

¿QUÉ TIPO DE NORMAS ÉTICAS REQUIERE LA PROFESIÓN CONTABLE?

Juan Pablo Romano Pastor*

Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas.

Universidad del Aconcagua

Resumen. El presente trabajo tiene por objetivo dar a conocer la situación que la Profesión Contable Argentina en general presenta sobre la ética profesional y los Códigos de Ética, en un marco de creciente integración internacional. Las acciones coordinadas debieran partir del cumplimiento de la “intención” manifestada en el Acta de Catamarca de lograr unificación de normas profesionales en todas las jurisdicciones, cumplida respecto de las normas contables y de auditoría, de las normas éticas, bajo la propuesta de unificación de normativa en un solo cuerpo integrado vigente en todo el país. La posibilidad de adopción del Código de Ética de IFAC nos plantea el interrogante respecto del tipo de normativa que requerimos: ¿basado en reglas o basado en principios?

Palabras clave: Códigos; Reglas; Principios.

* Investigador por Concurso y Encargado del Área de Contabilidad de la Universidad del Aconcagua.

Contacto: cpn_jromanopastor@yahoo.com.ar

Abstract. This paper aims to present the situation that the accounting profession in general presents Argentina on professional ethics and codes of ethics in the context of increasing international integration. Coordinated actions from the meeting should the "intention " expressed in the Act of Catamarca to achieve unification of professional standards in all jurisdictions, carried out in respect of accounting and auditing standards, ethical standards under the proposed unification of rules into a single integrated body force in the country. The possibility of adopting the IFAC Code of Ethics poses the question about the type of regulations that require: rule-based or principled?

Key words: Codes; Rule-based; Principles.

1. Génesis de la Situación Actual de la Profesión Contable Argentina Respecto a las Normas Éticas

Desde el curso de acción iniciado por el Acta de Catamarca, en 2002, los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todo el país procedieron a efectivizar (teóricamente) el compromiso suscripto para lograr la armonización de las normas contables, de auditoría y de ética en el ámbito de todo el país. La primera manifestación de este compromiso fue la **Resolución 282/03** (Resolución General de Armonización de Normas Contables) aprobada por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) el 4 de julio de 2003. **Estos esfuerzos fueron destinados en su totalidad a lograr la armonización de las normas contables y de auditoría, no obstante en el caso de las normas éticas, la “intención manifiesta” de lograr la armonización de las mismas, quedó en ello, en solamente una intención.** En resumen, la profesión contable posee hoy un cuerpo unificado y armonizado de normas contables, de sindicatura y auditoría vigentes en todo el país conviviendo con un disenso normativo ético lo cual obliga a la coexistencia de:

- Consejos Profesionales que han adoptado como normas éticas obligatorias el Código de Ética Unificado FACPCE sin modificaciones.
- Consejos Profesionales que han adoptado como normas éticas obligatorias el Código de Ética Unificado FACPCE con modificaciones.
- Consejos Profesionales que no han adoptado el Código de ética Unificado FACPCE y mantienen como normas éticas obligatorias sus Códigos originales.

Esta situación se torna más compleja aun si consideramos la influencia de la internacionalización de nuestra profesión. Como es de público conocimiento, a partir del año 1998, la profesión contable argentina comenzó un proceso de apertura hacia normas internacionales, cuyo punto cúlmine ha sido alcanzado con la aprobación de la Resolución Técnica 26, que fija la obligatoriedad de utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para cierto tipo de entes (originalmente a partir de 2011, situación pospuesta hasta 2012 por la modificación introducida por la Resolución Técnica 29).

De todos modos, toda esta tendencia a adoptar “normas contables de alta calidad” (asimilables por gran parte de la doctrina contable nacional a “normas internacionales”), no ha significado aún el intento de adopción del Código de Ética para Contadores Profesionales de la *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) por el momento. Existen distintos planteos disuasorios tendientes a favorecer o promover la adopción de este Código Internacional, lo que nos lleva a plantear dos interrogantes: ¿Es obligatorio para la FACPCE como organismo miembro de IFAC la adopción del Código de Ética Internacional? ¿Representa la adopción de esta norma la solución para el disenso normativo ético actual?

2. Diferencias en la jerarquía que le otorga a las normas de ética profesional la IFAC

Una vez analizada la situación normativa en nuestro país, resulta importante describir la importancia relativa que se le otorga al Código de Ética Internacional la *International Federation of Accountants* (IFAC).

IFAC surge en el año 1977 y se constituye como el organismo profesional contable por excelencia a nivel mundial. Tiene la particularidad de no poseer bajo su potestad la emisión de las normas contables internacionales. No obstante ello, su estructura alberga cuatro Comités que sí desarrollan un extenso plan de trabajo en la elaboración de estándares internacionales en sus áreas específicas, el **Comité de Auditoría - IAASB** (emisor de las Normas Internacionales de Auditoría – NIAs), el **Comité de Ética – IESBA** (emisor del Código de Ética Internacional para Contadores Profesionales), el **Comité de Educación - IAESB** (emisor de los Pronunciamientos Internacionales de Educación), y el **Comité del Sector Público – IPSASB** (emisor de Normas Internacionales del Sector Público).

El Comité de Auditoría (IAASB), emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), ha otorgado al Código de Ética para Contadores Profesionales (emitido por el Comité de Auditoría – IESBA) la máxima jerarquía normativa dentro de su ordenamiento, lo que permite que cuestiones no previstas en las Normas Internacionales de Auditoría sean resueltas a la luz del Código de Ética Internacional y a su vez se instituye a este último como piedra basal de futuras normas. Es decir, se considera a la norma ética como punto de partida de las normas de auditoría.

No consideramos necesario realizar ningún tipo de comparación entre esta circunstancia y esa suerte de “caudillismo ético” vigente en nuestro país. Simplemente debemos reconocer el diferente criterio y el avance internacional en esta materia.

3. Panorama internacional: ¿adopción obligatoria de Código IFAC?

Debemos ahora determinar si el hecho de que la FACPCE sea organismo miembro de IFAC implica la obligatoriedad de adoptar el Código de Ética Internacional. Las Declaraciones de Obligaciones de los Miembros (DOMs – *Statements of Membership Obligations* en inglés) de la IFAC ofrecen un marco de referencia para que todos los organismos profesionales nacionales miembros (entre los cuales se encuentra la FACPCE) logren un desempeño de alta calidad por parte de los contadores profesionales que los integran. Los principios definen las obligaciones de los miembros respecto de IFAC y las derivadas respecto a la calidad, la investigación y disciplina de la profesión. En otras palabras, fijan las obligaciones que deberían cumplir los organismos miembros de la Federación Internacional de Contadores.

Dentro de estas obligaciones, la DOM 4 es la que fija los fundamentos de la adopción del Código Internacional. En tal sentido, determina que los organismos miembros no deberían aplicar normas menos exigentes que las que se encuentran en el Código de Ética Internacional de la IFAC. Si un

organismo miembro se ve impedido de cumplir con ciertos aspectos del Código por ley o regulación, debería cumplir con todos los demás aspectos del Código. Donde la responsabilidad del desarrollo de normas de ética nacionales corresponde a terceras partes, los organismos miembros deberían, en la implementación de sus obligaciones de membresía, tener como un objetivo central la convergencia del código nacional con el Código de IFAC. Los organismos deberían usar sus mejores esfuerzos para persuadir a aquellos responsables del desarrollo de esos códigos nacionales, a que incorporen el Código de IFAC.

Es importante aquí realizar las siguientes aclaraciones:

1. Como principio rector, la DOM 4 no establece la obligatoriedad de adopción del Código de Ética de IFAC.
2. No obstante esto, los organismos miembro no debieran aplicar normas menos exigentes de las que surgen del Código internacional, salvo que esto sea imposible porque la legislación local impida la aplicación de una norma extranjera.

En resumen, la DOM 4 fija el “piso normativo”: los organismos miembros no pueden adoptar normas menos exigentes que este Código, pero sí normas con igual exigencia o con una exigencia superior.

Definido ya el alcance de la DOM 4 y del Código de Ética de IFAC nos debemos plantear... el Código Unificado FACPCE (o en su caso los Códigos provinciales)... ¿es menos riguroso que el de IFAC?

4. Principios Vs. Reglas

Más allá de cuestiones de gustos particulares y/o circunstancias “políticamente correctas” consideramos importante llegado este momento histórico que atraviesa la profesión contable argentina (en donde la asociación de los términos “normas contables de alta calidad” y “normas contables internacionales” parece poder emplearse en forma indistinta) plantear las principales diferencias técnicas y conceptuales entre el Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC y nuestro Código de Ética Unificado.

Podríamos escribir varios renglones identificando las diferencias existentes entre los dos articulados, enumerando cada una de ellas y determinando nuestro humilde juicio crítico sobre las disposiciones. Pero consideramos que esa tarea excede el alcance de este artículo y además, resulta totalmente infructuosa sin plantear los dos enfoques totalmente distintos que presentan la normativa local y la internacional.

¿Por qué hablamos de distintos enfoques? El Código Internacional de IFAC utiliza una metodología inductiva, basada en una vasta enumeración de casuística particular y las salvaguardas correspondientes. Es decir, del análisis de las disposiciones prácticas, se inducen principios generales. Por su parte, el Código Unificado FACPCE utiliza una metodología inversa, deductiva, en donde se privilegia el establecimiento de principios rectores de los cuáles por interpretación se desprendería la aplicación a situaciones

concretas. Ya lo define así el Código cuando se define como “**conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen consecuencias prácticas éticamente obligatorias**”.

Cuadro 1: Comparación de los Codigos FAPCE y Código IFAC

	FACPCE	IFAC	Comentario
Concepto	Credibilidad	<i>No Definida</i>	FACPCE la vincula con la <i>Veracidad</i> como requisito de la información.
	Profesionalidad	Comportamiento Profesional	IFAC lo orienta al cumplimiento de leyes y regulaciones y en publicidad.
	Confianza	<i>No Definida</i>	-----
	Calidad de Servicios	<i>No Definida</i>	FACPCE define el concepto respecto al cliente y su satisfacción.
	Confidencialidad	Confidencialidad	IFAC define las situaciones en que se autoriza la revelación. FACPCE lo reserva para el cuerpo del Código.
	Objetividad	Objetividad	-----
	Integridad	Integridad	IFAC es más amplio, incluye los conceptos de <i>Honestidad</i> y de <i>Justicia</i> .
	Idoneidad Profesional	Competencia Profesional y Debido Cuidado	IFAC lo orienta al mantenimiento de las competencias adquiridas y al reconocimiento de limitaciones en la labor.
	Solidaridad Profesional	<i>No Definida</i>	No se contempla en el Marco Conceptual inicial
	Responsabilidad	<i>No Definida</i>	No se contempla en el Marco Conceptual inicial
	Dignidad Profesional	<i>No Definida</i>	No se contempla en el Marco Conceptual inicial

Esta diferencia metodológica es la que provoca la imposibilidad de enriquecer el Código de Ética FACPCE con las disposiciones que emanan del Código IFAC. Es decir, que el planteo es: o Código FAPCE o Código IFAC. Principios o reglas prácticas. Si bien el Código IFAC presenta principios rectores, el alcance de los mismos es limitado a cuestiones interpretativas de casuística general. Las diferencias pueden apreciarse en Cuadro 1.

Planteamos ahora lo siguiente: si FACPCE plantea la posibilidad de adopción del Código IFAC para alinearse con la adopción de las NIIF y de las NIAs ¿representaría esto la solución para la falta de uniformidad normativa existente en materia de ética? ¿Exigiría FACPCE ahora sí el cumplimiento de la Resolución 282/03? ¿Estarían dispuestas las jurisdicciones a dejar de lado sus códigos provinciales o, en el caso de haberlo adoptado, el Código Unificado?

5. El Código Unificado de FACPCE puede ser mejorado

Cuando se indaga sobre el por qué algunas jurisdicciones no adoptaron el Código de Ética Unificado, las respuestas se orientan a las más diversas razones. Existen algunas jurisdicciones en las que la adopción de su Código original se efectuó a través de un acto legislativo y la complejidad de este proceso impidió la propuesta de adopción del Código Unificado. Otras jurisdicciones consideraron que la redacción elevada por FACPCE no satisfacía en su totalidad los aspectos propuestos al momento de la conformación de la Comisión de Trabajo que elevó el proyecto del Código Unificado. Finalmente, algunos Consejos Profesionales encomendaron a sus Comisiones de Ética el análisis de las disposiciones del Código Unificado propuesto y éstas consideraron “intranscendente” el mismo, a la luz de las disposiciones vigentes en tales jurisdicciones.

El Código Unificado (con las imperfecciones que posee) encuentra condensadas de la manera más adecuada los principios generales que hacen a la ética profesional. De todos modos, reconocemos que puede ser mejorado, a la luz de algunos contenidos interesantes que mantienen los códigos provinciales y algunos códigos internacionales, como el de México. Consideramos que las mejoras a realizarse no debieran alterar el espíritu de la normativa actual ni el enfoque descriptivo que lo ha caracterizado, orientado a un enfoque de principios de los cuáles se desprendan consecuencias prácticas éticamente obligatorias.

En este sentido, la adopción de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) como normas profesionales de auditoría en la Argentina, podría presentar el inconveniente normativo de tener que adaptar las disposiciones referidas especialmente a **Independencia** que contempla nuestro Código Unificado. Recordemos que el Código Internacional de IFAC se encuentra como referencia final obligatoria con la máxima jerarquía normativa en el ordenamiento de las normas de auditoría del IAASB. Por lo tanto, las opciones que podrían proponerse desde la doctrina serían:

1. Por un lado, adoptar definitivamente el Código de IFAC (véanse puntos anteriores).
2. Por otro lado, modificar el Capítulo III (Independencia) del Título IV (Incompatibilidades) del Código de Ética Unificado, acercándolo a las disposiciones del Código Internacional, incluidas en la Sección 290 del mismo.

La modificación del Capítulo III implicaría un cambio de enfoque descriptivo hacia un enfoque inductivo. Pensemos que las disposiciones sobre Independencia en nuestro Código Unificado abarcan tres páginas (variable de acuerdo a la edición). En el Código IFAC, las disposiciones sobre Independencia abarcan...¡¡cincuenta y cinco páginas!! Ahora bien... ¿Necesito cincuenta y cinco páginas para saber cuándo soy independiente? La enumeración de incontables situaciones que representan amenazas y salvedades para la independencia... ¿Tiene un efecto educador? ¿O es simplemente una enumeración destinada a lograr que ciertas situaciones “encuadren” forzosamente en tales disposiciones?

El Código Unificado como dijimos podría ser mejorado. Entre los aspectos que consideramos más importantes (dando por descontado el tema de Independencia que ya lo hemos tratado) son:

1. El **art. 27** sobre **Publicidad** de los servicios profesionales debiera incluir un detalle sobre cuáles son los requisitos empíricos que debiera tener la publicidad, tal como lo describe por ejemplo el **art. 19** del Código de Ética vigente en la provincia de Santa Fe. Representa sin duda un mejoramiento a la disposición actual, cuya ambigüedad se reduce a la determinación de los requisitos generales que debiera tener la publicidad, más no a los requisitos prácticos que debiera efectivamente contener.
2. El alcance de las disposiciones del Código de Ética podría alcanzar también a los contadores graduados que no ejerzan la profesión. El Código de Ética mexicano contempla esta disposición en su art. 1.03, al establece que **“los contadores públicos que ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta, independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros”**. En este sentido, sabemos que la estructura que nuestra profesión presenta en el país (matriculación obligatoria en los Consejos Profesionales, incumbencias profesionales declaradas en la ley 20.488 y legislaciones provinciales) dejan prácticamente aislados de toda reglamentación a los egresados en ciencias económicas que no ejercen la profesión. Contemplar esta modificación implicaría un cambio de enfoque en el sentido de que hemos concentrado la atención solamente en los matriculados y no en los graduados en ciencias económicas en general, incluyendo aquellos que por circunstancias particulares habiendo obtenido su título profesional, no ejercen la profesión. Esto podría complementarse con una concientización en las Universidades sobre el alcance en general del Código de Ética. a sus futuros egresados, informando que como **contadores graduados** (y no necesariamente matriculados) deben cumplir con una normativa ética obligatoria por el solo hecho de haber obtenido su diploma universitario.
3. En el marco del **art. 5** del Código de Ética Unificado (Competencia y capacitación continua) puede contemplarse la posibilidad de incorporar la obligación de mantener los conocimientos profesionales debidamente actualizados, **conforme a las normas y/o sistemas de actualización profesional continua**. De este modo, se jerarquizaría el actual Sistema

Federal de Actualización Profesional (SFAP) y se daría fuerza normativa a la obligatoriedad de incorporación al mismo.

4. Vinculado fundamentalmente con el **art. 6** del Código Unificado, podría enriquecerse la normativa contemplando que el profesional deba analizar las verdaderas necesidades que pueda tener el cliente de sus servicios, para proponerle solo aquellos que más le convengan dentro de sus circunstancias. Con esto podría contemplarse los casos en los que los profesionales asesoran a sus clientes y les proponen servicios cuya situación fiscal, societaria o contable no requiere.
5. Ampliando el alcance del **art. 18** (Captación de clientes de colegas), podría incluirse a los empleados o socios de un colega, es decir, establecer la prohibición de ofrecer directa o indirectamente trabajos si no es con previo conocimiento de éstos, contemplando que dicha prohibición no alcanza a aquellos casos en que los propios empleados o socios del colega soliciten el empleo. El mismo alcance podría darse también a los empleados o funcionarios de sus clientes.
6. En virtud de salvaguarda de la responsabilidad profesional en el caso de declaraciones juradas impositivas fraudulentas, podría agregarse al articulado una disposición que determine que el profesional **cuidará de proponer la mejor posición a favor de su cliente, siempre y cuando ésta no obstruya la integridad y objetividad y sea consistente con la ley**. La casuística determinaría la forma de materializar esta disposición en forma práctica. Además, podría agregarse que debiera informar al cliente sobre las limitaciones y consecuencias de la consultaría fiscal.
7. Podría agregarse al articulado un acápite sobre la actuación del profesional en la docencia. En este apartado debiera contemplarse:
 - 7.1. Obligación de transmitir los conocimientos más avanzados de la materia.
 - 7.2. Brindar a los alumnos trato digno y respetuoso.
 - 7.3. Abstención de revelar información sensible de clientes en ejemplos y ejercitaciones.
 - 7.4. Abstención de realizar comentarios que perjudiquen la reputación de otros colegas.
 - 7.5. Mantener su independencia mental y espíritu crítico en cuanto la problemática de la ciencia.

6. Conclusiones: ¿Qué estamos haciendo hoy en día? ¿Qué normas éticas requiere la Profesión Contable Argentina?

Hemos llegado al final de este artículo. Nuestro objetivo fue clarificar la situación de anarquía normativa existente en la actualidad. ¿Cuál es la realidad actual y los proyectos que maneja FACPCE a corto plazo?

Hoy en día, la tarea realizada en el área de Valores Profesionales del Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) se orientó primero a determinar la no obligatoriedad de adopción del Código de Ética IFAC, de acuerdo a DOM 4. El paso siguiente fue demostrar que el Código Unificado FACPCE no era menos riguroso que el Código IFAC (que es la segunda parte de la DOM 4). Actualmente, se trabaja en la DOM 6 (Investigación y Disciplina) y se ha generado un modelo cuantitativo de evaluación que permitirá que la normativa sobre funcionamiento de Tribunales de Ética vigente en cada una de las jurisdicciones sea analizada a la luz de la DOM 6, determinando desviaciones.

Creemos que estamos ante la oportunidad de definir qué tipo de normas de ética profesional queremos para los profesionales en ciencias económicas de la Argentina. Los modelos propuestos son dos. Por un lado, el modelo inductivo del Código de IFAC, con enumeraciones minuciosas de amenazas y salvaguardas de responsabilidad. Por otro lado, un modelo deductivo, cuyo exponente actual (el Código de Ética Unificado FACPCE) privilegia los principios sobre las reglas. Para la decisión (más allá de cuestiones políticas y/o técnicas) debiéramos concentrarnos en qué es la ética. Y ética no es nada más ni nada menos que **“HACER BIEN EL BIEN”**. Pareciera simplista. Pero en el fondo no lo es. No nos olvidemos que la ética no tiene sentido si no es en un entorno social, en el cara a cara de las relaciones humanas. La ética profesional no es otra cosa que esa ética aplicada a las relaciones de una profesión en particular. Y no nos olvidemos que las primeras nociones de esa ética “general” las aprendimos en casa, en la familia, por nuestros padres. A mí me enseñaron, por ejemplo, que había que respetar siempre a los mayores. No me dictaron una serie de reglas y situaciones que representaban respeto a los mayores y otra serie de situaciones en las que podía evitar respetar a los mayores. ¿Y a Ud.?

Bibliografía

- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza (2001). *Código de Ética Unificado*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. (2006). *Normas Profesionales Argentinas Contables, de Auditoría y Sindicatura* (4ta. ed.). Buenos Aires: Autor.
- International Federation of Accountants (2006). *Código de Ética de I.F.A.C. para Contadores Profesionales* (3ra. ed.). México, D. F: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Nastasi, A. (1999). *La Ética y el Profesional en Ciencias Económicas*. (1ra. ed.). Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A.
- Romano Pastor, J. P. (2010). *Código de ética unificado comentado para jóvenes profesionales en Ciencias Económicas*. (1ra. ed). Mendoza: Editorial de la Universidad del Aconcagua.

Walls, A. C. y Rosen, M. G. (1998). *Ética y Estado Profesional* (2da. ed.).
Buenos Aires: Osmar Buyatti.