido en contra de estas afirmaciones.

4.3 Problemas particulares de la profesión de contador público

La finalidad, naturaleza de la profesión de contador público y su propio desarrollo, han determinado que las agrupaciones profesionales de distintos países den especial énfasis a problemas específicos en materia de reglas de conducta profesional.

A saber:

- Competencia profesional
- Responsabilidad individual y las asociaciones profesionales.
- Cuidado y diligencia profesional
- Control de calidad
- Objetividad profesional
- Conflictos éticos
- Consultoría fiscal
- Recursos del cliente
- Confidencialidad
- Honorarios y comisiones

- Publicidad y promoción
- Solicitudes de clientes
- Actividades más allá de fronteras

Sin embargo, el énfasis de los puntos anteriores relativos a la conducta profesional, puede tener grados distintos de interés conforme a la manera en que se practica la profesión de contador público.

4.3.1 Formas de practicar la profesión de contador público

La forma en que se practica la profesión de contador público, para efectos de sus problemas éticos, puede analizarse en las variables siguientes:

- a) Práctica pública independiente en la emisión de dictámenes u otras opiniones profesionales.
- b) Práctica pública independiente en otras funciones distintas al dictamen y otras opiniones profesionales. Principalmente:
 - Consultoría administrativa
 - Consultoría fiscal
 - Servicios a empresas pequeñas
- c) Práctica pública independiente y simultánea con otras funciones o servicios.
- d) Práctica al servicio interno de las empresas
- e) Conflictos éticos

4.3.2 Competencia profesional

El problema de definir los requisitos académicos necesarios para ejercer la profesión, la práctica previa y el examen general de

calidad profesional, así como las condiciones que aseguren el mantenimiento de la capacidad profesional, fueron tratados en el capítulo anterior "La Práctica de Contador Público", en el número 3.1 A.

4.3.3 Responsabilidad individual y las asociaciones profesionales

Los títulos profesionales o las certificaciones de habilidades o calidad profesionales, son otorgados por los gobiernos o cuerpos profesionales autorizados expresamente, a los individuos que han reunido y reúnen los requisitos para prestar los servicios profesionales.

Los contadores públicos pueden prestar sus servicios profesionales en forma individual, en arreglos de participación limitados, conjuntos, referencias o subcontratación, así como si son miembros de una asociación profesional bajo reglas jurídicas, conforme a las circunstancias de cada país.

Por el hecho mismo de que los servicios son prestados por el individuo reconocido como el profesionista, independientemente de la forma concreta de arreglos de cooperación, o las formas jurídicas de asociación profesional, la responsabilidad de cualquier individuo profesionista debe ser ilimitada y debe estar claramente identificada en todos los servicios prestados y los informes relativos a dichos servicios, independientemente de la forma jurídica. La sustancia del ejercicio profesional se centra en el individuo que ejerce la profesión.

La asociación profesional tiene particularidades muy propias en la contaduría pública independiente, que la hacen objeto de serias condiciones éticas; entre ellas tenemos que:

- a) Algunas entidades son negocios muy grandes formados por diversas subsidiarias, asociadas, inversiones conjuntas y sucursales localizadas en distintos lugares de una nación y otros países, las cuales implican grandes equipos de auditoría, asociaciones profesionales permanentes, nacionales e internacionales, asociaciones conjuntas y trabajos de referencia.
- b) En algunos países las demandas en contra de profesionales son muy frecuentes.

Sin embargo las grandes firmas de contadores no pueden invalidar la responsabilidad individual y concreta de los profesionistas en los compromisos profesionales, ni las limitaciones jurídicas, ni la protección de seguros son elementos suficientes para soslayar la responsabilidad profesional del individuo, ni, dado el caso para eliminar las acciones correctivas necesarias por parte de la profesión organizada.

4.3.4 Cuidado y diligencia profesional

El profesionista debe tener la capacidad profesional actualizada en los asuntos de su profesión y concretamente debe tener la seguridad moral de disponer de los conocimientos y recursos necesarios para iniciar un compromiso profesional.

Esta condición ética es condición jurídica en todos los contratos profesionales, la cual va seguida de la obligación moral y jurídica de desarrollar el compromiso con cuidado y diligencia profesional.

El cuidado y diligencia profesional significa la aplicación apropiada de la inteligencia y las normas técnicas de la profesión, de manera prudente y justa conforme a las propias condiciones de los compromisos.

Generalmente el cuidado y diligencia profesional queda regulado y orientado mucho más en los conjuntos normativos técnicos que en los códigos de conducta de los contadores públicos.

Debe quedar muy claro que la falta de cuidado y diligencia profesionales puede conducir al individuo a la comisión de delitos de carácter civil o penal, dependiendo del grado de negligencia profesional, conforme a los marcos jurídicos de cada país.

4.3.5 Control de calidad

La necesidad de ejercer el cuidado y diligencia profesionales en compromisos donde interviene un equipo numeroso de auditoría, origina a su vez un cuidadoso control de calidad que asegure al responsable individual que se ha cumplido debidamente con los objetivos del trabajo.

Obviamente el control de calidad se convierte en un mecanismo más sofisticado en las grandes firmas de contadores públicos y, con este motivo, la norma se convierte en una norma de autocontrol de calidad globales, mediante la cual se establecen medios de comprobación a través de comités independientes de revisión de control de calidad.

Sin embargo, estos comités independientes que constituyen un problema técnico, desbordan considerablemente en los problemas éticos relativos a la responsabilidad de la profesión de autoregularse para garantizar a la sociedad servicios profesionales de alta calidad que reduzca el riesgo de errores en beneficio del bien común y de la imagen profesional.

El problema de autocontrol de calidad se presenta en cada país conforme a sus circunstancias particulares de desarrollo y, por tal razón, los Códigos comparados tratan el problema de modo distinto.

4.3.6 Objetividad profesional

La objetividad profesional es la capacidad de un profesionista de llegar a conclusiones correctas respecto a los asuntos que se le encomiendan. IFAC señala en su regla 1.1 de su Código de Ética "El principio de objetividad impone a todos los contadores profesionales la obligación de ser justos, honestos intelectualmente y libres de conflictos de interés".

La objetividad es la capacidad del individuo de mantenerse independiente en sus juicios profesionales, evitar influencias propias y de otros que pudieran deteriorar las conclusiones verdaderas derivadas de las evidencias mismas del problema.

A este respecto, la independencia profesional del contador público se divide en dos clases: la independencia de hecho y la independencia de apariencia ante terceros.

La independencia de hecho se refiere a la independencia real del contador público en la ejecución de sus servicios profesionales, que es tratada en los códigos que se estudian como objetividad profesional. La independencia de apariencia es la independencia profesional que el contador público refleja ante la vista de los distintos usuarios de los productos de sus servicios.

La independencia de apariencia adquiere una posición toral en la necesidad de credibilidad social en la corrección de la información financiera dictaminada y otras opiniones del contador público. La profesión, en el esfuerzo de satisfacer plenamente esta necesidad, le da un énfasis muy extenso en sus códigos de ética, a la que estima fundamental en el binomio credibilidad-confiabilidad.

La independencia de apariencia debe juzgarse de acuerdo a la manera como el contador público practica su profesión.

4.3.6.1 Independencia de hecho

La independencia de hecho, como objetividad profesional, es un ingrediente básico cuyo deterioro impide la ejecución de los servicios profesionales, por tanto, es deber de todo contador público mantenerla impecable en cualquier forma en que preste sus servicios profesionales.

4.3.6.2 Independencia de apariencia

La independencia de apariencia, es la confianza de un observador razonable, en la capacidad del contador público, para ejecutar su trabajo de manera honesta.

4.3.6.3 Independencia de apariencia en la práctica pública en la emisión de dictámenes y otras opciones

El dictamen de contador público como auditor de estados financieros y otras opiniones provenientes de otros trabajos profesionales, implican la emisión de juicios sobre los cuales tomarán decisiones quienes los contratan y otros usuarios.

El Boletín A-1 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México. "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", señala: "Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información financiera y veraz".

El dictamen del auditor tiene por fin asegurar de manera razonable que la información es fiel y veraz, para que los participantes interesados en la entidad puedan tomar decisiones confiadamente; en consecuencia la independencia de dicho auditor para cada uno de los participantes, resulta vital en el proceso de toma de decisiones.

Así pues, a fin de resolver la necesidad de independencia profesional ante la vista de terceros, la filosofía de la independencia aparente se sostiene en los supuestos siguientes:

- a) La existencia de un observador razonable capaz de juzgar si el auditor es independiente. Entendiendo por observador razonable a un hombre de negocios interesado, lo suficientemente justo y prudente para evaluar las circunstancias en que es posible que se deteriore la independencia del contador público.
- b) Las causas de deterioro de la independencia de apariencia son causas de deterioro de la independencia de hecho y, consecuentemente, se impide la ejecución del servicio profesional.

Las causas posibles de deterioro de la independencia se han obtenido de la experiencia acumulada en la práctica de auditoría de cada país, la cual se encuentra influida por razones culturales, de suerte tal, que en algunas naciones, ciertas circunstancias son causas importantes de deterioro y en otras no, como se puede comprobar en los capítulos comparativos.

4.3.6.4 Independencia de apariencia en la práctica pública en los servicios distintos a la emisión de dictámenes y otras opiniones

En los servicios de práctica pública en las funciones de consultoría administrativa, consultoría fiscal o servicios de teneduría, los cuales no incluyen los servicios de dictámenes u otras opiniones, la independencia de apariencia debe juzgarse de acuerdo al impacto del trabajo del contador público en otras personas distintas al cliente:

- A Si el trabajo del contador público se proyecta solamente al interior de la empresa, prevalece fundamentalmente la independencia de hecho.
- B Si el trabajo del contador público se proyecta hacia el exterior de la empresa, vía preparación de estados financieros, declaraciones de impuestos, elaboración de proyectos, éste deberá aclarar con exactitud su relación con dicha información y el tipo de responsabilidad que asume en su caso, sin embargo éstas acciones no lo liberan de las condiciones de cuidado y diligencia profesionales respecto al compromiso.

4.3.6.5 Independencia de apariencia en la práctica pública cuando se realizan funciones de dictamen y otras opiniones, simultáneamente con funciones de consultoría administrativa, fiscal y servicios a empresas pequeñas

Si la piedra angular de la contaduría pública en las funciones de dictamen y otras opiniones es la independencia de hecho y de apariencia, cualquier función relacionada con que el contador público se involucre en los procesos generales de toma de decisiones, custodia, control o registro, puede ser apreciada por un observador razonable como causa de deterioro.

Sin embargo, deben considerarse dos situaciones que son incluidas por los Códigos de ética comparados. La primera se refiere al caso de empresas pequeñas en las cuales se considera que la intervención del auditor en los servicios de compilación y consejo sobre los registros contables puede ser benéfica para las entidades a un costo razonable, siempre y cuando los administradores se responsabilicen con conocimiento del contenido de los informes contables, y que el auditor no se involucre en los procesos de custodia, control y toma de decisiones.

Por lo que se refiere a la segunda, resultan admisibles los servicios de consultoría en negocios por parte del contador público, siempre y cuando no se involucre en los procesos gerenciales de responsabilidad de implantación, toma de decisiones, influencia y control.

La Security Exchange Commission (SEC) en Estados Unidos impide el involucramiento del auditor en las funciones de registro.

Las reglas sobre la independencia de apariencia del contador público en las funciones relacionadas, siendo auditor y no siendo auditor, excepto por el código de ética de Canadá, resultan un poco confusas y, por tanto, recomendamos su lectura e interpretación con cierta prudencia.

4.3.6.6 Independencia de apariencia en los servicios internos de una entidad

Cuando el contador público se contrata como empleado en una entidad, pierde la independencia de apariencia y, en consecuencia, no puede ser el auditor de los estados financieros de la misma, y cuando aparece su nombre en los mismos, deberá aclarar su responsabilidad; por ejemplo, anteponiendo a su nombre su cargo, tales como: Director General, Contralor o Contador.

No obstante la independencia de hecho del contador público al servicio de la entidad no debe perderse, puesto que la pérdida implica la imposibilidad de ser objetivo en la prestación del servicio. La pérdida de la independencia de hecho conduce irremediablemente a la renuncia del empleo y los Códigos recomiendan la consulta previa del contador público con su abogado o con las autoridades de los grupos colegiados.

4.3.7 Conflictos éticos

Los contadores públicos se ven involucradas con frecuencia en diversos conflictos técnicos que pueden desembocar en conflictos éticos, por ejemplo:

- a) Servicios a clientes que tienen conflictos de diversa índole entre ellos.
- b) Clientes de otro contador público que acuden al contador público por diferencias de criterio o para obligar al primero a actuar en determinada dirección.

- c) Conflictos técnicos que pueden transformarse en conflictos éticos en un trabajo conjunto, o en un compromiso en que participa el contador público como subordinado de otro contador público.
- d) Diferencias de criterio cuando intervienen autoridades gubernamentales.
- e) Conflictos técnicos y éticos de un contador público con sus superiores cuando trabaja como empleado en una empresa.

Naturalmente los conflictos técnicos deben resolverse con prudencia y evitar que se conviertan en conflictos éticos. Al respecto los códigos de ética profesional comparados proporcionan algunas guías, sobresalen las reglas emitidas por IFAC.

4.3.8 Consultoría fiscal

La consultoría fiscal es una actividad importante para la profesión, los gobiernos, las entidades y el bien común en general. Las entidades acuden al contador público buscando asesorarse en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, muchos contadores públicos participan en el proceso de preparación de declaraciones de impuestos.

El deber fiscal se encuentra establecido por las leyes, las cuales son un marco que se impone a la actividad profesional y a las propias autoridades fiscales. El contador público como ciudadano y como profesional tiene el deber de cumplir cabalmente con el derecho.

Las disposiciones fiscales basadas en información contable son extensas y complicadas, motivo por el cual surgen como necesarios los servicios de asesoría de los contadores públicos en esta materia, que van desde la preparación de declaraciones, interpretación de disposiciones para su correcta aplicación, aclaraciones de dudas, e incluso dictámenes financieros para los efectos fiscales, como ocurre en México.

La consultoría fiscal del contador público es un servicio profesional que surge de la necesidad social concreta de que las leyes fiscales que involucran a la contabilidad, se apliquen correctamente al cálculo de los impuestos. No es deber de la profesión la defensa de los causantes, ni es su deber aliarse con las autoridades en el

ejercicio de la coacción. Su deber, cuando se compromete profesionalmente en esta área, consiste, simplemente, en aplicar sus conocimientos expertos de las circunstancias contables a las circunstancias previstas por la ley.

El Código de Ética de IFAC proporciona en su sección 5, un capítulo de regulaciones de las actividades en la práctica fiscal, obligatorias para todos los contadores públicos.

El Código de Ética de México no tiene reglas respecto a la práctica fiscal, sin embargo la Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública emitió Normas de Actuación Profesional en Materia Fiscal, donde establece regulaciones para todos los contadores públicos que actúan en materia fiscal, y regulaciones especiales para el contador público cuando dictamina para los efectos fiscales, las cuales se presentan como apéndice de su Código.

Dichas normas de la Academia de Estudios Fiscales no se han incorporado al Código de Ética del IMCP, sin embargo, constituyen una valiosa aportación como normas de un cuerpo experto en las particularidades propias del marco fiscal mexicano.

4.3.9 Recursos del cliente

Un contador público en su función de práctica pública distinta a la dictaminación, puede recibir recursos por cuenta del cliente para el pago de impuestos, como depositario para la formación de negocios, o para la adquisición de activos, entre otras cosas, que representan relaciones delicadas y especiales con los clientes, las cuales son objeto de regulación detallada por parte de los códigos de ética de IFAC y Canadá.

4.3.10 Confidencialidad

La confidencialidad es una condición básica en las comunicaciones de un cliente hacia el profesional. El contador público para arribar exitosamente a juicios profesionales objetivos, particularmente en la emisión de opiniones, debe tener la seguridad de contar con todas las evidencias pertinentes al caso. Si el cliente no tiene la seguridad de que el profesionista no divulgará aquellos informes que

constituyan un secreto sobre sus actividades, o que por definición no deben pertenecer al dominio público, probablemente se encontraría motivado a omitir ciertos informes en deterioro de la calidad de los servicios profesionales.

La confidencialidad de la información es una cuestión de lealtad al cliente, no obstante, como lo señalan los Códigos comparados, en determinadas circunstancias el contador público no sólo tiene el derecho, sino la obligación de proporcionar ciertos informes.

4.3.11 Honorarios y comisiones

El honorario profesional es la justa compensación que recibe el profesionista en un arreglo concreto, cuya proporción debe ser en función del esfuerzo directo del arreglo y el indirecto derivado de los esfuerzos consumidos para adquirir y mantener actualizadas las habilidades intelectuales particulares, durante largos periodos de tiempo, probablemente toda la vida física del profesional.

El monto del honorario debe ser justo, conforme a los esfuerzos realizados para cumplir el compromiso, y corresponder a la dignidad de la profesión, como un medio indispensable para el cumplimiento eficiente de sus finalidades.

Los temas relevantes sobre honorarios que son regulados por los códigos de ética comparados son la manera de calcularlos, los honorarios contingentes, las comisiones y los honorarios predatorios.

Los códigos de conducta aludidos reconocen el marco económico de libre competencia entre los propios contadores públicos, sin embargo establecen reglas que impiden estrategias engañosas y subrayan que la profesión organizada tiene el deber de proteger el patrimonio de todos los contadores evitando honorarios predatorios.

4.3.12 Publicidad y promoción

De acuerdo a lo señalado por IFAC, la publicidad es considerada como información al público de hechos acerca de un contador público, que no ha sido diseñada para su promoción.

La promoción se define como la comunicación de información que se refiere a los servicios y especialidades que los contadores ofrecen, con la intención de obtener servicios profesionales.

En las décadas de los 20's y 30's la profesión de contador público mantuvo en sus primeros códigos de ética profesional, severas restricciones acerca de la publicidad, promoción y solicitudes de clientes.

Sin embargo, posteriormente en la década de los 70's, en los Estados Unidos se dio un cambio respecto a esta actitud, como consecuencia del intenso desarrollo de los derechos de protección del consumidor y del público para ser provistos de información completa. Igual ocurrió en Canadá con motivo de la legislación sobre competencia y la Carta de Derechos y Libertades.

Estas circunstancias han originado que las profesiones en países diferentes tengan distintas regulaciones en materia de publicidad y promoción, de tal suerte que IFAC proporciona reglas de conducta a este respecto en dos marcos: donde sólo es aceptable la publicidad y donde es aceptable la publicidad y la promoción, sin embargo en la mayoría de las naciones se mantienen reglas restrictivas para evitar información falsa y/o engañosa.

En Estados Unidos y Canadá se admite un marco de publicidad y promoción, en México el marco es sumamente restrictivo, a pesar de sus recientes modificaciones a su Código. En efecto, en este país no se permite la promoción en los servicios de dictaminación, y los servicios de promoción en otros servicios de la práctica pública se limitan a promociones únicamente en periódicos y revistas.

Los fundamentos de la profesión para restringir las actividades de publicidad y promoción en sus primeros códigos se sustentan en la dignidad profesional y en la credibilidad de la profesión, sin embargo estos conceptos no se han abandonado, por el contrario, son las condiciones sobre las cuales se considera aceptable mantener debidamente informado a los consumidores de los servicios profesionales de contaduría pública. Esta clase de información debe ser verdadera y justa y no debe demeritar a sus colegas o a la profesión en general.

Por otro lado el ejercicio de cualquier libertad implica la responsabilidad de quien la ejecuta, y a este respecto la organización profesional tiene la obligación de establecer las guías apropiadas

que conduzcan a conservar la dignidad profesional y la credibilidad social a buen recaudo. La profesión tiene grados distintos de desarrollo y madurez de acuerdo a las circunstancias de cada nación, de manera tal que las disposiciones en esta materia tan compleja deben darse sin correr riesgos innecesarios, determinados en este caso por el uso exagerado e inmoral de las actividades promocionales observadas en el comercio en general.

4.3.13 Solicitudes de clientes

El contador público tiene el derecho de atender a un cliente que acude a requerirle un servicio profesional. El cliente tiene el derecho de decidir quién debe atenderlo. Sin embargo entre estos derechos pueden ocurrir prácticas desleales y presiones contra el contador actual, que constituyen una preocupación importante de los cuerpos colegiados, los cuales emiten diversas disposiciones éticas al respecto.

4.3.14 Actividades más allá de fronteras

Cada país, conforme a sus propias características, establece los requisitos necesarios para ejercer la profesión de contador público. A este respecto hay una aceptación generalizada en el sentido de que la profesión de contador público requiere una educación de alto nivel universitario, un ejercicio práctico previo intenso, y un programa constante de mantenimiento de las capacidades profesionales.

Usualmente los gobiernos son los que fijan los requisitos profesionales, y conceden la autorización específica de ejercicio, o la delegan a los centros educativos, o bien la depositan en los cuerpos colegiados de contadores públicos.

Asimismo las leyes de cada país o los grupos colegiados, o ambos, impiden a través de ciertos mecanismos el ejercicio profesional de extranjeros, más que por sentimientos nacionalistas, por razones de protección de un cierto nivel de calidad profesional que demanda el interés público de cada nación.

La ejecución de servicios de contaduría pública entre dos naciones, se lleva o se llevará a cabo a través del mutuo reconocimiento

de credenciales, previos acuerdos respecto a la observación de los mismos niveles técnicos y mismos niveles éticos de actuación.

En materia de ética profesional, los marcos jurídicos y sociales podrían impedir la homologación de reglas de conducta entre varios países, sin embargo el Código de IFAC establece reglas que constituyen una estrategia apropiada cuando el contador de un país se traslada a otro país a ejecutar servicios profesionales. Desde luego el tema incluye la problemática de acción ética de asociaciones profesionales con contadores de otros países.

4.4 Estructura de los Códigos de Ética comparados

Los Códigos de ética de IFAC, Canadá, Estados Unidos y México, se encuentran elaborados en una estructura que contempla principios éticos y reglas éticas.

Los principios éticos establecen los criterios generales para calificar la conducta profesional del contador público como buena profesionalmente.

Las reglas éticas establecen las normas que deberá observar el contador público en ciertas situaciones generales que pueden ocurrirle en la práctica.

El fundamento de los principios éticos profesionales son los principios de la ciencia ética aplicados a los fines de la profesión de contador público.

Los principios éticos y la experiencia profesional son los instrumentos necesarios para establecer las reglas éticas.

Sin embargo los Códigos de IFAC, Estados Unidos y Canadá, son acompañados de textos que interpretan el contenido de las reglas o de los principios.