

González, A. Principios básicos de ética profesional del contador. (1982). *Contaduría Universidad de Antioquia*, 1, 5-41.

PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR

Por: C. P. ANSELMO GONZALEZ LABRADA
Presidente del Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia

La XIV Conferencia Interamericana de Contabilidad, reunida en Santiago de Chile en noviembre de 1981, otorgó el premio Roberto Casas Alatríste al trabajo "Principios Básicos de Ética Profesional del Contador", presentado por el C. P. Anselmo González Labrada. Este trabajo adquiere particular importancia y actualidad, con motivo de la derogatoria del Código de Ética de los Contadores Públicos, como consecuencia de la inexecutable del numeral 8 del artículo 15 de la Ley 145 de 1960, establecida mediante fallo de la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, de septiembre 24 de 1981.

EXPOSICION DE MOTIVOS

Sobre los temas de Ética y Moral, indudablemente los de más profundidad, importancia y trascendencia que puedan abocarse y que en cuanto al cumplimiento o transgresión de sus normas son definitivos no solamente para determinar el destino de los hombres en particular, sino el de las comunidades, pueblos y naciones, se han escrito infinidad de obras en las más diversas lenguas, desde la más remota antigüedad, entre las que descuellan por su eminente altura primero que todos, los libros de la Biblia y luego los Diálogos de Platón, La Moral a Nicómaco, La Moral a Eudemo y la Gran Ética de Aristóteles, las obras de los Filósofos Estoicos: Zenón de Citio, Séneca y Marco Aurelio, hasta llegar a los tratadistas de las edades media y moderna entre las cuales solo citaremos a Kant, Rousseau

y Schopenhauer. Obviamente estas breves citas se refieren a la civilización occidental, pero es de observar, que absolutamente todos los pueblos y culturas han tenido sus grandes moralistas, lo mismo que las diversas religiones. Bástenos recordar que la idea fundamental que representa a las cinco grandes religiones es un principio moral: El cristianismo con su idea del AMOR, el judaísmo con su idea del CUMPLIMIENTO DEL DEBER, el mahometanismo con su idea de la JUSTICIA, el budismo con su idea de la PA-CIENCIA y el confucionismo con su idea del ORDEN.

El hombre fuera de sus deberes para con Dios y para consigo mismo tiene deberes para con los demás hombres que en el caso de un profesional se refieren especialmente a sus clientes, sus colegas, a las asociaciones profesionales, a la sociedad en general, a su país, al Estado (o sea a la nación organizada jurídicamente) a las entidades interregionales y continentales y al universo entero.

Las diversas sociedades se han organizado para asegurar el mantenimiento de la justicia, del orden y de la libertad, fundamentos de la convivencia, de la paz y para propender por los adelantos morales, sociales, científicos, técnicos, económicos, políticos y de todo orden como fines de la civilización y del progreso. Por consiguiente el hombre como profesional, debe someterse no solamente al ordenamiento jurídico cuyo cumplimiento se asegura coactivamente por el Estado, sino también a guardar y observar los PRINCIPIOS ETICOS Y NORMAS BASICAS DE MORAL que rigen el comportamiento de todos los miembros de una profesión.

En la presente ponencia sometida a la consideración y estudio de la XIV Conferencia Interamericana de Contabilidad, se han tenido en cuenta los siguientes factores de prospectación:

1. Los principios básicos de ética moral son universales en el tiempo y en el espacio.
2. La aplicación práctica de tales principios básicos, no en la parte esencial, sino en sus accidentes, sí varía de acuerdo con la legislación, idiosincrasia y costumbres de los diferentes países y muda y fluye con el transcurso del tiempo.
3. En la presente compilación de Principios Básicos de Etica Profesional no se incluyen las normas positivas del ordenamiento jurídico, que obviamente son de forzoso cumplimiento para todos los habitantes de un país, y que varían con los países y los tiempos.
4. Los *Principios Básicos de Etica Profesional del Contador* se han

presentado mediante una estructuración filosófica y en forma alguna casuísticamente.

5. Los casos prácticos de aplicación de los *principios básicos* en referencia, que en este estudio se tratan, son una mínima parte de la infinidad de eventos prácticos que pueden presentarse y representan apenas un aporte más a su estudio, dilucidación, que debe hacerse permanentemente, mediante profundas consideraciones, y dentro de los más amplios campos de información, sugerencia, objeción y discusión, proponiéndose además que las conclusiones se actualicen constantemente.
6. Al realizar el presente trabajo se han tenido en cuenta en cuanto ha sido posible las experiencias de las ponencias presentadas anteriormente en diferentes *Conferencias Interamericanas de Contabilidad* y también el proyecto de ética profesional presentado por el Comité de Ética de la *Federación Internacional de Contadores*. El ponente ha complementado este último trabajo en algunos aspectos.
7. Como conclusiones se formulan las siguientes proposiciones:
 1. Que se adopten los DIEZ PRINCIPIOS DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR.
 2. Que se cree la Comisión Permanente de *Filosofía Contable y de Ética Profesional de la AIC* al más alto nivel.
 3. Que en cada país miembro de la AIC se establezca un Comité Permanente de *Filosofía Contable y de Ética Profesional*, correspondiente de la *Comisión de Filosofía Contable de Ética Profesional de la AIC*.
 4. Que se aplaze por un tiempo prudencial el establecimiento de una jurisdicción encargada de hacer cumplir los *Principios Básicos de Ética Profesional*, a juicio de la *Comisión Permanente de "Filosofía Contable y de Ética Profesional de la AIC"* a efecto de que se logre mediante una difusión exhaustiva de ellos y por medio de su permanente estudio, consideración, discusión y perfeccionamiento, su aceptación como medio adecuado para obtener los fines de superación moral y ética pretendidos.
 5. Que la *Comisión de la AIC* y los *Comités de Filosofía Contable y de Ética Profesional*, regionales, propuestos, se encarguen de inmediato de difundir extensamente la *Filosofía*

Contable y los Principios Básicos de Ética, a los profesionales, universitarios y practicantes en cualquier forma de las disciplinas contables o complementarias.

PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR

INTRODUCCION

1. *Contenido y alcance de la palabra Código, de la voz Ética y del término Moral*

Semánticamente el vocable no es el apropiado para designar el conjunto de principios y normas éticas y morales que deben regir la conducta de un profesional, ya que el término código designa: "Un cuerpo ordenado y metódico de leyes" o "la recopilación de leyes de un país".

La palabra ética se define como la parte de la filosofía que trata de los deberes del hombre y de la moral. Es por consiguiente una ciencia del obrar, de la conducta, del comportamiento.

Las guías o directrices que conducen a su fin que es el sumo bien, son los principios básicos de la actuación justa y correcta. El sumo bien o felicidad consiste, según Aristóteles, no en la vida de placeres bestiales, ni en el honor, ni en el éxito político, económico o social, ni en la vida contemplativa, sino en LA ACTIVIDAD DEL ALMA SEGUN LA VIRTUD.

En cuanto a la moral: es esencialmente la ciencia que trata de las reglas que deben seguirse para hacer el bien y evitar el mal.

Ahora bien, la frase "Ética Profesional" comprende los principios éticos y las normas morales que deben regir la conducta del miembro de una profesión específica en las circunstancias peculiares en que sus deberes profesionales lo colocan.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, debe considerarse que por razones de precisión es impropio emplear la palabra código al promulgarse un sistema de principios éticos y de normas morales cuyo estricto cumplimiento debe ser básico en la conducta de un profesional de la contaduría.

El mencionado escollo fue superado en la brillantísima ponencia

eia presentada en la *II Conferencia Interamericana de Contabilidad de México* (noviembre 9/16 de 1951) por el Director Ejecutivo del American Institute of Accountants de Estados Unidos, C. P. A. *John L. Carey*, quien en su trabajo sobre esta trascendente materia se manifestó adversario del uso de la palabra código en este caso particular, dio las razones correspondientes, e intituló su estudio: *Ética Profesional del Contador*.

Así mismo el *Comité de Ética de IFAC*, a su magnífico proyecto presentado a la Federación Internacional de Contadores denominó *Ética Profesional para la Contaduría Pública*, excusando el uso de la palabra código.

2. *Los principios de Ética y las normas de Moral son universales*

Los principios básicos de ética, que comprenden los deberes que el hombre tiene para con su Creador, para con los demás hombres y para consigo mismo en cuanto hacen relación a las obligaciones debidas a los demás hombres, se refieren a su familia, al barrio en que vive, a su ciudad, a su provincia, a su país, a los institutos donde haya estudiado, a las diferentes comunidades de trabajo, a las relaciones provenientes de asociaciones de muy diversas clases (políticas, laborales, profesionales, culturales, deportivas, etc.) a las entidades regionales, supranacionales, continentales y por último a la humanidad del universo entero, sin exclusivismo alguno, por razones raciales, religiosas, económicas, políticas, de nacionalidad o sexo, teniéndose que admitir que dichos deberes son universales en el tiempo y en el espacio.

En cuanto a las normas que rigen la moral o sea las que tratan de las reglas que deben seguirse para hacer el bien y evitar el mal, también son universales tanto en el tiempo como en el espacio y nadie puede eximirse de su cumplimiento, o sea colocarse por encima o más allá del bien y del mal debido a que todos los hombres tenemos una conciencia que nos hace diferenciar inequívocamente el bien del mal. Esa conciencia es simplemente un pedazo de Dios en nosotros.

No hacer mal a quien nos hace bien; no hacer mal a quien no nos hace ni bien ni mal; no hacer mal a quien nos hace mal; hacer bien a quien nos hace bien; hacer bien a quien no nos hace ni bien ni mal; y por último, hacer bien a quien nos hace mal, podría ser un resumen sucinto de las normas morales en que la última virtud o mandamiento predicado por el más grande de los hombres, por el Maestro Jesús, ni siquiera tiene nombre.

Los Diez Mandamientos que Dios dio a su profeta Moisés en el Monte Sinaí, según se relata en el segundo libro de la Biblia, o sea el Exodo, constituyen evidentemente el máximo mandato del obrar correcto y justo, imposible de superar, contenido sencillamente en un corto número de preceptos y expresado en breves palabras.

Existen muchos ordenamientos de conducta, pero nos limitamos a mencionar el de Sakyamuni, Siddharta Gautama o Buda: "No pensar mal, no desear mal, no hablar mal; no obrar mal". Indudablemente es muy grande el contenido de este precepto pero le hace falta complementarse con el mandamiento del mejor intérprete de Dios, del Maestro Jesús de Galilea: HACER EL BIEN.

3. *Diferencias entre las Normas Positivas de los principios Éticos y Morales*

Las normas jurídicas, que son creaciones del hombre a fin de realizar el orden social en una colectividad (pueblo o nación) se realizan mediante la fuerza o coacción que ejerce el Estado, o sea el sujeto titular del poder de coacción. Las consecuencias jurídicas pueden ser: 1º. Las penas o medidas de seguridad en razón de acciones o hechos calificados de ilícitos; 2º. Los derechos subjetivos que representan facultades atribuidas a las personas a fin de que *satisfagan* los intereses que se consideran razonables y que imponen a otra u otras personas el DEBER JURIDICO de respetarlas; y 3º. El Estado o situación o sea una calidad del sujeto de derecho (ser mayor de edad, ser casado o soltero).

Según Hans Kelsen la estructura de la norma jurídica se traduce en un primer tronco o sea en un hecho jurídico constituido por UNA CONDUCTA ILICITA (la antijuridicidad); el delito, el no cumplir el contrato, y en un segundo tronco o consecuencia, que es el ACTO COACTIVO impuesto por el Estado, que se da como pena o como ejecución.

Se debe precisar que el Derecho es un sistema normativo; que todo el Derecho está construido con normas; y que la norma es la proposición que enuncia un hecho de vida imputado a una persona, para atribuirle coactivamente una consecuencia jurídica; y que el objeto del Derecho es realizar la convivencia pacífica de hombres libres, la justicia social y el desarrollo material y cultural del pueblo o nación, lo cual sería imposible sin una diferenciación de los hombres en dos clases: los gobernantes que elaboran las normas y

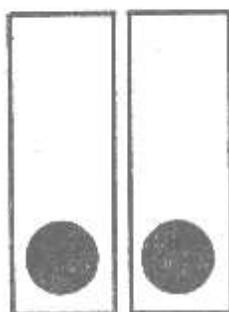
garantizan su ejecución mediante el empleo de la fuerza y los gobernados que quedan obligados a cumplirlas.

En cambio los PRINCIPIOS DE ETICA, tienen como objeto fundamental alcanzar el sumo bien, ser guías del comportamiento justo y correcto, realzar la altura moral de la persona y por consiguiente de su profesión y del medio en que actúa, sobre el cual ejerce una inevitable influencia, dirigir la actividad de la persona conforme a la virtud, que es perfección en el obrar y la máxima extremidad opuesta al mal pero sobre todo, evitar que se ejecuten actos que no sean estricta y rigurosamente justos.

Es obvio que la contravención de los expresados *Principios de Etica*, en la mayoría de los casos, no alcanza a constituir una *conducta antijurídica*, pues de lo contrario, habría que incluir en los impropiaamente denominados Códigos de Etica, todas las normas positivas de las Constituciones de los Estados, las del Código Penal, del Civil, del Comercial, del Tributario, del de Minas, del Laboral y aún muchas normas más.

Está tan fuera de lugar comprender dentro de los *Principios de Etica de una Profesión* la prohibición de incurrir en los delitos de falsedad o de colusión, como la de incluir en ellos la admonición de no infringir las normas que tipifican y sancionan los delitos de traición a la patria, hurto, lesiones personales, raptó, bigamia, concusión o prevaricato.

4. *Filosofía que representa el símbolo de la Asociación Interamericana de Contabilidad*



Al adoptar la *IX Conferencia Interamericana de Contabilidad* reunida en Bogotá en octubre de 1970 y posteriormente la *Asociación Interamericana de Contabilidad*, el símbolo que representa la

Contabilidad, de cuyo adoptó así mismo la filosofía de la que es su imagen.

El expresado símbolo se describe así: dos columnas simétricas, monolíticas, divididas por un eje de equilibrio, simbolizan la Contabilidad; las bases históricas y permanentes de la profesión, el Debe y el Haber. En la parte inferior, muy cerca de la base, las columnas tienen dos círculos grandes, que representan el sistema binario, las tarjetas o cintas que alimentan los computadores modernos, estableciendo la continuidad necesaria que hermana el sistema contable tradicional con el de los cerebros electrónicos que operan previa prospectación del contador, factor esencial y necesario en la planeación programática del Estado o de la empresa privada.

El símbolo de la Contabilidad representa la imagen de la profesión desde sus orígenes con una clara proyección hacia el futuro, desde la noción básica de la "partida doble", del "debe y el haber" concebida por PACIOLO, hasta la computadora, que determina un doble análisis de valores como sistema básico de la empresa contemporánea.

Los círculos centrales de cada columna son también una abstracción de la Contabilidad y el espacio que los separa en campos simétricos, es además un eje constante que asegura el equilibrio o BALANCE, fin último de toda operación contable como expresión de valores, y que es representación de la filosofía del equilibrio.

Representa pues, este símbolo, equilibrio, igualdad, equidad, justicia, nivelación, balance, sensatez, imparcialidad, prudencia y sabiduría, que son virtudes inherentes al contador en el campo filosófico, que entraña el comportamiento ética y moral, base fundamental de la profesión del contador público.

Todas las cualidades y virtudes que se acaban de relacionar y que están representadas en el símbolo de la contabilidad son la imagen de una filosofía que es la filosofía del equilibrio, de la equidad, de la justicia, normas de ética que integran necesariamente la actividad intelectual y moral de todo contador.

5. *Breve reseña histórica de los estudios realizados sobre Ética Profesional del Contador Público a nivel Interamericano*

Sobre el tema *ética profesional*, se han realizado a nivel interamericano muy notables, importantes y valiosos estudios por destacados tratadistas, cuyos aportes al esclarecimiento, fijación y desarrollo de la materia se remontan a más de treinta y cinco años.

1. En julio de 1946, se realizó en la ciudad de Montevideo la segunda convención de la Unión Panamericana de Técnicos de Ciencias Económicas y acogió una ponencia titulada *Normas de Etica Profesional de los Contadores*, presentada por los señores Juan Bayeto, José S. Marín y Jacobo Wainer, representantes de Argentina, Colombia y Cuba respectivamente. Así mismo, en la expresada convención de la Unión Panamericana de Técnicos de Ciencias Económicas se dispuso recomendar a las asociaciones profesionales de América, expedir *Códigos de Etica Profesional*, sobre el modelo de las normas que se aprobaron en dicha convención.
2. En agosto de 1947, en Santiago de Chile, se efectuó una gran Concentración Nacional de Contadores en la que los eminentes tratadistas *Santiago Bruron* y *Oscar Parrau Escobar* presentaron sendas ponencias, que se complementaban perfectamente y que fueron aprobadas por unanimidad por los delegados asistentes, expidiéndose así un *Compendio de Normas sobre Etica Profesional*.
3. Del 17 al 22 de mayo de 1949 se efectuó en San Juan de Puerto Rico la *Primera Conferencia Internacional de Contabilidad* en la que el Doctor *Juan Rodríguez López* del Colegio de Directores de Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay, Montevideo, presentó su *Proyecto de Código Panamericano de Etica Social*, que consta de 21 artículos que comprenden: Exposición de motivos, principios y normas con relación a la sociedad, normas con relación a los colegas y tribunales de honor.

Como lo expresa su autor, el código sometido a la elevada consideración de los colegas del continente no contiene principios nuevos ni originales y su texto en general es el que aprobó, para los contadores uruguayos, la asamblea general del Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contables del Uruguay.

En su sesión del 21 de mayo de 1949, la *Primera Conferencia Interamericana de Contabilidad* aprobó por unanimidad su *Resolución octava*, que dice: "Designar, bajo la presidencia del Uruguay, una comisión coordinadora para la preparación y redacción de un *Código Interamericano de Etica Profesional de Contador*. Al efecto deberán ser escuchadas las sugerencias y puntos de vista de todos los demás países.

será discutido y aprobado en la Segunda Conferencia Interamericana de Contabilidad.

El Código Interamericano de Etica Profesional del Contador,

4. Del 9 al 16 de noviembre de 1951, tuvo lugar en México la *Segunda Conferencia Interamericana de Contabilidad*, en la que el profesor John L. Carey, director ejecutivo del American Institute of Accountants, presentó su relevante ponencia titulada "*Ética Profesional del Contador*" (*Professional Ethics of Accounting Profession*) estudio excepcionalmente óptimo en el que el profesor John L. Carey expuso las diferencias de las legislaciones y del medio ambiente en que desarrollan sus actividades los contadores de América y objetó algunas de las perspectivas contempladas en la ponencia presentada por el Dr. Juan Rodríguez López a la *Primera Conferencia Interamericana de Contabilidad*, de San Juan de Puerto Rico en mayo de 1949.

Específicamente el profesor Carey, definió con precisión la frase "*Ética Profesional*" y conceptuó que los principios básicos a que están obligados los miembros que han abrazado una profesión pueden reducirse a reglas o amonestaciones que sirvan para guiar su conducta dentro de las actividades que debe realizar y bajo las circunstancias peculiares que las afecten. Por otra parte, el profesor Carey manifestó su inconformidad con la propuesta del Dr. Juan Rodríguez López de establecer un tribunal de honor internacional con el objeto de hacer cumplir un código uniforme, aduciendo que las dificultades inmediatas para llevar a cabo dicho procedimiento podrían ser muy desalentadoras y propuso que en cambio cada país adoptara normas uniformes de conducta ética, que se valiera de su propio procedimiento disciplinario para forzar su cumplimiento y que posteriormente se estableciera un tribunal de honor internacional de apelación.

Hizo la salvedad el profesor Carey de que no había pretendido dilucidar un código completo de ética profesional, sino sólo sugerir las reglas fundamentales que podrían considerarse como parte esencial del código, es decir, los principios básicos e imprescindibles. Informó que ya para esa época (1951), el Instituto Interamericano de Contadores llevaba unos treinta y cinco años de imponer reglas de conducta profesional, que se habían elaborado periódicamente, no de una sola vez, sino que habían desenvuelto a través de mucho tiempo a base de la experiencia de sus miembros.

La ponencia del profesor John L. Carey fue aprobada en la sesión final de delegados de la *Segunda Conferencia Interamericana de Contabilidad*, efectuada en la ciudad de México D. F.,

el día 14 de noviembre de 1951, como *Resolución Décima*, y dice así:

“Se aprueban las siguientes normas de ética profesional, cuya observancia será reglamentada por las diversas asociaciones de profesionales, conforme a las leyes y conductas de cada país, y en la inteligencia de que se entenderán obligatorias para todos los contadores públicos, ya sea que actúen individualmente o como integrantes de una firma:

- a) Los contadores públicos sólo podrán asociarse bajo una forma que mantenga su responsabilidad personal e ilimitada.
- b) El contador público profesional, que actúe como auditor independiente, acepta la obligación de sostener un criterio independiente e imparcial al examinar las cuentas y al expresar su opinión sobre los estados financieros.
- c) Hará constar todos los datos importantes que haya descubierto y que tengan relación con la situación financiera o con los resultados de las operaciones.
- d) Examinará las cuentas de acuerdo con los procedimientos de auditoría generalmente aceptados, y no expresará opinión sobre estados financieros sin haber previamente practicado tal examen, en forma adecuada.
- e) El auditor, no tendrá, con la empresa cuyas cuentas haya de examinar, vinculación económica o de otra índole, que pueda en alguna forma afectar su independencia de juicio.
- f) En ningún caso el monto de los honorarios podrá depender del resultado que se obtenga del trabajo realizado por el contador público.
- g) No revelará por ningún motivo la información de carácter confidencial de que haya tenido conocimiento en el ejercicio de su profesión.
- h) No explotará sus relaciones profesionales aceptando comisiones, porcentajes, o recompensas de proveedores cuyos productos o servicios hayan inducido al cliente a aceptar.
- i) No permitirá actuar en su nombre a persona alguna que no sea socio, representante debidamente acreditado, o empleado suyo bajo su autoridad, ni firmará informe sobre estados financieros preparados por cualquiera que no tenga alguna de esas calidades.

- j) No debe anunciar su profesión o servicios, excepto en la medida que, de acuerdo con las reglas de su respectivo Instituto o Asociación, pueda considerarse apropiada.
 - k) No solicitará trabajos de clientes de otro contador público, ni dará malos informes respecto de un colega con el propósito de quitarle sus clientes.
 - l) No ofrecerá trabajo a un empleado de otro colega sin informar previamente a éste.
5. En 1954 se realizó en Sao Paulo, Brasil, la *Tercera Conferencia Interamericana de Contabilidad*, en la que presentó el Delegado chileno Oscar Parrau Escobar un importante estudio que denominó "Normas de Ética Profesional de los Contadores". El autor, consecuente con las ideas propugnadas por el Profesor John L. Carey expuso reglas generales, circunscritas a un decálogo de reglas morales.
 6. En 1957 se efectuó en la ciudad de Santiago de Chile la *IV Conferencia Interamericana de Contabilidad*, se adoptó que los contadores profesionales que actuaran para la misma persona o negocio deberán abstenerse de expresar opinión alguna sobre aspectos técnicos del trabajo de otro colega. Así mismo se acordó que en ningún caso un consejo sobre impuestos, ni un trabajo de Auditoría pueden servir como base para competir en la obtención de clientela.
 7. Del 12 al 17 de octubre de 1970 se reunió en Bogotá, Colombia, la *IX Conferencia Interamericana de Contabilidad*, en que se adoptó la Resolución Nº 6 que en su parte dispositiva dice así:
 - 1) Aprobar la tesis presentada por el señor Efrén Canoja de la delegación de la República de Argentina denominada "Revelación del Secreto Profesional, Ordenes de allanamiento y Violación de Domicilio". Además transcribir las conclusiones correspondientes a esta recomendación así:
 - a) Para evitar la posibilidad de que al allanarse por orden de autoridad competente la oficina de un profesional se incauten los archivos que contengan información sobre sus clientes se hace necesario que la profesión, mediante sus instituciones representativas, trate de obtener normas jurídicas dispositivas o procesales, que limiten el uso de las "Ordenes de allanamiento" a los archivos correspondientes únicamente al cliente afectado. De esta manera se protege el secreto profesional que el profesional está obligado a cautelar.

- b) Las Instituciones Profesionales pueden complementar la actividad de vigilancia del ejercicio profesional en forma preventiva mediante la publicación de normas, procedimientos particulares o generales, jurisprudencia sobre casos de violación del secreto profesional, por causas ajenas a la voluntad del profesional.
- 2) Difundir la comunicación técnica presentada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos denominada "*Código de Ética Profesional*". Por tanto recomienda que:
 - a) El Código de Ética Profesional aprobado en la III Conferencia Interamericana de Contabilidad, debe ser realizado y modificado, no porque hayan cambiado los fundamentos de carácter moral que le dieron origen, sino por la necesidad de adaptarlo a las condiciones cambiantes de una profesión dinámica, cuyo campo de acción se hace cada día más amplio.
 - b) En la revisión y modificación del Código de Ética Profesional aprobado por la III Conferencia Interamericana se debe tomar en consideración la aportación de la Contaduría Pública Mexicana, en vista de que su contenido puede ser de utilidad para todos los países miembros de la Conferencia Interamericana de Contabilidad.
 - c) Se sugiere que el Código de Ética Profesional presentado por México, se divulgue profusamente lo mismo que los publicados por otras entidades patrocinadoras de la Conferencia.

En el excelente Trabajo Nº 063 presentado en la IX Conferencia Interamericana de Contabilidad intitulado "CURSO SOBRE ORGANIZACION DE UN DESPACHO DE CONTADORES PUBLICOS", por los señores Contadores Mexicanos Humberto Murrieta, Alfonso Ferreira, Ernesto Sostemalle, Mario Espinola, Manuel Guerrero, Juan E. Sánchez Anaya, Rolando Ortega, Armando del Barrio, Jaime del Valle, Jorge Rico, Javier Uribe, Salvador Reynoso, figuran dentro del punto 1. Condiciones que debe reunir el aspirante a ejercer la contaduría pública en forma independiente los siguientes apartes:

"...1.3 Ética Profesional (Código de Ética Profesional)

La profesión se ha autoimpuesto un Código de Ética, el cual debe ser observado por los miembros de la profesión, en él se apoya el lugar que en la sociedad ha logrado la profesión de Contador Público. El Contador Público como coronación de su exa-

men profesional "promete que al ejercer la Contaduría Pública tomará como suprema norma de conducta moral".

1.3.1 Concepto de Etica

"Etica es el conjunto de reglas de comportamiento y formas de vida a través de las cuales tiende el hombre a realizar el valor de lo bueno" (Etica, Eduardo García Maynez).

"El Código de Etica Profesional de los Contadores Públicos ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan normar la actuación de todos los miembros en ejercicio profesional". (Proyecto de Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.).

1.3.2. Finalidades del Código de Etica Profesional

Las disposiciones del Código de Etica Profesional son enunciadas y las interpretaciones de su contenido deben hacerse de acuerdo con el espíritu con que se formuló y no en forma literal.

"El Código de Etica prohíbe... , entre otros hechos: la mercantilización profesional, la deformación del juicio profesional, la divulgación de datos, la participación en negocios u ocupaciones incompatibles con el ejercicio profesional, etc." John L. Carey resume las finalidades como sigue:

- a) Muestra al Contador Público cómo observar una "Actitud profesional" que la experiencia indica le servirá para alcanzar el éxito.
- b) Proporciona a los clientes y a los posibles clientes una cierta base de confianza de que el Contador Público sinceramente desea servirlo bien y que antepone los servicios a la recompensa.
- c) Proporciona a las "Terceras Personas" que utilizan los estados financieros o cualquiera otra información profesional, una base de confianza de que el Contador Público ha hecho su trabajo de conformidad con normas objetivas y es independiente al expresar su opinión".

1.3.3. Contenido del reglamento de Etica Profesional

- a) Alcance.
- b) Relaciones con el Público.
- c) Relaciones con la Clientela.
- d) Relaciones entre Contadores Públicos.
- e) Otras Disposiciones".

8. En 1972 se reunió en Punta del Este (Uruguay) *La Décima Conferencia Interamericana de Contabilidad*, en la que se hicieron recomendaciones para:
 - 1) Preparar un Código de Conducta Profesional, que podría contener requerimientos mínimos fundamentales.
 - 2) Desarrollar estándares definitivos para la aplicación de estos requerimientos.
 - 3) Interpretación de esos requerimientos mínimos con base en casos reales conocidos en cada país.
 - 4) Formación en cada país de un Comité de Ética constituido para los propósitos mencionados.
9. Proyecto de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) "*Ética Profesional para la Contaduría Pública*".

Su texto fue distribuido para comentarios con autorización del Consejo General, entre todos los organismos Miembros de la Federación. El Documento definitivo que haya tomado en cuenta las observaciones recibidas, debió ser sometido a aprobación final del Consejo en mayo de 1980, para su correspondiente publicación oficial.

El estudio en mención, cuyo texto definitivo o la noticia de su promulgación aún no conoce el autor del presente trabajo, es indudablemente el mejor de cuantos se han publicado hasta ahora sobre la materia.

El Proyecto consta esencialmente de una Introducción o Exposición de Motivos, en ocho puntos; el punto 9º trata de los Principios Básicos; el punto 10º trata de las Notas Aclaratorias de tales Principios y el punto 11º trata del Código de Aplicación.

En la Introducción o Exposición de Motivos se dice: "Que aun cuando por razones históricas y de otra índole las normas de Ética Profesional vigentes en los diferentes países difieren en cuanto a énfasis, detalle y expresión, ciertos conceptos son comunes y fundamentan las reglas o guías específicas", "Que aunque se reconoce que las condiciones legales, sociales y económicas que prevalecen en cada país afectarán la extensión y forma de aplicación de los Principios, es importante señalar que los Miembros de la IFAC se han comprometido a trabajar por lograr su cumplimiento, siempre y cuando se practiquen bajo las circunstancias locales y bajo las directrices que ha desarrollado la

IFAC"; "Que para ayudar a los Miembros a que cumplan esta obligación, la Federación considera útil tener una declaración más completa sobre las implicaciones de los Principios y la Aplicación Práctica a las situaciones que los Contadores podrían encontrar en su trabajo profesional. Tomando en cuenta esto, la Federación está preparando una serie de Declaraciones Adicionales". "Que la Federación reconoce que ocasionalmente se presentarán cambios circunstanciales y en relación a la base de las actividades profesionales". "Que la adopción de un Código de Ética por parte de los Miembros, no implica forzosamente la necesidad de mantener un standard inmutable de la conducta establecida y en caso de ser necesario debe preverse una disposición, por parte de los organismos correspondientes en cada país, para su correcta aplicación".

En resumen: La IFAC ha establecido la salvedad de que la *Aplicación de los Principios Básicos* es esencialmente flexible y en ningún caso rígida, ya que debe consultar: "las condiciones legales y económicas que prevalecen en cada país" y "otras implicaciones que afectan la aplicación práctica a las situaciones que los contadores podrían encontrar en su trabajo profesional". Los *Principios Básicos* son: 1º Integridad, 2º Objetividad, 3º Independencia, 4º Confidencialidad, 5º Normas Técnicas, 6º Competencia Profesional y 7º Conducta Ética.

En las *Notas Aclaratorias* se amplían algunas de las consideraciones que fundamentan cada *Principio*.

En el punto *Código de Aplicación* dice que la mayoría de los contadores respetarán los Códigos de Ética a que están sujetos, sin necesidad de apremios o sanciones, pero que el hecho de que el público tenga confianza en que se investigarán las razones de la falta de cumplimiento del Código de Ética en cada país y que cuando sea necesario, se tomarán medidas disciplinarias, está dentro de los intereses de la profesión y de todos sus miembros en cualquier país.

PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR

DESARROLLO DE LA PONENCIA

6. *PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL*
 1. CONCIENCIA MORAL
 2. EQUIDAD Y JUSTICIA
 3. INDEPENDENCIA
 4. RESPONSABILIDAD
 5. OBJETIVIDAD
 6. VERACIDAD Y LEALTAD
 7. CONFIDENCIALIDAD
 8. NORMAS TECNICAS
 9. APTITUD PROFESIONAL
 10. FILANTROPIA Y PRUDENCIA EN LAS RELACIONES PROFESIONALES

1. CONCIENCIA MORAL

Al desarrollarse la actividad del profesional de la contaduría en un medio social, está obligado a cumplir estrictamente normas y preceptos que regulan su conducta.

La parte de su espíritu que siempre le dirá si cumple o deja de cumplir sus deberes es la *Conciencia moral*. La moral será la guía de su comportamiento en todos sus actos. Al proceder el profesional de la contaduría de acuerdo con su *Conciencia moral*, casi podría decirse que sobren todos los demás preceptos. Por el contrario, si no actúa de acuerdo con su *Conciencia moral*, se presentará un respeto aparente de las normas bajo una interpretación acomodaticia y egoísta, que introducirá elementos de disociación, que corromperá el ambiente social y que habrá de llevarlo inexorablemente al campo de la *Simulación*, ubicado en las fronteras del delito.

2. EQUIDAD Y JUSTICIA

Los principios básicos de Equidad y Justicia son el principal fundamento de las normas del *Derecho*, que tiende a realizar el bien común y a asegurar la pacífica convivencia de los miembros de cualquier comunidad. Así mismo representan los principios básicos de equidad y justicia una base necesaria de la Ética y de la moral.

Por otra parte, donde quiera que hay una injusticia existe un conflicto latente.

La teoría de la equidad y de la justicia, del equilibrio, del balance que integran la filosofía del contador público, garantizan y aseguran la prudencia, la armonía, la sensatez y la sabiduría con que ha de proceder en todas las actuaciones peculiares de su profesión y en todas sus relaciones.

3. INDEPENDENCIA

El contador público no puede aceptar ninguna situación, hecho o circunstancia que impidan, condicionen o amenacen la libre adopción de sus decisiones y el libre ejercicio de su práctica profesional. En consecuencia debe desligarse de cualquier interés que pudieren afectar su libertad de criterio y en caso de no poder obviar la causa determinante, debe declarar el impedimento cuando ocurra.

4. RESPONSABILIDAD

Lógicamente se trata de la responsabilidad moral que garantiza el cumplimiento, la realización cabal, fiel, correcta y oportuna de los actos y labores que le hayan sido encomendados al profesional o que por determinados motivos deba efectuar.

5. OBJETIVIDAD

Corresponde a la existencia real del objeto, independientemente del sujeto que la conoce, por consiguiente el estudio del objeto exige absoluta imparcialidad, a fin de que no se deforme la realidad.

Este principio básico vale para todos los conceptos que emita el Contador Público, pero fundamentalmente en relación con su dictamen sobre estados financieros.

6. VERACIDAD Y LEALTAD

La verdad es el reflejo de la realidad, entidad esta última que representa la existencia efectiva, de la cual no puede separarse el Contador Público. En cuanto a la lealtad, es sencillamente la guarda de la fidelidad y de la buena fe.

7. CONFIDENCIALIDAD

El Contador Público no violará las relaciones de confianza que deben existir entre él y su cliente, es decir, no dará a conocer a nadie noticia alguna sobre los asuntos de su cliente, de que se haya enterado en el examen de las cuentas, sin la autorización específica a menos que tenga el derecho o la obligación legal o profesional de hacerlo. Además debe garantizar que el personal bajo su control, así como las personas de las que tenga consejo o asistencia, respeten y cumplan fielmente el principio básico de la confidencialidad.

8. NORMAS TECNICAS

El Contador Público debe desarrollar su labor con diligencia, cuidado y eficacia, de acuerdo con las normas técnicas y profesionales promulgadas legalmente o establecidas y reglamentadas por el cuerpo profesional a que pertenece, con las instrucciones de su cliente, o de sus funcionarios, siempre y cuando no sean incompatibles con los principios básicos de *Conciencia moral, integridad, objetividad, veracidad e independencia*.

9. APTITUD PROFESIONAL

La aceptación de un contrato profesional, presupone la competencia necesaria para realizarlo. En consecuencia deberá abstenerse de aceptar o de continuar prestando servicios que no sea capaz de cumplir, a menos que obtenga consejo y asesoría que lo capaciten para realizar el trabajo satisfactoriamente.

10. FILANTROPIA Y PRUDENCIA EN LAS RELACIONES PROFESIONALES

Indudablemente el Contador Público tiene deberes en relación con los colegas. En toda asociación debe haber justicia y también cierta amistad. En la medida en que los hombres están

asociados en esa medida existe la amistad y también la justicia. Como lo dice Aristóteles: "En la comunidad consiste la amistad". Y cómo no va a haber amistad entre quienes navegan juntos en un mismo barco a través de la ruta de una misma profesión?

Los deberes fundamentales en relación con esa comunidad son: LA SINCERIDAD, LA BUENA FE, LA LEALTAD, LA CONFIDENCIALIDAD y por último LA COLABORACION Y AYUDA.

7. NOTAS ACLARATORIAS

Por medio de estas notas se fija la extensión de los conceptos que comprenden los principios básicos.

1. *Conciencia moral*

La base esencial de cualquier tratado de Deontología Profesional (o sea de sus deberes y sus derechos) es la diferenciación clara, nítida, precisa, cierta, segura, incontestable y terminante entre *el bien y el mal*. Esta distinción la hace en forma incontrovertible *la conciencia moral*, que no sólo anota el profundo abismo de discrepancia que existe entre *lo bueno y lo malo*, sino también la enorme distancia que hay entre *ser y aparentar ser*.

La Integridad Moral, la corrección, la honestidad, son apenas unas de las tantas virtudes indispensables para la convivencia social, de que *la conciencia moral* es la medida, el modo, la piedra de toque incontrastable.

2. *Equidad y justicia*

Este principio básico de ética consiste en dar a cada uno lo que le corresponde (como concepto de justicia) y en cuanto a equidad, representa *la moderación, la templanza y la justicia natural*, en diferenciación de la justicia legal. Es un requisito esencial para la convivencia pacífica entre los hombres de cualquier comunidad.

Una de las diez obras fundamentales de la civilización occidental: "La República o el Estado", de *Platón*, es en resumen un tratado sobre "*lo justo*".

Las relaciones de un Contador con sus clientes, referidas no solamente al pago de honorarios, sino a cumplimiento de servi-

cios y a la ampliación de ellos a la propaganda y a todas las demás formas de publicidad, incluida la solicitud directa de contratación, a las condiciones para aceptar un contrato, que actualmente se esté realizando o exista con otro Contador, a la base sobre la que deben cobrarse los honorarios de un Contador Público, son todos ellos eventos en que la medida de lo injusto determina la corrección y la honestidad del acto.

3. *Independencia*

Por lo que hace relación con la *independencia profesional*, el Contador Público debe preservar su libertad de criterio como un tesoro de valor imponderable, pues de lo contrario será esclavo de mezquinos compromisos que desviarán sus actos del camino de la rectitud y de la corrección.

4. *Responsabilidad*

La responsabilidad moral que garantiza el cumplimiento cabal, justo y oportuno de los compromisos, deberes y obligaciones, es un *principio básico esencial*, para que el Contador Público dé cumplimiento a sus deberes, sin ser apremiado, obligado o constreñido, por medio de admoniciones, requerimientos o sanciones.

5. *Objetividad*

En cuanto a la *objetividad* o representación real del objeto, exige imparcialidad (calidad que está incluida en los Principios básicos de Equidad y Justicia) y además, que los afectos, pasiones, intereses u otras circunstancias no sean parte para alterar o deformar la verdad que es la representación exacta de la realidad.

6. *Veracidad y lealtad*

La veracidad es el principio básico indispensable para que el Contador Público haga constar todos los datos importantes que haya descubierto y que tengan relación con la situación financiera o con los resultados de las operaciones.

En cuanto a la *lealtad* es la guarda de la fidelidad y de la buena fe, pero debe hacerse la objeción de que en ningún caso representa obligación alguna de hacerse cómplice con posibles

procedimientos turbios o incorrectos de un cliente o de un colega.

7. *Confidencialidad*

A veces el principio básico de confidencialidad puede resultar de más amplia extensión que la revelación de la información. Es el caso de que en la prestación de un servicio el Contador obtenga información que no deberá aprovechar para su beneficio personal o de terceros.

En otras ocasiones se exige legalmente el cumplimiento básico de confidencialidad y en otros se excusa por autorización del cliente o de la persona que los represente.

8. *Normas técnicas*

Este principio básico generalmente se expresa exigiendo que el Contador Público examine las cuentas de acuerdo con los procedimientos contables y de auditoría generalmente aceptados y que no expresará opinión sobre estados financieros sin haber previamente practicado tal examen en forma adecuada.

9. *Aptitud profesional*

Aparte del deber de no comprometerse sino en el cumplimiento de los servicios que puedan prestar satisfactoriamente y de renunciar a aquéllos que no puedan cumplir, el Profesional tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y capacidades profesionales a un nivel adecuado, para asegurar que su cliente o su empleador reciban el beneficio de un servicio competente, basado en "un programa de educación profesional continuado" de la práctica contable, de la legislación y de la aplicación técnica, que garantice al usuario de los servicios del Contador Público *la confiabilidad* necesaria de los trabajos por él presentados.

10. *Filantropía y prudencia en las relaciones profesionales*

Respecto del cumplimiento de este principio básico se debe anotar el deber que tiene el Contador Público de colaborar con sus colegas haciendo parte de las asociaciones profesionales que tiendan al desarrollo y progreso de la Contaduría, a la promoción de los estudios, a la fraternidad profesional y al enaltecimiento de la Contaduría Pública.

8. *APLICACION PRACTICA*

BREVE ESTUDIO DE ALGUNOS CASOS CONCRETOS

1. PUBLICIDAD

En relación con la propaganda y otros tipos de publicidad, incluida la solicitud directa de contratos de servicios, efectuadas por los contadores públicos, se deben observar unas reglas sencillas:

1. No ofrecer sino los servicios que estrictamente pueda cumplir.
2. Abstenerse de una propaganda excesiva u ostentosa.

Siendo evidente la necesidad de establecer relaciones públicas y de adquirir clientes y contratos de servicios para subvenir a los gastos que demanda el mantenimiento de un despacho profesional, no es posible proscribir la publicidad en un universo cada vez más grande y de implicaciones muy complejas; ni son valederos algunos argumentos tales como el de que: la propaganda por lo común está vinculada a la actividad comercial más bien que a la actividad profesional.

Es obvio que el ofrecimiento de servicios profesionales ni es inmoral, ni es deshonesto, ni es indecente, como acto en sí mismo.

Otra cosa es la forma y el procedimiento empleados, que siempre deben ser proporcionados, dignos, decorosos y ser la imagen de una realidad.

Por otra parte, en cuanto a los defectos que se alcanzarían con la proscripción de la propaganda, es evidente que ocasionarían una desventaja notoria a los noveles profesionales, seguramente aptos para prestar estos servicios, pero prácticamente desconocidos y aún sin prestigio consolidado.

3. Abstenerse de solicitar directa o indirectamente servicios actualmente prestados por otros profesionales o en vía de adjudicarse y en caso de que se le proponga la aceptación de tales contratos, asegurarse de los motivos de cesación de las labores de su antecesor y, sobre todo, de que el empleador no ha sido injusto ni ha procedido desobligantemente con él.

4. En absoluto, cotizar trabajos y toda clase de servicios por debajo de los honorarios acostumbrados y usuales en cada región y en cada época, que correspondan a lo que regularmente cobra la mayor parte de los miembros de la profesión.

Esta norma por hacer referencia a la retribución económica de los servicios es obviamente delicada, de no muy fácil cumplimiento y naturalmente no pretende en ningún caso establecer patrones o topes rígidos, sino definir y tipificar un caso ostensible de competencia desleal. Mientras no haya tarifas de servicios, tales como existen en la Arquitectura y otras profesiones en muchos países, cuya conveniencia por otra parte, dentro de una profesión liberal es muy discutible, por encima de la ley de la oferta y la demanda de servicios, que también se cumple inexorablemente en la sociedad de consumo, el Contador Público, auxiliado por su razón y por su conciencia moral, ha de proceder con justicia, tino, prudencia y sabiduría en este caso particular.

2. INDEPENDENCIA

La independencia es requisito necesario y esencial respecto de la integridad y objetividad de un Contador Público. Si el criterio del profesional está viciado por parcialidad motivada por intereses, pasiones, afectos, factores de intimidación u otras circunstancias, sus opiniones, sus juicios, sus decisiones, sus actos en fin, transgredirán los principios básicos de integridad, equidad y justicia, de objetividad y de independencia.

La parcialidad se opone a los principios básicos de equidad y justicia fundamentalmente, pero también a los de integridad, objetividad, independencia y por ende al primer principio básico o sea al de *Conciencia Moral*.

Antes que todo, el Contador Público debe, en cualquier clase de relaciones profesionales, salvaguardar su *Independencia* y no exponerse como bien lo dice el profesor John L. Carey a situaciones en que su independencia tendiera a debilitarse.

Añade el mismo tratadista: "Lo que caracteriza la profesión de la contaduría pública es que sus practicantes deben aceptar responsabilidades profesionales y deben dar fianza de su rectitud a toda persona fuera de su clientela. Por los motivos indicados, la obra del Contador profesional más íntimamente vinculada al interés público es la labor que desempeña como auditor inde-

pendiente, la cual influye en las decisiones de muchas personas aparte de su cliente"; lo dicho no quiere decir, sin embargo, que no es importante también el interés del cliente, y la profesión debe asegurar a aquellas personas que pueden valerse de sus practicantes, que éstos comprenden sus obligaciones profesionales para con sus clientes y que subordinarán sus deseos de ganancia personal al cumplimiento de estas obligaciones". Como el tema es tan extenso, aquí sólo se tratarán unas pocas aplicaciones prácticas:

1. El Contador Público no participará de mayores intereses financieros de cualquier empresa sobre cuyos estados financieros debe dar informes. (Esta disposición aparece incluida en casi todos los Códigos de Comercio de los países de América y como norma positiva sólo la incluimos aquí en calidad de dato informativo).
2. El Contador Público no aceptará contratos sobre la base de honorarios eventuales, en atención a determinados logros y menos aún dará una opinión o dictamen sobre estados financieros bajo circunstancias en las cuales sus emolumentos dependan del éxito de cualquier operación en que estos estados financieros desempeñen un papel como en la emisión de valores.
3. Apenas por vía de información se citan aquí las relaciones financieras, directas o indirectas en los negocios de un cliente relacionados por ejemplo con acciones, cédulas, bonos, préstamos de y para los clientes, compra y ventas de bienes tangibles, operaciones que deben ser ajenas totalmente a la actividad del Contador Público, aun cuando las realice con intención de colaboración y con muy buena fe, ya que generalmente estos negocios conllevan a incurrir en el Delito de COLUSION.
4. En general la práctica de ciertos negocios u ocupaciones unidas concurrentemente a la Contaduría Pública puede ocasionar conflictos de intereses o es necesariamente incompatible con la práctica de dicha profesión. Tal sería por ejemplo, la promoción y compra venta de máquinas tabuladoras, de computadoras, de equipos de oficina, etc.
5. Debe obviarse el efecto que puedan tener sobre la Independencia del Contador Público las relaciones familiares o personales, no aceptando o renunciando los contratos de servicios en que puedan darse estas circunstancias.

6. Es de desear que la actividad profesional del Contador Público no esté dedicada a un sólo cliente, o que tampoco esté dedicada a un sólo cliente en tan grande proporción, que la relación económica pueda aparecer como un factor tendiente a limitar su independencia.

7. Seguramente el motivo que atenta en mayor grado contra la INDEPENDENCIA del Contador Público es el temor reverencial, la complacencia, la influencia, la solicitud de un cliente, empleador o jefe inescrupuloso, que en determinados casos y bajo ciertas circunstancias puedan ser parte para convencer y persuadir a un profesional de carácter moral débil, el que anteponga al cumplimiento del deber y a su integridad, el incurrir en actos de parcialidad que deformen su juicio y lo lleven a cometer incorrecciones, ya no por menguadas dávivas o aprovechamiento sino mediante el influjo de perniciosos y funestos ascendientes que acaso podrían intimidar a un profesional irresoluto.

En tales casos es bueno recordar la sentencia de Sócrates: "Es preferible ser víctima de un acto injusto a cometerlo", o la frase del insigne Penalista Colombiano, Dr. Jorge Eliécer Gaitán: "Contra el delito está permitido todo, menos someterse a él".

Como este evento implica no solamente el continuado acaecer de lamentables casos particulares sino un patente peligro para el ejercicio honesto de la profesión del Contador Público, que personalmente debe lealtad a su cliente, pero que merece el respeto a que es acreedor como profesional honesto y que en ningún caso tiene por qué ser cómplice de la ejecución de actos incorrectos, es conducente que si su negativa a dañadas proposiciones no es suficiente para resolver la situación, deba dirigirse a la Asociación de Contadores a que pertenezca, a efecto de que la entidad lo respalde y proceda a instaurar las acciones que sean del caso y a que tenga derecho. A grandes males grandes remedios. Es lógico pensar que el fiel cumplimiento del deber y el consiguiente procedimiento drástico, acabarían definitivamente con las corruptelas.

3. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO ANTE TERCEROS.

El Contador Público como ya se dijo al tratarse el tema de su Independencia debe aceptar responsabilidades profesionales y de-

be dar fianza de su rectitud a toda persona fuera de su clientela. Ahora bien, los actos del Contador Público más íntimamente vinculados al interés del público son los que representan su labor como Auditor Independiente, tales como Informes de Auditoría Parcial, Observaciones sobre determinadas operaciones, etc. Pero, el acto fundamental que cumple en la expresada calidad el Contador Público, es su concepto Dictamen sobre los Estados Financieros, que necesariamente debe incluir en sus observaciones, notas o salvedades, todas las circunstancias que directa o indirectamente puedan afectar los resultados del Balance. De no ser así los Estados Financieros pueden prestarse a supuestas presentaciones de situaciones irreales, que presuntamente pueden ser motivo de compras o ventas de valores diversos y de otras operaciones con perjuicios de terceros, evento que obviamente en determinadas circunstancias pueden configurar, ya infracciones penales, ya contravenciones del Código de Comercio o de otras normas y reglamentos, que consecuentemente habrán de acarrear responsabilidades civiles.

No obstante la gravedad de estos hechos no debe olvidarse que en el origen de ellos, se incurrió en flagrante violación de los Principios Básicos de CONCIENCIA MORAL, EQUIDAD Y JUSTICIA, INDEPENDENCIA, VERACIDAD Y LEALTAD, RESPONSABILIDAD, OBJETIVIDAD, NORMAS TECNICAS E INTEGRIDAD.

4. RESPONSABILIDAD ANTE PAGOS LEGALMENTE IMPROPIOS.

El Contador Público cuando mediante el cuidadoso y eficiente examen de las cuentas y comprobantes que debe hacer, se dé cuenta de que se ha efectuado algún pago impropio (por ejemplo: no incluido en las cláusulas de un contrato, o no acreditado debidamente en un Presupuesto de Gastos), debe de inmediato hacer la pertinente observación y comunicarla a los Administradores, Ejecutivos o Funcionarios de Auditoría, Revisión o Control, o Entidades de Vigilancia correspondiente, a fin de que se proceda a restablecer el orden quebrantado, pues de lo contrario incurrirían en el encubrimiento de errores, con menoscabo de sus funciones y en contravención de los Principios Básicos de INTEGRIDAD, VERACIDAD Y LEALTAD, OBJETIVIDAD, RESPONSABILIDAD Y NORMAS TECNICAS, cuyo cumplimiento

afecta de suyo el Principio Básico de CONCIENCIA MORAL, que en este caso puede traducirse como Integridad.

Naturalmente, fuera de la contravención de Principios Básicos de Ética, mediante el evento del ocultamiento de pagos legalmente impropios, el Contador Público puede ser objeto de acciones provenientes de su Responsabilidad Civil en determinados casos y aún ser sujeto pasivo de sanciones penales, en caso de que llegare a configurarse o tipificarse algún delito o infracción mediante la expresada omisión.

5. TRABAJOS REFERIDOS POR OTROS CONTADORES PUBLICOS.

En relación con este tema deben aplicarse las siguientes normas:

1. El Contador Público no permitirá ejercer en su nombre a persona alguna que no sea socio o empleado suyo y por lo tanto bajo su autoridad o supervisión.
2. Así mismo no autorizará con su firma informes sobre estados financieros preparados por persona alguna que no sea su empleado, socio, o miembro acreditado de su profesión, que reconozca su responsabilidad para con él.
3. Si el Contador Público no trabaja independientemente, sino bajo la forma corporativa de organización se entiende que la responsabilidad civil la asume la empresa en que trabaja, que ha contratado los servicios, sin perjuicio de la misma que pueda afectar al Contador Público como individuo y obviamente de su responsabilidad moral como practicante de una profesión.
4. Hay circunstancias tales como ciertas limitaciones normativas que obligan al Contador Público a hacer cesión de sus contratos de servicios y no obstante que tal evento se rige por disposiciones de los Códigos Civil y Comercial, se debe proceder en estos casos siempre de acuerdo con los clientes, ya que tratándose del ejercicio de una profesión liberal los contratos generalmente se efectúan en consideración a aptitudes y calidades intrínsecas del practicante.

6. BASES PARA FIJAR HONORARIOS.

Este tema por referirse a una cuestión económica como es la retribución de los servicios del Contador Público es sumamente difícil de apreciar y de considerar en sus muy diversas impli-

caciones. En primer lugar por tratarse de una profesión liberal no es usual, ni justo, ni posible avaluar con el auxilio de registradora de balanza o vara de medir, el ejercicio intelectual independiente de una profesión libre.

En segundo lugar los muy diversos factores económicos afectan los costos, sometidos constantemente al fenómeno de la inflación ya no sólo en los países subdesarrollados sino en los de la mayor producción industrial, el incremento constante de los impuestos directos, la devaluación permanente de la moneda, que hacen que en el transcurso de un mismo año el valor de los bienes, de los servicios de la moneda varíen fundamentalmente en un mismo país.

En tercer lugar las diferencias de costos de bienes y de servicios y el valor de las respectivas monedas son diferentes en cada país y sus mismos índices de incremento o de disminución son impredecibles. Sin embargo, es posible dar algunas normas generales:

1. Atenerse en la cotización de Honorarios al Principio Básico de la Equidad y de la Justicia.
2. Como ya se dijo en otro punto, abstenerse de cotizar trabajos y toda clase de servicios por debajo del valor de los honorarios acostumbrados en cada región y en cada época, que corresponda a lo que regularmente cobra la mayor parte de los miembros de la profesión, a fin de no incurrir en competencia desleal.
3. El Contador Público no debe aceptar contratos, sobre la base de honorarios eventuales, condicionados a la obtención de ciertos logros.

7. ASOCIACIONES CON OTROS PROFESIONALES.

1. Dentro de las muy complejas relaciones modernas de los servicios profesionales que exigen no solamente especialización sino complementación es permitido al Contador Público Independiente establecer asociaciones con otros profesionales a fin de que los Despachos Profesionales puedan prestar servicios gerenciales y otros similares.
2. Obviamente al asociarse con otros Profesionales el Contador Público debe escoger sus socios teniendo en cuenta, especial y estrictamente, sus condiciones de moralidad, responsabilidad y eficacia.

3. En sus relaciones con otros Profesionales Asociados, el Contador Público debe realzar en todo instante su profesión mediante el mantenimiento riguroso de una conducta justa, íntegra, correcta, digna y delicada en el aspecto moral y de un comportamiento eficiente, responsable, de colaboración y de superación que lo enaltezca dentro de esa unidad básica de trabajo y en la sociedad entera.

4. Respecto de los contratos que el Contador Público haya de suscribir con otros profesionales, deben prevenirse hasta donde sea posible todos los sucesos o eventuales circunstancias que puedan afectarlos posteriormente y estipularse la actuación de un tribunal de arbitramento o de amigables compondores a fin de que se transijan amigablemente las diferencias que ocurran.

8. FILANTROPIA Y PRUDENCIA EN LAS RELACIONES PROFESIONALES.

1. El campo más exigible de las relaciones públicas del Contador se refiere al comportamiento con sus colegas, que no solamente debe regirse por la más estricta ética, sino que debe estar animado permanentemente por el más cálido espíritu de fraternidad y colaboración profesional.

2. El Contador Público debe tener siempre presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad para con sus colegas son las condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para la convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros.

3. Invariablemente el Contador Público debe considerar la colaboración particular con todos y cada uno de sus colegas y la general e institucional con las diversas Asociaciones de Contadores, como postulados insustituibles en la búsqueda del progreso del país, del enaltecimiento de la profesión y de la superación de sus miembros, mediante la educación continuada, con la consiguiente obtención de mayores beneficios para los clientes.

4. La Equidad y la Justicia son Principios Básicos que deben guiar las relaciones del Contador Público con sus colegas, como presupuestos necesarios para asegurar la convivencia pacífica de los miembros de toda comunidad y por ende el bien común, la superación y el progreso de los asociados.

5. El Contador Público no solicitará contrato de servicios a los

clientes de otros practicantes de la profesión y se abstendrá de realizar gestiones directas o indirectas para obtener contratos en vía de adjudicarse.

6. No hará ofertas de empleo a un empleado de otro Contador Público sin informar previamente a dicho Contador, aunque sí se le permite emplear a cualquiera que de su propia iniciativa, solicite tal empleo.

7. En caso de que se le ofrezca a un Contador un contrato de servicios que exista con otro Contador, debe asegurarse de la razón correcta que informe los motivos para la cesación de las labores de su antecesor y sobre todo que el empleador o cliente no haya sido injusto o no haya procedido desobligantemente con él.

8. El Contador Público invariablemente se expresará de sus Colegas y de las Asociaciones de la Profesión dentro de los más altos términos y hará cuanto esté a su alcance para promover y realizar su enaltecimiento y superación, evitando la ejecución de cualquier acto que tienda a obstaculizar su progreso o a disminuir su prestigio o influencia.

CONCLUSIONES O PROPOSICIONES

1. Que la XIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD estudie detenida y cuidadosamente, someta a discusión y adopte LOS DIEZ PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR, que conforman una estructuración filosófica, y de que trata la presente ponencia, a saber:
 1. Conciencia Moral. 2. Equidad y Justicia. 3. Independencia.
 4. Responsabilidad. 5. Objetividad. 6. Veracidad y Lealtad.
 7. Confidencialidad. 8. Normas Técnicas. 9. Aptitud Profesional.
 10. Filantropía y Prudencia en la Colaboración Profesional.
2. Que se cree por la XIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD una COMISION PERMANENTE dependiente de la ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD, denominada COMISION DE FILOSOFIA CONTABLE Y DE ETICA PROFESIONAL, integrada al más alto nivel, encargada de completar, perfeccionar y actualizar el desarrollo de las aplicaciones prácticas de los expresados PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL.

3. Que en cada país miembro de la AIC, se establezca con carácter permanente un COMITE DE FILOSOFIA CONTABLE Y DE ETICA PROFESIONAL, que informe directamente a la COMISION PERMANENTE DE LA AIC, el resultado de sus investigaciones, estudios e inquietudes y sus proposiciones en este campo, a efecto de que esta última entidad acopie los datos e informaciones indispensables para coordinar a nivel interamericano el desarrollo y la aplicación DE LOS PRINCIPIOS DE ETICA PROFESIONAL, teniendo en cuenta la Legislación, Idiosincrasia y las Condiciones Particulares de cada país.
4. Que se aplace por un tiempo prudencial, el criterio de la COMISION DE FILOSOFIA CONTABLE Y DE ETICA PROFESIONAL DE LA AIC, el establecimiento de una jurisdicción especial encargada de hacer cumplir los expresados PRINCIPIOS DE ETICA PROFESIONAL, mientras se hace la difusión de éstos y se obtiene un consenso de autorregulación de la profesión, ideal lógico, ya que el profesional de la Contaduría debe dar cumplimiento a los PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL sin coacción ni apremio.
5. Que se incluya entre las funciones tanto de la COMISION DE FILOSOFIA CONTABLE Y DE ETICA PROFESIONAL DE LA AIC, como de LOS COMITES PERMANENTES REGIONALES DE FILOSOFIA CONTABLE Y DE ETICA PROFESIONAL, difundir profusamente la FILOSOFIA CONTABLE y los PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA, a todos los niveles, pero con especial énfasis en el de los Profesionales en ejercicio, en el ámbito Universitario y en el campo de todos los Institutos en que se sigan Cursos Elementales o Complementarios de Contaduría.

PRINCIPIOS BASICOS DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR

RESUMEN

1. *Exposición de Motivos*

La Etica y la Moral son los temas de más profundidad y trascendencia cuyo estudio pueda el hombre abocar y el cumplimiento o transgresión de sus normas, es definitivo no solamente en el destino de los hombres en particular, sino en el de los pueblos.

Los Principios Básicos de Etica Profesional del Contador se han formulado mediante una Estructuración Filosófica y en forma alguna casuísticamente, ya que ellos son universales en el tiempo y en el espacio.

Lo que sí varía de acuerdo con los diferentes países y muda y fluye con el transcurso del tiempo es la aplicación práctica, no esencial, sino accidental de los expresados Principios Básicos, que se han propuesto tratando de corregir la falta de estructuración, de *sindéresis* para distinguir entre las Normas Jurídicas y las Morales, de prospectación reducida y también colmando muchos vacíos patentes, existentes en las experiencias anteriores, que a pesar de sus deficiencias representan hitos decisivos en la formulación de las Normas de Etica Profesional.

En cuanto a la parte correspondiente a las Aplicaciones Prácticas, este trabajo representa apenas un aporte más de tales estudios, pero en la parte filosófica, sí tiene la pretensión de haber compilado los Principios Básicos esenciales para regir la conducta de un Profesional de la Contaduría y es muy difícil que se presente alguna infracción ética que no represente una flagrante transgresión por lo menos de un *Principio Básico de Etica Profesional*.

2. *Contenido y alcance de los términos Código, Etica y Moral*

Código es: "Un cuerpo ordenado y metódico de leyes" o la "Recopilación de las leyes de un país" y este término sólo metafóricamente puede emplearse en el sentido de compilación de normas de ética o de moral. La Etica es la parte de la Filosofía que trata de los Deberes del Hombre y de la Moral. La Moral es la ciencia que trata de las reglas que deben seguirse para hacer el bien y evitar el mal.

3. *Los principios de Etica y las normas de Moral son universales en el tiempo y en el espacio.*

Todos los hombres tienen deberes que cumplir para con Dios, para con los demás hombres y para con ellos mismos. Los deberes para con los demás hombres deben cumplirse sin exclusivismos por razones raciales, religiosas, políticas, económicas, sociales, de nacionalidad o de sexo. Nadie puede colocarse por encima de La Moral o colocarse más allá del Bien y del Mal, porque todos tenemos un pedazo de Dios en nosotros, que es la

Conciencia Moral, la cual nos indica, cuándo obramos bien y cuándo obramos mal.

4. *Diferencia entre las Normas Positivas y los Principios Eticos*

Las Normas Jurídicas, que son creaciones del hombre a fin de realizar el orden social en una colectividad, se realizan mediante la fuerza o coacción que ejerce el Estado. Los Principios de Etica, tienen en cambio, como objeto fundamental alcanzar el Sumo Bien y ser guías del Comportamiento Justo y Correcto.

5. *Filosofía que representa el símbolo de la Asociación Interamericana de Contadores*

Representa Igualdad, Equidad, Justicia, Equilibrio, Balance, Nivelación, Sensatez, Imparcialidad, Prudencia y Sabiduría, virtudes inherentes al Contador en el Campo Filosófico. La Filosofía del Equilibrio, de la Equidad y de la Justicia son Normas de Etica que integran necesariamente la actividad intelectual y moral de todo Contador.

6. *Reseña histórica de los estudios realizados sobre Etica Profesional del Contador Público a nivel Interamericano y Código de Etica Profesional de la IFAC.*

1. Julio de 1946. Ponencia titulada "Normas de Etica Profesional de los Contadores" presentada en Montevideo en la II Convención de la Unión Panamericana de Técnicos Contables por los señores Bayeto, Marín y Wainer.

2. Agosto de 1947. Trabajos presentados en Santiago de Chile por los eminentes tratadistas chilenos Santiago Brurón y Oscar Parrau en la gran Concentración Nacional de Contadores, titulados "Compendio de Normas sobre Etica Profesional".

3. Mayo de 1949. San Juan de Puerto Rico. *I Conferencia Interamericana de Contabilidad*. El Delegado uruguayo, doctor Juan Rodríguez López presentó su Proyecto de Código Panamericano de Etica Social.

4. Noviembre de 1951. México D.F. *II Conferencia Interamericana de Contabilidad*. El Profesor de EE. UU. John L. Carey presenta su ponencia *Etica Profesional del Contador* que fue aprobada.

5. 1954. Sao Paulo Brasil. *III Conferencia Interamericana de Contabilidad*. El Delegado chileno Oscar Parrau presentó su ponencia: "Normas de Etica Profesional de los Contadores".
 6. 1957. Santiago de Chile. *IV Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Se adoptó que los Contadores Públicos deben abstenerse de expresar opinión alguna sobre aspectos técnicos del trabajo de otro colega. Además se acordó que en ningún caso un consejo sobre impuestos ni un trabajo de Auditoría pueden servir como base para competir en la obtención de clientela.
 7. Octubre de 1970. Bogotá Colombia. *IX Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Se aprobó la Tesis presentada por el señor Efrén Canoja, Delegado Argentino, denominada "Revelación del Secreto Profesional, Ordenes de Allanamiento y Violación de Domicilio"; y difundir la Comunicación Técnica presentada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, denominada "Código de Etica Profesional".
 8. 1972. Punta del Este Uruguay. *X Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Se recomendó preparar un Código de Etica Profesional y formar en cada país un Comité de Etica.
 9. 1980. Presentación del *Proyecto de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)* y distribución del proyecto para comentarios de los Organismos Miembros de la Federación.
7. *Principios Básicos de Etica Profesional del Contador*. (Propuestos por el Ponente).
 1. Conciencia Moral; 2. Equidad y Justicia; 3. Independencia; 4. Responsabilidad; 5. Objetividad; 6. Veracidad y Lealtad; 7. Confidencialidad; 8. Normas Técnicas; 9. Aptitud Profesional y 10. Filantropía y Prudencia en las Relaciones Profesionales: Explicación del alcance y contenido de cada Principio Básico de Etica Profesional.
 8. *Notas Acclaratorias*.

Por medio de estas Notas se fja la extensión de los conceptos que comprende cada Principio Básico.
 9. *Breve estudio sobre la aplicación de algunos casos concretos*

Se tratan diversas aplicaciones prácticas sobre los siguientes te-

mas; 1. Publicidad; 2. Independencia; 3. Responsabilidad del Contador Público ante Terceros; 4. Responsabilidad ante Pagos legalmente impropios; 5. Trabajos referidos por otros Contadores Públicos; 6. Bases para fijar Honorarios; 7. Asociaciones con otros Profesionales y 8. Filantropía y Prudencia en las Relaciones Profesionales.

10. Conclusiones y Proposiciones.

1. Que se adopten los *Diez Principios Básicos de Etica Profesional del Contador*.
2. Que se cree la Comisión permanente de *Filosofía Contable y Etica Profesional de la AIC*.
3. Que en cada país miembro de la AIC se establezca un Comité Permanente de Filosofía Contable y de Etica Profesional, dependiente de la Comisión de la AIC.
4. Que se aplaze por un tiempo prudencial el establecimiento de una Jurisdicción encargada de hacer cumplir los *Principios Básicos de Etica Profesional*.
5. Que la Comisión de la AIC y los Comités de Filosofía Contable y de Etica Profesional regionales se encarguen de difundir extensamente la Filosofía Contable y los Principios Básicos de Etica a Profesionales y Universitarios.

BIBLIOGRAFIA

1. Revista *El Contador Público* N° 12 (Mayo y Junio de 1958). Editada por el I.N.C.P. de Colombia.
2. Memoria de la *I Conferencia Interamericana de Contabilidad*, San Juan de Puerto Rico. 1949.
3. Memoria de la *II Conferencia Interamericana de Contabilidad*. México, D.F. 1951.
4. Memoria de la *III Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Sao Paulo, Brasil. 1954.
5. Memoria de la *IV Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Santiago de Chile. 1957.
6. Memoria de la *IX Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Bogotá, Colombia. 1970.
7. Memoria de la *X Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Punta del Este, Uruguay. 1972.
8. "Necesidad de la Opinión del Contador Público Futuro". Tesis de Grado del C.P. Mexicano Humberto Murrieta Necoechea. México D.F. Septiembre de 1963.
9. Revista Interamericana de Contabilidad. N° 1, Enero a Marzo de 1980. Editada por la A.I.C.
10. Pitágoras. Obras Completas. Editorial Iberia.
11. Platón. Obras Completas. Editorial Porrúa. México D.F.
12. Aristóteles. La Moral a Eudemo. La Moral a Nicómaco y la Gran Ética de Aristóteles. Editorial Salvat.
13. Los Filósofos Estoicos. Zenón de Citio, Séneca. Marco Aurelio. Editorial Iberia.
14. Schopenhauer - Eudemonología. Obras Completas. Editorial Iberia.
15. Federico Guillermo Hegel. Historia de la Filosofía. Editorial Iberia.
16. Juan Jacobo Rousseau. El Contrato Social. Editorial Iberia.
17. Discursos Forenses del Penalista Colombiano Dr. Jorge Eliécer Gaitán. Editorial Temis. Bogotá.
18. Emmanuel Kant. Obras Completas. Editorial Salvat.
19. Lucas Pacciolo. Summa de Arithmetica.
20. La Biblia. El Exodo. Moisés.