



El galimatías sobre el código de ética profesional¹

La llamada “Ley de Convergencia”, la Ley 1314 de 2009, estableció en el artículo 5 la indicación del conjunto de normas que hacen parte del aseguramiento de la información. Entre esas normas, menciona “las normas éticas”. Es claro que, tratándose de la ley que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, las normas éticas a las que se refiere el artículo 5 no son otras que el Código de Ética Internacional para Contadores Profesionales emitido por el IESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, por sus siglas en inglés).

En cumplimiento del mandato de la citada ley, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) propuso, en 2015, la emisión del decreto que ordenara la aplicación específica del compendio de normas de aseguramiento, que incluyó el mencionado código, y que derivó en la emisión del Decreto 302, luego compilado en el anexo 4 del DUR 2420 de 2015.

Desde un comienzo, este tema ha suscitado mucha controversia en la profesión, con posiciones que varían desde la derogatoria implícita de la Ley 43 de 1990 hasta la imposibilidad jurídica de aplicar el Código de Ética internacional.

El problema sigue latente, y vuelve a ser de actualidad con el proyecto de ley de reforma a la profesión que un grupo de contadores planea entrar al Congreso en esta legislatura.

Sobre la coexistencia de los códigos de ética

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública de la época, consideró que el Código de Ética incluido en la Ley 43 de 1990 no se derogó por la Ley 1314 de 2009, pero que coexiste armónicamente con el código internacional. Algunos colegas creen que la coexistencia no es posible, en particular, porque el contenido de las normas de ética profesional incluidas en la Ley 43 de 1990, que son de obligatoria aplicación, según el artículo 8 de esa ley, se encuentra desalineado con prácticas profesionales internacionales, y no separa el rol del contador cuando este actúa como profesional dentro de la empresa y cuando lo hace como auditor o revisor fiscal. Otros colegas piensan que no pueden coexistir porque los códigos de ética son un asunto puramente legal, que deben estar en una ley, y cualquier modificación requiere de una ley específica para su emisión.

La verdad es que, en la práctica general a nivel internacional, hay coexistencia de códigos de ética. Hemos elaborado la siguiente tabla, en la que incluimos una muestra de 5 países

¹ El presente texto fue revisado y acordado por todos los miembros del C-5. El C-5 es un grupo compuesto por los exconsejeros del CTCP Wilmar Franco Franco, Gabriel Gaitán León, Luis Henry Moya Moreno, Daniel Sarmiento Pavas y Leonardo Varón García.



latinoamericanos y otros 5 países de Norteamérica y Europa, para observar las prácticas en esta materia:

País	¿Se aplica el Código IESBA?	¿Hay código local?	Si hay coexistencia, ¿en qué se diferencian?	Observaciones
Argentina	Sí	Sí, Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE	El código local adapta principios del IESBA a la normativa argentina.	La FACPCE actualiza periódicamente el código para alinearlos con el IESBA.
Brasil	Sí	Sí, NBC PG 01 emitida por el CFC	El código local incorpora elementos específicos de la legislación brasileña.	El CFC mantiene armonía con las directrices del IESBA.
Chile	Sí	Sí, Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile	El código local se basa en el IESBA pero incluye disposiciones locales.	Se busca compatibilidad con las normativas chilenas.
México	Sí	Sí, Código de Ética Profesional del IMCP	El código local refleja los lineamientos del IESBA con adaptaciones nacionales.	El IMCP promueve la ética conforme al contexto mexicano.
Perú	Sí	Sí, Código de Ética Profesional emitido por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú (JDCCPP)	Adopta principios del IESBA con consideraciones locales sobre independencia y conflictos de interés.	El JDCCPP actualiza el código conforme a cambios internacionales.
Estados Unidos	No	Sí, Código de Ética de la AICPA	El código local es independiente, pero comparte principios similares al IESBA.	La AICPA establece normas éticas específicas para EE.UU.
Canadá	Sí	Sí, Código de Ética del CPA Canadá	El código local se alinea con el IESBA, incorporando	CPA Canadá asegura coherencia con estándares internacionales.



País	¿Se aplica el Código IESBA?	¿Hay código local?	Si hay coexistencia, ¿en qué se diferencian?	Observaciones
			requisitos canadienses.	
Reino Unido	Sí	Sí, Código Ético de la FRC	El código local está basado en el IESBA con añadidos para el contexto del Reino Unido.	La FRC adapta el código para cumplir con regulaciones locales.
Francia	Sí	Sí, Código de Deontología de los Contables	El código local incorpora principios del IESBA y requisitos franceses.	Se garantiza la aplicación de normas éticas internacionales y locales.
Italia	Sí	Sí, Código de Ética del CNDCEC	El código local sigue las directrices del IESBA con adaptaciones italianas.	El CNDCEC promueve la ética profesional conforme a la legislación italiana.

Como se observa, el común denominador, excepto el caso estadounidense, es aplicar un código de ética legal, es decir, local, el cual debe estar alineado con las prácticas internacionales, requiriendo una separación de los roles que un contador público puede ejercer.

Y es que esto es natural, si se tiene en cuenta que el Código de Ética internacional busca el establecimiento de unos principios éticos comunes en el ejercicio de todos los contadores profesionales, pero respetando la discrecionalidad regulatoria de cada país en función de sus intereses y necesidades.

El marco conceptual del Código de Ética Internacional es el instrumento que permite identificar y describir los tipos de amenazas que pueden afectar el cumplimiento de esos principios, evaluar dichas amenazas y aplicar las salvaguardas contra esas amenazas. El Código de Ética internacional también regula los roles del contador público, bien sea como contador en la empresa (empleado o contratista) o contador en la práctica pública (auditor o revisor fiscal), estableciendo para este último caso las Normas Internacionales de Independencia.



Grupo Técnico Exconsejeros del CTCP Colombia

En contraste, un Código de Ética nacional tiene unas implicaciones que no pueden estar en el internacional, como por ejemplo su vinculación con la parte sancionatoria, el establecimiento del debido proceso, la tipicidad de las conductas, la forma como se determina la culpabilidad o el dolo, cómo se califica la gravedad de la falta, las sanciones a establecerse, o con el ejercicio ilegal de la profesión, entre otros aspectos que pueden afectar el ejercicio profesional, asuntos todos que son del resorte de una ley nacional.

La inminencia de la desactualización

Un punto clave es el de considerar que las normas internacionales se modifican frecuentemente, de forma similar a como ocurre con la tecnología, la economía y la sociedad, entre otras tantas. Por eso es que considerar incluir un texto internacional en una ley nacional es inapropiado; no sólo resulta ineficiente, debido a la velocidad de los cambios frente a la lentitud y dificultad del proceso legislativo, sino que resulta impráctico para garantizar que el país tenga una regulación compatible con la normatividad internacional. El Código de Ética Internacional es el instrumento fundamental que guía las prácticas internacionales de aseguramiento de información financiera y no financiera, así como otros servicios relacionados. Los cambios en el Código de Ética o en las normas de aseguramiento generan un impacto recíproco, dado su estrecho vínculo en la regulación de la labor de los contadores profesionales.

¿Es necesaria una ley para regular el Código de Ética Internacional?

Este es, sin lugar a duda, el punto más controversial en relación con este tema. El numeral 2 del artículo 150 de nuestra Constitución Política (CP), establece como una de las funciones del Congreso “[e]xpedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones”. Una lectura exegética llevaría a concluir que el código de ética profesional está incluido en esta función restrictiva del Congreso. Sin embargo, una lectura más amplia, en contexto, indica que el propósito de esta disposición es otro. Todas las funciones incluidas en el artículo son el desarrollo de la misión que se describe al inicio: “Corresponde al Congreso hacer las leyes”. No es la emisión de “códigos” *per se*. Es la emisión de Códigos en su función de compendios normativos.

Según la definición que ofrece el Diccionario de la Lengua Española, un código es un “[c]onjunto de normas legales sistemáticas que regulan unitariamente una materia determinada.” Es decir, no es una norma específica, si no un conjunto de normas. El objetivo es incluir en un solo cuerpo el compendio de normas relativas a un determinado tema o a una rama particular del derecho (código civil, de policía, de comercio, etc.).



Grupo Técnico Exconsejeros del CTCP Colombia

El Código de Ética no pretende ser un compendio normativo. Solamente es un documento que recoge los principios y otros elementos éticos que debe respetar el profesional. La jerga común ha denominado esto criterios como código, así que una discusión, que es puramente semántica, se ha convertido en un verdadero dolor de cabeza regulatorio. Si el término generalmente usado no fuera “código de ética” sino, como lo indica la Ley 1314 “normas éticas”, este problema no existiría.

Infortunadamente ese no ha sido el criterio que ha seguido la Corte Constitucional que, en repetidas ocasiones, ha señalado expresamente que los códigos de ética deben expedirse mediante una ley porque son una facultad restrictiva del Congreso. Por ejemplo, la Sentencia C-606 de 1992 expresa que la expedición de un código de ética “*implica una regulación directa de los derechos consagrados en los artículos 25 y 26 de la Carta*”. Estos artículos establecen los derechos al trabajo y a la libre escogencia de profesión u oficio. Es decir, partiendo de la prohibición de la Constitución, la Corte deriva a una interpretación más amplia de las implicaciones de un código de ética, llegando hasta los derechos fundamentales.

No es el objeto de este documento llegar hasta la hermenéutica jurídica relacionada con las implicaciones constitucionales de los códigos de ética. Nos centraremos en el análisis de lo que contiene la Ley 1314 y sus decretos regulatorios, y los argumentos jurídicos que podemos expresar para concluir si el Código de Ética Internacional es o no aplicable de acuerdo con la normatividad vigente.

¿Cuál es la naturaleza y cuáles las implicaciones de la Ley 1314?

El artículo 1° de la ley, establece su carácter de ley de intervención económica. Esto significa que, como lo ha dicho el Consejo de Estado, “*las leyes de intervención en la economía tienen una regulación constitucional de carácter especial, que les asigna determinadas características particulares, de las cuales depende también la naturaleza jurídica de las disposiciones que se expiden en desarrollo o con fundamento en las mismas.*”²

A pesar de que las leyes de intervención económica no tienen una jerarquía superior a las leyes ordinarias, sí son de contenido especial. En particular, la Ley 1314 es una ley marco que determina y ordena la aplicación de estándares internacionales de aceptación mundial en Colombia sobre las materias ya citadas.

En el mismo concepto, la alta Corte señala: “*la Constitución estableció un diseño de competencias especial, de acuerdo con el cual el Congreso de la República, mediante las llamadas “leyes marco o cuadro”, dicta las “normas generales” y señala en ellas “los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno”, y este último expide la regulación*

² Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto Radicación 2292 del 4 de abril de 2017.



Grupo Técnico Exconsejeros del
CTCP
Colombia

específica y detallada, con la cual se concreta la intervención en tales sectores de la economía, dentro de los límites y criterios y para los fines señalados previamente por el legislador, tal como lo disponen los artículos 150 numeral 19 (literal d), 189 numeral 25 y 335 de la Carta.”

Y añade: “Lo anterior permite a la Sala concluir que la potestad otorgada al Gobierno Nacional por la Ley 1314 de 2009 para expedir las normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia en Colombia, de acuerdo con los criterios fijados en dicha ley y para los fines señalados por ella, no corresponde propia ni técnicamente a la facultad reglamentaria general del Presidente de la República, prevista en el ordinal 11 del artículo 189 de la Constitución Política, sino a una potestad de regulación económica en sentido estricto, dirigida a un campo determinado (el de la contabilidad, la información financiera, la auditoría y otras formas de aseguramiento de la información), que corresponde, como se indicó, a una modalidad de intervención estatal en la economía.” (Subrayado en el texto).

Estos criterios son a primera vista muy claros en cuanto al alcance de los decretos expedidos en desarrollo de la Ley 1314, y más específicamente, el Decreto 302 de 2015 que desarrolló lo concerniente al Código de Ética Profesional.

Pero luego el Consejo de Estado entra a considerar el término “código” en el mismo sentido que mencionamos al inicio, concluyendo que toda la regulación emana de la Ley 1314 como continuación del proceso regulatorio establecido en la Ley, menos el Código de Ética Profesional, por estar restringido al Congreso según el ya citado artículo 150.2 de la Carta.

¿En realidad el Decreto 302 de 2015 es un decreto reglamentario?

La Sentencia C-228 de 2010 se refiere a las “distintas modalidades de articulación del ejercicio de la potestad legislativa en materias reservadas”, la llamada “reserva de ley”, de las cuales, se refiere a la segunda modalidad de la siguiente manera:

“Otra modalidad es la de la remisión expresa al reglamento, la cual opera cuando en virtud del asunto que se regula, generalmente técnico y dinámico, no puede ser objeto de determinación exhaustiva por el legislador”. (Subrayado fuera de texto).

En realidad, aunque como ya observamos, el DUR 2420 de 2015 no es un decreto reglamentario sino regulatorio, sí es evidente que, en el caso del Código de Ética Internacional, se trata de una norma técnica y dinámica que no podía por su naturaleza ser escrita de manera directa en la ley, so pena de caer rápidamente en desactualización.



Grupo Técnico Exconsejeros del CTCP Colombia

En nuestra opinión, el Código de Ética Internacional de los Contadores Profesionales no es un código equivalente al de las demás profesiones. Este código no es un documento aislado y de aplicación independiente de otras normas: forma un conjunto con toda la normatividad en materia de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información.

Todo este conjunto funciona de manera similar: hay un consejo emisor internacional, que cuenta con un debido proceso, público y transparente, que incluye la emisión de borradores que son sometidos al escrutinio público y a los comentarios de los grupos de interés, para luego convertirse en norma internacional.

Considerar el Código de Ética Internacional como un documento aislado y someterlo a un proceso de emisión de una ley cada vez que se desactualice, impide el cumplimiento de las demás normas que hacen parte del compendio internacional y que ya están reguladas en el país.

Por ejemplo, las normas éticas están directamente relacionadas con las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), y las otras Normas Internacionales de Aseguramiento distintas de Auditoría y Revisión de Información Financiera Histórica (NIEA). No es posible cumplir con estas normas sin cumplir con los requerimientos éticos puesto que estos son en sí mismos parte de los componentes de un sistema de gestión de la calidad y un presupuesto taxativo de aplicación de las Normas de Auditoría, Revisión y otro Aseguramiento.

Considerar que los decretos son los emisores del Código nos lleva a un callejón sin salida: nunca se podrá contar con un código de ética actualizado por la impracticabilidad de hacerlo. Por consiguiente, consideramos que el Código de Ética Internacional no se emite con el DUR 2420 de 2015 que solamente dispone la ruta para su especificación detallada y su actualización; ya se emitió con la Ley 1314, norma que expresamente indica que las normas de aseguramiento de información son el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Las normas éticas son en consecuencia una parte fundamental de las normas de aseguramiento de la información. De hecho, en nuestra opinión, emitir una ley donde se incluya el texto completo resulta innecesario, porque la Ley ya dispuso las normas que lo componen. De hacerlo, admitiríamos que el Código no fue emitido en la Ley 1314 y volveríamos al círculo vicioso de tener que emitir leyes sucesivas para su actualización, lo cual, difícilmente podría suceder.

Por otra parte, llama la atención que el contenido del Código de Ética Internacional contiene 4 partes, de las cuales la parte 4 se denomina “Normas Internacionales de Independencia”.



Grupo Técnico Exconsejeros del
CTCP
Colombia

Suponiendo que el DUR 2420 de 2015 sí puede regular normas internacionales, pero no el código de ética, ¿qué debería hacerse con la Parte 4? ¿Esa sí podría incluirse en el DUR sin riesgo jurídico? ¿O tampoco podría incluirse porque hace parte del Código de Ética Internacional?

Si el problema fuera solo de terminología bastaría con introducir el texto del Código de Ética Internacional obviando la palabra “código” y emitir decretos de actualización de esa ley cambiando el término por “normas éticas”, como lo indica la Ley 1314. Es decir, la ley del código de ética no tocaría las prácticas de ética profesional, pero el decreto cambiaría su nombre de Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, por el de Normas Éticas para los Profesionales de la Contaduría Pública que ejercen labores de aseguramiento y de elaboración de estados financieros, lo que implica adaptar sus términos a los mismos usados en la legislación colombiana. Si esto fuera viable, corroboraríamos nuestro criterio de que nuestra regulación en este campo es literalista y no consulta la realidad profesional.

Es claro que darle al artículo 5 de la Ley 1314 una connotación inferior a la que tiene conduce a situaciones fáctica y jurídicamente contradictorias. Este es un tema trascendente y quienes están redactando el citado proyecto, deben considerar todas las aristas, yendo más a lo teleológico que a la letra de la ley y de la jurisprudencia. La profesión no puede resultar afectada por situaciones que exceden lo técnico e impiden el normal desarrollo normativo. Derogar la Ley actual, y dejar sin aplicación el Código de Ética Internacional, afectaría los avances que se han tenido en los últimos años hacia la convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y de acuerdo con la rápida evolución de los negocios.

Parece que el lema regulatorio en este tema fuera: ¿para qué lo hacemos fácil si se puede complicar?

¿Debe regularse el código de ética local?

Consideramos que sí es necesario. Los asuntos éticos de la Ley 43 de 1990 ya tienen 35 años sin modificaciones. Como lo indicamos antes, somos partidarios de la coexistencia de códigos, pero el código nacional, por supuesto, en línea con el internacional en cuanto a los principios, las amenazas al cumplimiento de los principios y otros aspectos relevantes, debe abordar los temas que citamos atrás y que deben regularse. Por ejemplo, el ejercicio ilegal de la profesión es un asunto no regulado y hace que no haya posibilidad sancionatoria para quienes establecen empresas que desarrollan actividades contables. El régimen sancionatorio es pobre y no incorpora un debido proceso que involucre una doble instancia, afectando los derechos fundamentales de los profesionales, tal como lo expresó el Informe ROSC del año 2021.



Grupo Técnico Exconsejeros del
CTCP
Colombia

Pero exigir que el Código de Ética Internacional se expida por una ley, pone al país en un claro riesgo de incumplimiento con los estándares internacionales, desdibujando el objetivo perseguido por la Ley 1314.

Los exconsejeros



DANIEL SARMIENTO PAVAS



WILMAR FRANCO FRANCO



GABRIEL GAITÁN LEÓN



LEONARDO VARÓN GARCÍA



LUIS HENRY MOYA MORENO