

Caracterización y análisis de las violaciones al código de ética por parte de los contadores públicos en Colombia 2007-2009*

Yulian Chabelly Angulo Olivero

Cristian Camilo Rojas Cuadro

Daniel Darío Daza Delgado

*David Esteban Altamar Romero^{1**}*

Chabelly, Y. et ál. (2010). Caracterización y análisis de las violaciones al código de ética por parte de los contadores públicos en Colombia 2007-2009. En: Revista Activos, 14, 133-157.

Recibido: 15 de agosto de 2009 **Aceptado:** 15 de septiembre de 2009

Resumen

En el ámbito contable nacional e internacional, uno de los campos problemáticos es el relacionado con la observancia de principios éticos en el ejercicio contable. Los casos de empresas tales como Molinos del Cauca, Enron y Tyco, señalan el incumplimiento de dichos principios por la recurrencia a prácticas contables inadecuadas (como la manipulación de la información contable), con el fin de obtener ventajas financieras o tributarias. El presente documento aborda el estudio de esta problemática, a partir de la caracterización de los casos sancionados por la Junta Central de Contadores, basada en la Ley 43 de 1990

¹ Estudiantes de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, pertenecientes al semillero de investigación “Crisis Empresarial” de la misma universidad.

y usando como variables identificadoras el principio ético más violado, las dimensiones del ejercicio profesional contable y el género de los profesionales que violaron el código de ética, como también el tipo de sanciones aplicadas. La presente caracterización permite reflexionar sobre una serie de aspectos vulnerados por los profesionales contables y sancionados en el ejercicio de la profesión.

Palabras clave: junta central de contadores, código de ética, revisoría fiscal, principios del código de ética, Ley 43 de 1990.

Chabelly, Y. et ál. (2010). Characterization and analysis of the violations of the code of ethics on the part of the public book-keepers in Colombia 2007-2009, *Activos Review*, 14, 133-157.

Abstract

In the national and international countable ambience, one of the problematic fields is the related one to the observance of ethical beginning in the countable exercise, the cases of such companies like Mills of the Cauca, Enron and Tyco, they point out the nonperformance of the above mentioned beginning for the recurrence to inadequate countable practices (like the manipulation of the countable information), in order to obtain financial or tributary advantages. The present document tackles the study of this problems, from the characterization of the cases sanctioned by the Central Meeting of Accountancy, based on the law 43 of 1990 and using like identifying variables: the most violated ethical beginning, the dimensions of the countable professional exercise and the genre of the professionals who violated the ethics code, as well as the type of applied sanctions. The present characterization allows identifying and reflecting on a series on aspects vulnerable and damaged by the countable professionals sanctioned in the exercise of the profession.

Key words: Central Meeting of Book-keepers, Code of Ethics, Revisoría Fiscal, Beginning of the Code of Ethics, Law 43 of 1990.

Chabelly, Y. et ál. (2010). Une caractérisation et une analyse des violations au code d'éthique de la part des comptables publics en Colombie 2007-2009. Revue Activos, 14, 133-157.

Resumé

Dans l'enceinte comptable nationale et internationale, l'un des champs problématiques est le relatif à l'observation de principes éthiques dans l'exercice comptable, les cas d'entreprises telles que des Moulins du Cauca, d'Enron et de Tyco, ils remarquent la non-exécution des principes précités par la récurrence aux pratiques comptables inadéquates (comme la manipulation de l'information comptable), pour obtenir des avantages financiers ou fiscaux. Le document présent aborde l'étude de ces problèmes, à partir de la caractérisation des cas sanctionnés par l'Assemblée Centrale de Comptables, basé sur la loi 43 de 1990 et en usant comme variables identificatrices: le principe éthique le plus violé, les dimensions de l'exercice professionnel comptable et le genre des professionnels qui ont violé le code d'éthique, ainsi que le type de sanctions appliquées. La caractérisation présente permet d'identifier et de réfléchir à une série des aspects vulnérables et transgressés par les professionnels comptables sanctionnés dans l'exercice de la profession.

Mots clé: Assemblée centrale de comptables, de code d'Éthique, de revisser fiscal, de principes du code d'Éthique, de Loi 43 de 1990.

Introducción

En la actualidad profesional, no se puede negar la falta de ética de un número importante de profesionales del área contable a nivel nacional e internacional, que han afectado la confianza en las empresas, en términos de tener certeza sobre los beneficios económicos y la situación financiera de éstas, dada la información que se elabora y se audita, lo cual es fundamental para la toma de decisiones y control de recursos por parte de *stakeholders*² tales como los inversionistas nacionales o extranjeros.

Las faltas a la ética de los profesionales se han hecho presentes en el orden internacional. Así lo demuestran casos como Enron (2001), Worldcom (2002), Xerox (2002), Merck y Tyco (2002); sin embargo, este tipo de situaciones no son ajenas en el caso colombiano, muestra de ello fueron los casos de Molinos del Cauca (2005) y Drogas La Rebaja (2004).

En ambos escenarios, tanto nacional como internacional, se ha evidenciado el uso de prácticas inadecuadas por parte de la gerencia y de los profesionales contables, con el fin

2 Se entiende por los grupos de interesados de forma directa o indirectamente, en un ente económico, que brindan su apoyo de tipo empresarial, económico o comercial. Entre los más importantes encontramos a: clientes, acreedores, proveedores, gobierno, inversionistas, sociedad, empleados y propietarios.

de manipular las cifras contables ya sea para aumentar resultados financieros, mejorando las expectativas de los inversionistas y, por ende, el valor de cotización de las acciones en las bolsas de valores o, por otra parte, para reducir resultados financieros, con el fin de obtener una menor base gravable de impuestos y, de esta manera, menos tributos para cancelar.

Situaciones como las señaladas han sido objeto de observación por parte de la Junta Central de Contadores, la cual ha impuesto una serie de sanciones a los contadores públicos, por el uso de prácticas inadecuadas que afectan el cumplimiento de los principios del código de ética, en desarrollo del ejercicio profesional.

En este sentido, es necesario analizar esta situación, a partir de la caracterización de las faltas cometidas al código de ética por parte de quienes ejercen las actividades relacionadas con la ciencia contable, reconociendo cuáles han sido los principios violados por los profesionales, bajo cuál ejercicio profesional se han cometido dichas faltas, cuál ha sido su evolución en los últimos años y qué sanciones se han impuesto. De esta manera, se abordará dicha temática alrededor de tres aspectos.

En el primero, se desarrolla una descripción del concepto de ética, desde su visión general y profesional, hasta llegar a lo aplicable al contador público, describiendo los lineamientos normativos que desde lo nacional se han definido.

En un segundo aspecto, se analizan los casos objeto de sanción por parte de la Junta Central de Contadores, caracterizando dichas faltas al código en términos de identificar los principios violados, el género y ejercicio profesional que en mayor medida incurrió en dichas faltas, así como las sanciones impuestas para los años 2007 a 2009. Lo anterior se complementa con un análisis de evolución de dichas variables, teniendo como referencia un estudio realizado para los años 2005 a 2007 por parte de estudiantes y docentes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, lo cual permitirá llegar a conclusiones que no sólo evidencian las faltas cometidas, sino evalúan su comportamiento en los últimos cinco años.

En una tercera parte, se busca analizar la importancia de las faltas cometidas y caracterizadas en el presente estudio, frente a los lineamientos establecidos por la International Federation of Accountants (IFAC) a través del código de ética internacional, con el fin de generar una reflexión a propósito de lo establecido en la Ley 1314 de 2009 sobre la convergencia hacia estándares internacionales, que en el caso de la ética, se entendería lo definido por la IFAC.

Si bien se identifica que la inobservancia de las disposiciones normativas por parte de los contadores públicos ha sido el principal motivo de sanción por parte de la Junta Central de Contadores, esto podría ser explicado, entre otras razones, por la dispersión normativa existente en Colombia y la falta de actualización por parte de los contadores en temas que trascienden lo tributario, lo cual desde prácticas internacionales se vería mitigado, dado que las normas que deben observar los contadores se encuentran centralizadas en número limitado de reguladores y existen esquemas de regulación internacional que obligan la capacitación continuada por parte de los profesionales que ejercen la actividad contable.

Concepto de ética

Antes de comenzar con el desarrollo del trabajo, es necesario definir claramente la palabra ética desde un punto de vista general. Según el diccionario de la lengua española, la palabra ética se define como la: “parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre (...) conjunto de normas morales que rigen la conducta humana” (DRAE, 2005).

Para aclarar un poco más el término de ética, es necesario analizar sus orígenes etimológicos y el pensamiento de las primeras personas que vieron la necesidad de buscar un significado que representara la grandeza de esta palabra. Comenzando con sus orígenes etimológicos, la palabra ética desciende del griego *ethos*, que significa costumbre. Algunos filósofos de la antigua Grecia como lo fue Aristóteles, el primero que trató el término de ética en su escrito *Ética para nicomaco*, definía a la ética como la función superior que tenía que realizar cada persona, cumpliendo con unas convicciones morales, de tal forma que al cumplir tal objetivo se llegase a encontrar la felicidad y el buen vivir. Sobre esto, se tejió un gran paradigma referente a la función específica de cada uno de los seres humanos.

Por otra parte, Platón introdujo el término ética en uno de sus libros titulado *La República*, cuyo eje central es la ética política, en el cual expone la forma ideal de organización del Estado, basándose en la obligación moral y ética de ejercer la justicia.

Otro filósofo, un poco más contemporáneo, que trató la ética, fue Kant, quien sustentó el análisis de que la ética debe estar libre de todo carácter empírico, ya que, según él, con la experiencia no se pueden recoger todos los conocimientos de la convicción moral que son necesarios para el diario vivir.

De este modo, podemos observar que la ética hace referencia a las obligaciones del hombre dentro de una sociedad, en términos de su actuar como individuo. Ahora bien,

la pregunta que surge es: ¿cuáles son las obligaciones del hombre en la sociedad? De allí podemos entender que existen obligaciones de diferentes tipos: obligaciones ciudadanas, obligaciones familiares o aquellas que surgen del desempeño profesional de los individuos. En esta última, surge la necesidad de entender cómo la ética se enmarca para el ejercicio profesional, en cumplimiento del fin último de la sociedad como es la justicia, la felicidad y el buen vivir.

Ética profesional

La ética profesional se puede entender como el compendio de valores y principios a realizar en el ejercicio de la profesión (Vargas y Católico, 2007), lo cual se traduce en la normatividad que rige a las personas dentro del ejercicio profesional o que se ocupan de realizar un oficio específico. No obstante, no sólo es necesario tener conocimiento profesional, sino conocimientos empíricos sobre cómo actuar bajo situaciones que amenazan sus valores y principios, y que puedan afectar a la sociedad como colectividad.

A diferencia de la ética general, la profesional se basa en un conjunto de deberes y derechos que cualquier persona que esté a cargo de una función en particular debe cumplir y ejercer. Ahora bien, la ética profesional debe estar basada en todos aquellos valores que son necesarios para cumplir un buen desarrollo de la profesión a seguir: por ejemplo, la responsabilidad es un valor fundamental que influye de una manera significativa al ejercer cualquier profesión, como es el caso de la contaduría pública.

Ética en el contador público

El contador público es una persona en la cual la sociedad ha depositado confianza para el cumplimiento de una labor, facultándolo en dar “fe pública” a la hora de revisar o realizar actos que demandan las actividades de la ciencia contable, como es la atestación o firma de documentos que dan presunción sobre su cumplimiento frente a requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios, y que reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera de un ente económico (Congreso de la República de Colombia, 2001).

Como complemento de esto, el artículo 48 de la Ley 43 de 1990, define al contador público como un auxiliar de la justicia, ya que una de sus funciones es buscar la verdad en forma totalmente objetiva. Es así como desde lo demandado por la sociedad y el Estado, el contador público debe ser un sujeto totalmente integral, con un conjunto de valores que le permitan desempeñarse en debida forma a la hora de ejercer su oficio.

La ética en el contador público está regida, en el caso colombiano, por el código de ética profesional (Ley 43 de 1990), en el cual se encuentran los diez principios básicos que se asemejan a los diez mandamientos a nivel moral que rigen la conducta de los contadores públicos, sin excepción alguna. Los principios enunciados por la ley son:

1. **Integridad:** el contador público, además de sus cualidades técnicas, debe contar con unas cualidades a nivel ético y a nivel moral para que así pueda desempeñarse de una forma correcta en su ejercicio profesional.
2. **Objetividad:** este principio fundamentalmente hace referencia a la forma como el contador público argumenta su forma de tomar una decisión sin que exista sesgo alguno. Una situación en la que se espera se logre este fin, es cuando el revisor fiscal emite su dictamen acerca de los estados financieros de cualquier ente económico.
3. **Independencia:** el contador público debe regirse por su opinión. Esto significa que debe ser autónomo a la hora de tomar una decisión. Si no fuese independiente, podría ser manipulado para hacer cambiar su opinión o punto de vista.
4. **Responsabilidad:** es un principio indispensable en todo contador público, ya que ésta debe estar presente en todos sus actos, sin importar el tipo de cargo que se esté ejerciendo. La responsabilidad, además de ser un valor inherente al ser humano, es fundamental para todos los niveles de la profesión contable.
5. **Confidencialidad:** la relación del contador público con el medio exterior debe ser excelente, en especial con sus clientes, en términos del compromiso que se pacta con respecto a la reserva de la información que se tendrá en el caso que se esté asesorando o laborando.
6. **Observaciones de las disposiciones normativas:** el contador público debe realizar su trabajo de acuerdo a la normatividad que promulga el Estado; además, debe estar disponible a todas las sugerencias y recomendaciones por parte de sus clientes y colegas.
7. **Competencia y actualización profesional:** el contador público sólo debe aceptar trabajos que se sienta capacitado para realizar; además, deberá actualizar los conocimientos profesionales para poder desempeñar un buen desarrollo del ejercicio.

8. Difusión y colaboración: el contador público tiene la obligación de contribuir de acuerdo con sus posibilidades personales al desarrollo y superación de la profesión.
9. Respeto entre colegas: el contador público deberá tener valores necesarios como el respeto, la buena fe y la sinceridad a la hora de relacionarse con sus colegas.
10. Conducta ética: el contador público tendrá que comportarse de buena manera, ya que cualquier acto negativo que realice, dejará con mala reputación a él mismo y a la profesión como tal.

Sin embargo, estos principios en el desarrollo del ejercicio profesional no se han cumplido satisfactoriamente en varios casos, lo cual hace que el objetivo del ejercicio profesional del contador, en varios casos, no se esté logrando a cabalidad. Si bien esta situación tiene distintas causales y explicaciones por parte de quienes han cometido dichas faltas, es un aspecto que se debe estudiar, más aún cuando está de por medio la confianza pública que ha otorgado la sociedad.

Análisis de los casos sancionados por la junta central de contadores

Para el desarrollo del análisis de los casos en los cuales los contadores en ejercicio de su actividad incumplieron con alguno o algunos principios del código de ética, se parte de la revisión de los reportes sobre dichos casos, publicados en la página de Internet de la Junta Central de Contadores, para los años 2007 (1 de enero) a 2009 (al 31 de julio)³. El total de casos que se analizan es de 166, que se supone han sido denunciados ante la Junta y ésta, a su vez, ha sancionado al contador involucrado, como se muestra en la siguiente tabla.

³ La Junta Central de Contadores, presenta en su página de Internet los reportes de los contadores sancionados en los últimos dos años, vinculando algunos datos para cada caso, los cuales son objeto de estudio del presente trabajo.

Tabla 1. Casos sancionados 2007 - 2009

Cargo	Cantidad
Revisor fiscal	91
Contador	61
Asesor contable	3
Revisor fiscal suplente	1
Coordinador de asociación francesa	1
Contralor	1
Contador y revisor fiscal	2
Auxiliar contable	1
Auditor	1
Perito contable	1
Asistente contable	1
Asistente contable y coord. de grupo	1
Administrador	1
Total	166

Fuente: elaboración propia. Datos tomados de la Junta Central de Contadores

A partir de estos datos, se determina cuáles han sido los principios más violados que se enuncian en los reportes, los cuales, dados los artículos sobre la Ley 43 de 1990, han sido causales de sanción. Una vez identificado lo anterior, se caracteriza la población que ha infringido el código, en términos del género y cargo desempeñado por los agentes sancionados, asociándolo con las sanciones impuestas por la Junta.

Adicionalmente, para la realización de los análisis que se presentarán a continuación, se toma como referencia un estudio desarrollado en el año 2007 por miembros de la comunidad académica de la Universidad Santo Tomás, el cual contempló algunas variables que son objeto del presente estudio y abarcaron los casos reportados por la Junta para el período comprendido entre enero de 2005 y enero de 2007, lo que permitirá evaluar la evolución que han tenido las variables en cuestión.

Artículos violados de la Ley 43 de 1990 por los contadores públicos

En el capítulo IV, título I, de la Ley 43 de 1990, se define el código de ética profesional como la declaración de principios que constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la contaduría pública. Bajo este código se entiende que el conta-

dor público debe gozar de una conciencia moral, aptitud profesional y una independencia mental, que constituyen su esencia espiritual para el ejercicio profesional, dada la responsabilidad social que tiene como agente en la sociedad (Congreso de la República – Colombia, 1993, p. 35). Sin embargo, en la práctica profesional de los contadores, los principios del código de ética han sido violados, como se muestra en la Figura 1.

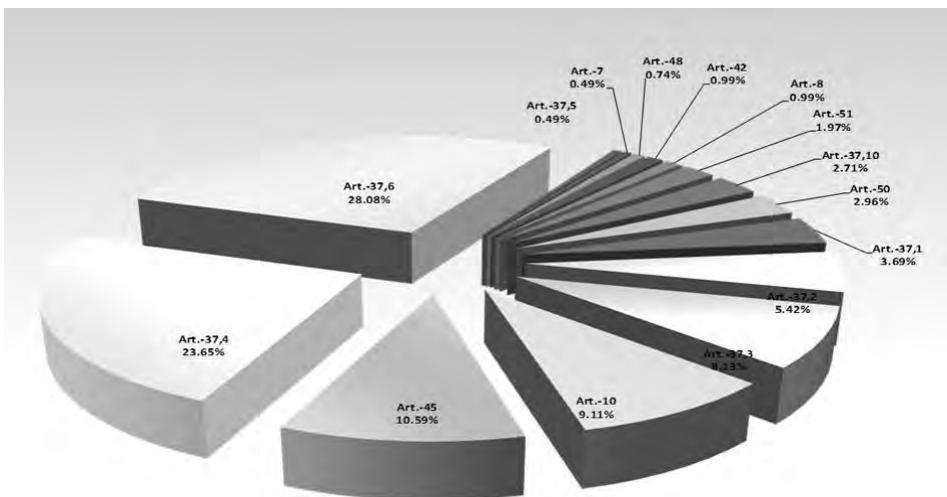


Figura 1. Artículos de la Ley 43 de 1990 más violados por los contadores
Fuente: elaboración propia. Datos tomados de la Junta Central de Contadores.

Como se puede observar, el artículo 37.6 es el más violado, con un 28% sobre el total de los artículos infringidos que se encuentran asociados con los principios del código de ética. Este artículo hace referencia al principio que deben cumplir los contadores en cuanto a la observancia de las disposiciones normativas, como lo define la Ley 43 de 1990:

El Contador Público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos. Además, deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que estos sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia, así

como los demás principios de las normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicables en las circunstancias (Congreso de la República, 2001).

De igual forma, el artículo 37.4, que trata sobre la responsabilidad como principio fundamental del código de ética, es el segundo principio más violado por los profesionales del área contable con un 23.4%, seguido por el artículo 45 (con un 10.59%), que hace referencia a la relación del contador público con los usuarios de sus servicios, en cuanto a la no exposición de éstos a riesgos injustificados. Posteriormente, encontramos el artículo 10 con un 9.11%, que trata sobre la fe pública del contador en la atestación o firma de documentos y, finalmente, el artículo 37.3 sobre la independencia mental en el ejercicio de la profesión con un 8.13%⁴.

Los casos sancionados correspondientes al año 2008, según el último informe de gestión emitido por la Junta Central de Contadores, “surgen de las distintas irregularidades que son cometidas por contadores, como son las relativas a la retención indebida de los libros de contabilidad de los clientes y la suscripción de información contable contraria a la realidad económica” (Junta Central de Contadores, 2008, p. 15).

No obstante, al identificar el principio de observancia de las disposiciones normativas como el más violado, se pueden enunciar algunas explicaciones sobre las causales que potencialmente están originando la violación de la norma y que trascienden lo expuesto por la Junta. Una primera explicación se sustenta en el desconocimiento de la normatividad y de los asuntos que afectan el ejercicio profesional por parte de los contadores públicos, dada la falta de actualización y capacitación.

Como lo indicó el informe sobre Observancia de Códigos y Normas -ROSC-, componente de Contabilidad y Auditoría (Banco Mundial, 2003), en el caso colombiano⁵, se observa que:

1. Los exámenes de idoneidad profesional no son un requisito previo para el registro como contador público.
2. Los solicitantes no necesitan haber recibido capacitación práctica bajo la supervisión de un contador público competente, para poder ejercer como revisores fiscales.

⁴ Los demás artículos corresponden a Art. 37.2 – Art. 37.1 – Art. 50 – Art. 37.10 – Art. 51 – Art. 8 – Art. 42 – Art. 48 – Art. 7 – Art 37.5, los cuales suman un 20.44%.

⁵ Informe desarrollado por el Banco Mundial (2003). Corresponde a los resultados de un estudio sobre las normas y prácticas contables y de auditoría que se aplican en Colombia, con el cual se buscó diagnosticar con respecto a las fortalezas y las debilidades del marco institucional que sirve de soporte al sistema de presentación de información financiera de las sociedades en el país, así como del ejercicio y educación contable en Colombia.

3. En la práctica, en Colombia muchos contadores públicos inician su carrera profesional con conocimientos y habilidades profesionales insuficientes.
4. Al contrario de lo que indican los pronunciamientos de la IFAC y las mejores prácticas internacionales generalmente aceptadas, a quienes ejercen la actividad contable y de auditoría en Colombia no se les obliga a emprender una educación profesional continuada. Esta debilidad subraya las deficiencias del sistema de formación y capacitación profesional del país.

Estas observaciones se ratifican al revisar algunas estadísticas sobre formación posgracial y educación continuada en el campo de la contaduría pública, como las emitidas por el Observatorio Laboral para la Educación en Colombia, en donde se muestra que para el período 2001-2008, de las personas que se capacitaron (75.143), el 76.42% correspondían al nivel de formación de pregrado y un 12.16% tenían nivel de posgrado, en particular, en programas de especialización, lo cual evidencia la precariedad en la formación continuada de los contadores públicos.

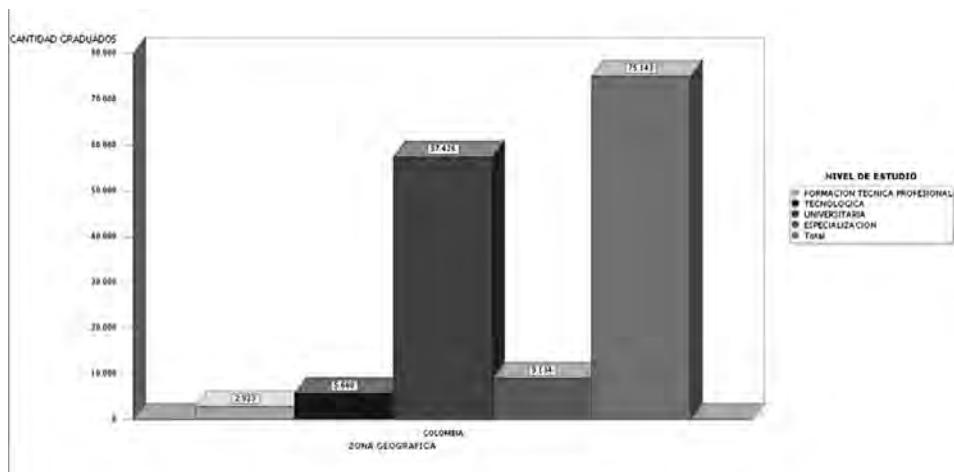


Figura 2. Niveles de formación en educación superior
Fuente: Observatorio Laboral para la Educación. 2001-2008.

Una segunda explicación corresponde a la dispersión normativa contable existente en Colombia, la cual también fue objeto de análisis por parte del informe ROSC:

...Colombia cuenta con múltiples fuentes de normas y reglas sobre contabilidad establecidas en la ley, algunos de los requisitos contables riñen entre sí. Por consiguiente, quienes elaboran y auditán los informes se enfrentan a confusiones en el momento de aplicar los tratamientos contables específicos y de cumplir las obligaciones de divulgación, por lo cual la calidad de los estados financieros se ve afectada en forma negativa (Banco Mundial, 2003, p. 4).

Esto mismo ha sido objeto de reflexión por parte de contadores que han abordado el tema, como es el caso de Gabriel Rueda Delgado, quien dice que:

...adicionalmente debe tenerse en cuenta que nuestro modelo contable, no es único ni se basa en el mencionado decreto (decreto 2649 de 1993). Al contrario de lo que formula el marco conceptual, la contabilidad en Colombia no es agregable ni comparable, ya que existen múltiples reguladores, representados en cada Superintendencia. El resultado es una mezcla de marco de conceptos y normas técnicas difícil de entender, dañando la utilidad económica de información sectorial (Rueda, 2002, p. 19).

A esto se suman las distintas disposiciones que el Gobierno emite frente a las responsabilidades por parte de contadores públicos, como son las certificaciones de aportes a la seguridad social, atestación de declaraciones tributarias, entre otros ejemplos.

Sin embargo, estas explicaciones no excluyen la práctica indebida de contadores en la acomodación para la interpretación o en la evasión para la aplicación de conceptos, normas y temas. De acuerdo con el estudio realizado para el período 2005-2007 por parte de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás, se demostró que los artículos que se denuncian con mayor frecuencia son el 37.6 con un 20%, el 37.4 con un 17%, el 10 con el 17%, y los otros artículos que poseen la mayor cantidad con un 46%.

Al observar la información de los dos estudios, el presente y el expuesto anteriormente por la Universidad Santo Tomás, se demuestra que en los últimos cinco años los artículos que en mayor medida se violan son el 37.6 y el 37.4, y a su vez son los de mayor incremento en los artículos violados según los casos reportados. Despues de analizar el número de artículos violados, es necesario identificar quiénes violaron dichos artículos dentro de los distintos ejercicios de la profesión contable e identificar el género asociado a dichos casos.

Violación de la normatividad según su ejercicio contable

Según la Ley 43 de 1990, el contador público se encuentra facultado para desarrollar distintos roles en las organizaciones, de acuerdo con las actividades asociadas con la ciencia contable, como lo son: revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamento en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del contador público, es decir, la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares (Ley 43/90, artículo 2).

De igual forma, la Junta Central de Contadores emitió la circular externa No. 45 de 2005, en donde indica el ejercicio de las actividades relacionadas con la ciencia contable que están reservadas a los profesionales de esta disciplina, cuyos servicios se contratan por entidades estatales mediante el sistema de licitaciones públicas, concursos públicos, invitaciones públicas u otros sistemas, lo cual en conjunto, como normatividad, ha definido los distintos ejercicios profesionales que pueden desarrollar los contadores públicos y, en esa medida, la violación de artículos de la Ley 43 de 1990, como se muestra a continuación (Junta Central de Contadores, 2005).

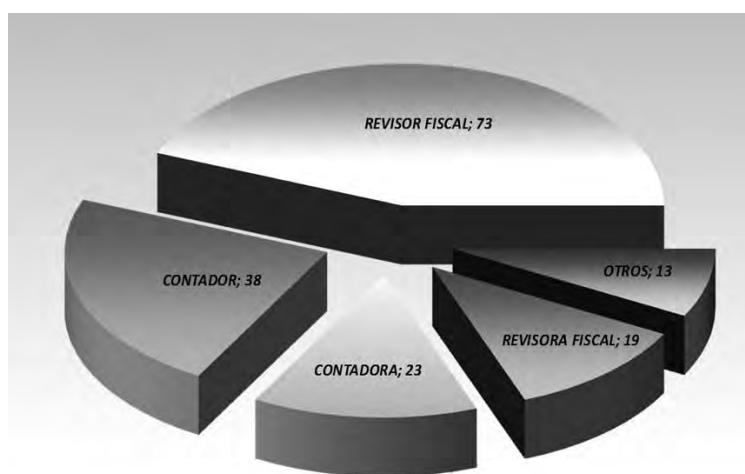


Figura 3. Contadores públicos sancionados por la Junta Central de Contadores según su cargo desempeñado (2007 a 2009)

Fuente: elaboración propia. Datos tomados de la Junta Central de Contadores.

Se demuestra que el ejercicio profesional que más vulnera lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, es el de la revisoría fiscal, que incurrió en 91 casos de los analizados. Esta situación se debe a que son los casos reportados en mayor medida por terceros ante la Junta, dada la importancia de su ejercicio profesional, al entenderlo como órgano autónomo e independiente, que tiene a su cargo el control y fiscalización de las operaciones sociales y empresariales, lo cual es plasmado en dictámenes y opiniones que son de interés para los dueños de las empresas, el Estado y la sociedad (Legis, 2007, p. 707). En este sentido, la revisoría fiscal cobra importancia, ya que si su labor se desempeña bajo premisas de eficacia, independencia y objetividad, brinda seguridad y confianza para la inversión, el ahorro y en general el dinamismo y desarrollo del Estado (p. 707).

Sin embargo, estas premisas han sido incumplidas, como se observa en los reportes de la Junta, en donde el artículo 37.4, que hace referencia a la responsabilidad, es el más violado por los revisores fiscales con 28 casos (30.76%). En menor medida se encuentra el artículo 10, que hace referencia a la fe pública con un total de 21 casos correspondientes al 23%, seguido por el principio de objetividad con 14 casos sancionados (15.38%) y, por último, los artículos 37.6 y 37.3 con 10 y 8 casos respectivamente.

Por tanto, la complejidad que tiene este ejercicio comparado con los demás ejercicios profesionales, en términos de su mayor responsabilidad social, dado el contacto con terceros y asumir mayores riesgos y faltas en su ejercicio, provocan que sean sancionados en mayor proporción.

Frente a los demás ejercicios profesionales, se evidencia que el rol que en segunda instancia comete más violaciones son los profesionales que se dedican a llevar la contabilidad en un ente económico, que en total reportan 61 casos, demostrando el alto porcentaje en que se desobedece la ley.

En sumatoria, los casos de vulneración al código de ética cometidos entre los revisores fiscales y los contadores comprenden el 91.6% de la población objeto del estudio, dejando claro que estos dos ejercicios de la profesión contable son los que más presentan casos de desobediencia e irregularidades en cuanto a su ética y su forma de hacer las cosas. Entre los dos son 152 casos de 166 que fueron el total de este estudio.

Finalizando este aspecto y comparándolo con el estudio anterior, se encuentra que para dicho estudio los resultados evidenciaron que la revisoría fiscal participó con un 37%,

sobre los casos sancionados y el de contador con un 30%, lo cual es coincidente con los resultados obtenidos en el presente estudio y confirma la reincidencia por parte de los revisores en indebidas prácticas en los últimos cinco años.

Violación de la normatividad según género: hombres vs. mujeres

Los ejercicios profesionales en Colombia se encuentran desarrollados tanto por hombres como por mujeres. Esto se sustenta en el número de personas que se preparan en los distintos campos de formación. Según el Observatorio Laboral para la Educación en el período 2001-2008, las mujeres tuvieron una participación del 65.65% sobre el número de graduados de Contaduría Pública y los hombres el restante 34,35%, como se muestra en la Tabla 2:

Tabla 2. Relación contadores graduados por género

Género	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total
Cantidad de mujeres	5.585	6.378	6.961	6.592	5.579	5.900	6.068	6.268	49.331
Cantidad de hombre	3.106	3.443	3.575	3.442	2.827	2.997	3.106	3.316	25.812
Total hombres y mujeres	8.691	9.821	10.536	10.034	8.406	8.897	9.174	9.584	75.143
%Mujeres	64,26%	64,94%	66,07%	65,70%	66,37%	66,31%	66,14%	65,40%	65,65%
%Hombres	35,74%	35,06%	33,93%	34,30%	33,63%	33,69%	33,86%	34,60%	34,35%
Total hombres y mujeres	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Bases de datos. Observatorio Laboral para la Educación Superior 2001-2008

Estos datos no suponen que la totalidad de graduados se encuentra trabajando y que a su vez, el mayor número de trabajadores en ejercicio de la Contaduría sean mujeres. Sí permite evidenciar que son las mujeres las que en mayor número se preparan en la profesión contable y se esperaría que sean las de mayor participación en el mercado laboral. Lo anterior es un dato fundamental para entender la participación que se presenta de los hombres y las mujeres en ejercicio de las actividades contables que violan la Ley 43 de 1990, como se muestra en la Figura 4.

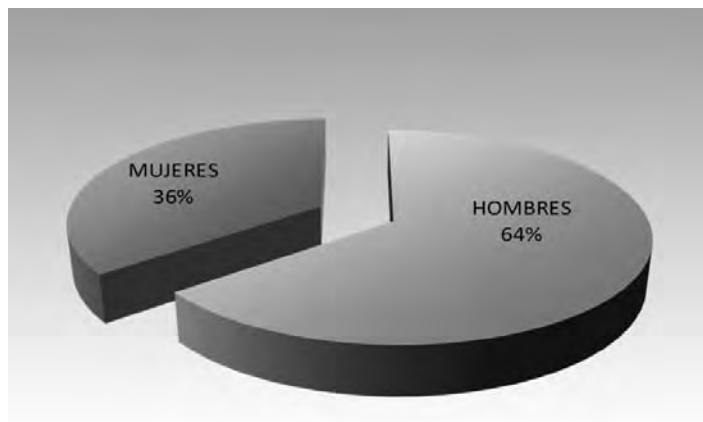


Figura 4. Casos sancionados por hombres y por mujeres

Fuente: elaboración propia. Datos tomados de la Junta Central de Contadores.

Según la Figura 4, si bien las mujeres son las que en mayor medida se gradúan de la carrera de contaduría pública y por ende, se entendería que son las que mayor mercado laboral podrían ocupar y mayor probabilidad se tendría para cometer faltas a la ética, se muestra que el género masculino es el que más viola el código de ética, con un 64% de los casos analizados, lo cual, si se asocia con el ejercicio profesional desempeñado, demuestra que en el caso de la revisoría fiscal, los hombres presentan 72 casos y las mujeres 19. Lo mismo ocurre en el ejercicio del contador, en donde de los 61 casos, 38 corresponden a los hombres y 23 a las mujeres.

Al comparar estos resultados con el estudio realizado anteriormente, se encuentra que de los 100 casos denunciados entre los años 2005 y 2007, el 70% correspondían a hombres, contra un 30% de las mujeres, lo cual muestra un descenso en la participación de los hombres en los casos de violación de la norma en los últimos cinco años.

Por los anteriores motivos, la Junta Central de Contadores impone algunas sanciones para lograr que se cumpla con mayor cabalidad el código de ética y así lograr que el índice de casos denunciados disminuya considerablemente.

Tipos de sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores

Antes de comenzar con la caracterización de las sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores, es necesario definir el concepto de sanción, el cual se entiende como “el castigo que se da al que no cumple una norma establecida o tiene un comportamiento incorrecto” (DRAE, 2005).

En este sentido, la Junta ha determinado cuatro tipos de sanción aplicables a los contadores que incumplen la ley, dependiendo de la gravedad de la falta cometida. Las sanciones establecidas son:

1. Amonestaciones: corresponden al llamado de atención por cometer faltas leves.
2. Multas: estas sanciones se imponen cuando la falta no conlleve la comisión de delito o violación grave contra la ética. Las multas se ven reflejas en valores pecuniarios establecidos de acuerdo con la gravedad de la falta cometida.
3. Suspensión de la inscripción: esta sanción se impone por el incumplimiento de lineamientos tales como el código de ética, normas de auditoría, normas jurídicas, principios de contabilidad generalmente aceptados, violación a la confidencialidad de documentos y la reincidencia en casos de multas impuestas, lo cual acarrea la suspensión hasta por un año de la inscripción.
4. Cancelación de la inscripción: es el máximo castigo impuesto por la Junta, como consecuencia de faltas graves como son el delito contra la fe pública, inscripción con base en falsos documentos, reincidencia en sanciones, entre otras. Esta sanción podrá ser levantada a los 10 años o antes, si la justicia penal rehabilitare al condenado (Ley 43, artículos 23-26).

Para imponer las sanciones establecidas, la Junta ha definido un debido proceso para el análisis de las denuncias interpuestas contra contadores, lo cual supone un tiempo promedio para su ejecución de dos meses, siempre y cuando no trascienda apelación ante la vía gubernativa, lo cual puede tomar un mayor tiempo para la resolución definitiva.

Las sanciones impuestas a los 166 casos analizados en el presente estudio, se distribuyen según el tipo de sanción, de la siguiente manera:

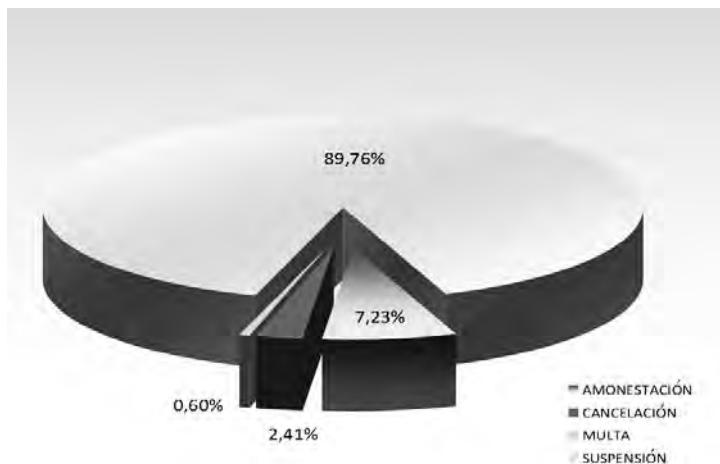


Figura 5. Tipo de sanción expuesta a los profesionales del área contable

Fuente: elaboración propia. Datos tomados de la Junta Central de Contadores.

Observando la Figura 5, es claro que la mayor sanción que impone la Junta Central de Contadores a los profesionales del área contable es la suspensión de su inscripción por el término de 3 a 12 meses. En segunda instancia, se encuentran las amonestaciones hacia los contadores con una participación del 7.23%. Por su parte, la sanción de cancelación de la inscripción alcanza un 2.41% de las sanciones impuestas, lo cual es un porcentaje bajo. Finalmente, encontramos las multas que presentan un 0.60% del total de todas las sanciones que se encuentran en los reportes expuestos en la página web de la Junta Central de Contadores.

Si bien las sanciones impuestas corresponden a lo definido por la ley, en cuanto a su aplicación dado el tipo de falta cometida, es interesante mencionar que no todos los casos denunciados han sido objeto de sanción, como lo expone el informe ROSC (Banco Mundial, 2003, p.8), en donde se cuestiona la capacidad para operar y sancionar por parte de la Junta, en los casos denunciados, ya que de 174 casos analizados en el 2002, sólo 2 casos fueron objeto de sanciones reales. Lo anterior, bajo los datos que se manejan en el presente estudio, ratifica dicha situación, ya que los casos denunciados para el 2008, según datos de la Junta, fueron 257, de los cuales fueron reportados como sancionados 74 casos, es decir, el 28%.

Frente a las sanciones impuestas durante los últimos cinco semestres, se observa un comportamiento heterogéneo en cuanto al número de casos sancionados por período, como se ilustra en la Figura 6.

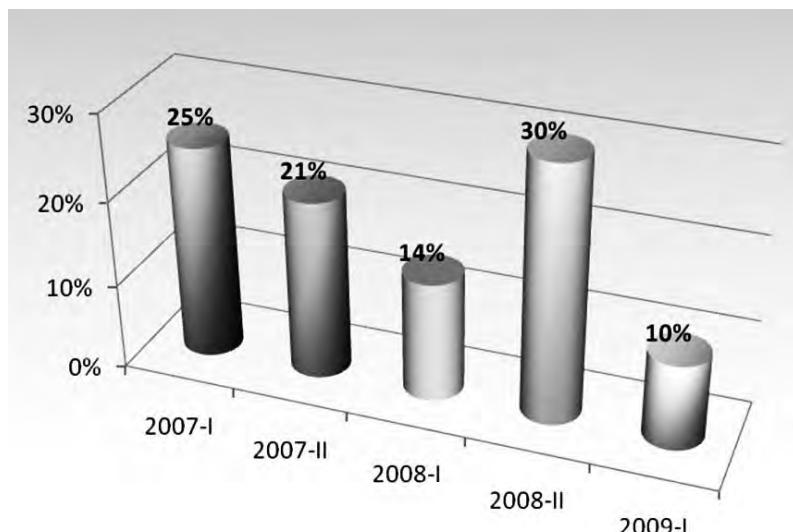


Figura 6. Tipo de sanción expuesta a los profesionales del área contable
Fuente: Elaboración propia. Datos tomados de la Junta Central de Contadores

Con respecto a la Figura 6, se muestra una evolución favorable para el período comprendido entre el primer semestre de 2007 y primer semestre de 2008, en cuanto a la reducción de los casos sancionados, lo cual puede corresponder a un menor número de casos que efectivamente cometieron faltas contra el código de ética. No obstante, en el segundo semestre de 2008, se observa un aumento significativo que duplicó lo reportado en el semestre anterior, lo cual muestra que de los 166 casos analizados el 30% se sancionaron durante el segundo semestre de 2008. Y por último, en el primer semestre de 2009 los casos se redujeron considerablemente, descendiendo un 66% con relación al semestre inmediatamente anterior.

Reflexión de los aspectos éticos analizados a partir de lo enunciado en el código de ética internacional

Como se ha comentado a lo largo del trabajo, las faltas cometidas contra el código de ética han sido objeto de estudio por parte de organismos multilaterales, tal como lo trató el Banco Mundial a través de lo expuesto en el informe ROSC. Frente a lo enunciado en el informe, se afirma que en Colombia, el código de ética es limitado y desactualizado frente a los lineamientos que expone y no es comparable frente a códigos de ética internacionales mucho más robustos como es el caso de lo emitido por la IFAC (Banco Mundial, 2003, p. 9).

Frente a esto, se observa que a partir de lo establecido en la Ley 1314 de 2009, se abre la posibilidad de converger hacia estándares internacionales, entre ellos lineamientos sobre ética profesional que podrían conllevar a la aplicación del código de ética internacional emitido por la IFAC.

En este sentido, al considerar las faltas cometidas y caracterizadas en el presente estudio, frente a los lineamientos establecidos por la International Federation of Accountants (IFAC), se encuentra que el principio de observancia de disposiciones normativas, el cual fue el más vulnerado por los contadores, no es un principio definido como tal en dichos lineamientos, y que por lo que se interpreta, no sería objeto de sanción. Sin embargo, existe un principio de “competencia profesional y debido cuidado”⁶, que establece que: “el profesional contable debe siempre estar actualizado manteniendo sus habilidades y sus conocimientos para así prestar un servicio adecuado de acuerdo con las normas profesionales”, lo cual en el presente estudio se determinó como una de las posibles explicaciones frente a esta falta.

En cuanto al principio de independencia, violado en Colombia, se encuentra que en el código de ética internacional se desarrolla con una mayor profundidad lo referente a las circunstancias, situaciones y posibles medidas de prevención que podría tomar un contador frente a un determinado hecho que vulnere este principio.

De allí que el código de ética internacional establece una serie de elementos adicionales a lo expuesto a nivel nacional, y que permiten obtener mayores elementos de juicio para que el contador analice las distintas situaciones que se le pueden presentar en su ejercicio profesional y que pueden conllevar una falta del código de ética.

Dichos elementos hacen referencia a las posibles amenazas que enfrenta el contador, las salvaguardas que buscan eliminar o disminuir en gran parte dichas amenazas, así como la recomendación de caracterizar y analizar los clientes de sus servicios.

Es interesante ver el siguiente párrafo que se expone en el código de ética internacional: “Un contador profesional en la práctica pública no debe comprometerse con ningún ne-

6 Otros principios establecidos por el código de ética son:

Integridad: el contador debe ser objetivo y honesto tanto en las relaciones personales como en las laborales.

Objetividad: un contador no puede permitir que los intereses de terceros prevalezcan y que incidan en sus juicios personales y profesionales.

Confidencialidad: un contador debe respetar la confidencialidad obtenida durante su vida profesional y de sus negocios y sólo la puede revelar a terceros siempre y cuando haya un deber o derecho legal que le permita revelarlo.

Comportamiento profesional: es indispensable que el contador respete las leyes y que no cometa infracciones que vayan contra la profesión.

gocio, ocupación o actividad que dañe o pueda dañar la integridad, objetividad o la buena reputación de la profesión y como consecuencia sea incompatible con la prestación de sus servicios profesionales” (IFAC, s.f.).

Es decir, el contador está en plena responsabilidad de sus actos y de las consecuencias que éstos pueden traer. Cada contador puede decidir qué decisión tomar frente a un determinado hecho, aunque es cierto que no sólo la voluntad del contador influye en la toma de dicha decisión, dado que existen factores que amenazan la ética del contador, tales como:

1. Intereses personales.
2. Auto-revisión.
3. Medición.
4. Familiaridad.
5. Intimidación.

En la mayoría de estos factores, se encuentra la intervención de un tercero, que puede generar la decisión equivocada por parte del contador, dado el conflicto de intereses que puede surgir.

Es por esta razón que se generó la necesidad de la creación de salvaguardas que buscan eliminar o disminuir en gran parte las amenazas que el contador puede llegar a asumir. Estas salvaguardas expuestas por el código de ética internacional, se pueden dividir en dos categorías:

1. Salvaguardas de la profesión.
2. Salvaguardas del ambiente laboral.

Entendiéndose cada una de ellas como medios de preservación de la ética del contador dentro y fuera de la compañía en la que esté laborando.

Otra forma que tiene el contador público de eliminar las amenazas, consiste en la capacidad de analizar y observar claramente las características de su cliente y concluir si es conveniente trabajar para éste, o si en cambio es una amenaza para los principios básicos de ética profesional. El contador sólo debe aceptar trabajos que estén plenamente facultados por la ley para ser realizados, es decir, no debe realizar labores que le demanden falta de ética y compromiso para con su profesión.

En conclusión, el contador público debe observar todas las situaciones que se presenten y tomar la mejor decisión para él y para su profesión, manteniendo siempre una actitud de rectitud y moral.

Conclusiones

1. El principio más violado del código de ética, corresponde a la inobservancia de disposiciones normativas, con un 28% de los casos sancionados. Esto podría ser explicado, entre otras razones, por la dispersión normativa existente en Colombia y la falta de actualización por parte de los contadores en temas que trascienden lo tributario.
2. Bajo prácticas internacionales, las normas que deben observar los contadores se encuentran centralizadas en número limitado de reguladores y existen esquemas de regulación internacional que obligan la capacitación continuada por parte de los profesionales que ejercen la actividad contable, lo cual permitiría, para el caso colombiano, disminuir este riesgo.
3. La revisoría fiscal es el ejercicio de la contaduría pública que más incumple con el código de ética colombiano, superando por muy poco a los contadores, que en sumatoria de los dos, representan el 93% de casos denunciados ante la Junta Central de Contadores.
4. Desde el estudio de género, el hombre es el que más incumple con el código de ética en ejercicio profesional, llegando a superar a las mujeres en un 77% de los casos analizados.
5. Comparado el presente estudio con respecto al desarrollado anteriormente por la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Santo Tomás para el período 2005-2007, se evidencia la prevalencia del principio del código de ética vulnerado, así como el género y el ejercicio profesional que incumplieron dicho principio para el período 2007-2009.
6. La forma más utilizada por la Junta Central de Contadores para sancionar a los que infringen el código de ética es la suspensión de la inscripción con un 89.76% del total de sanciones impuestas, lo cual demuestra que las faltas cometidas frente al código son consideradas de gravedad, ya que ésta es la segunda sanción de mayor nivel que impone la Junta Central de Contadores.
7. Se observa que bajo el período de análisis, el semestre en el cual se presentaron mayor número de sanciones fue el segundo del año 2008, con 50 casos, entre los 166 que se incluyeron en este estudio.
8. Organismos de carácter mundial, como el Banco Mundial, han concluido que Colombia debe ajustar su código de ética hacia estándares internacionales, como el emitido por el IFAC, lo cual a partir de lo enunciado en la Ley 1314 de 2009, permitiría la posibilidad de converger hacia estos estándares.
9. A partir de lo establecido en el código de ética internacional, se enuncia una serie de elementos que permitiría que el contador contará con mayores elementos de juicio, como son la identificación de las posibles amenazas que enfrenta el contador, las sal-

vanguardas que buscan eliminar o disminuir en gran parte dichas amenazas, así como la recomendación de caracterizar y analizar los clientes de sus servicios, con el fin de mitigar las violaciones cometidas al código de ética.

Referencias

- Banco Mundial. (2003). *Informe sobre la Observancia de Estándares y de Códigos (ROSC). Contabilidad y Auditoría*. Washington: Banco Mundial.
- Congreso de la República de Colombia. (1990, 13 de diciembre). Ley 43 de 1990. *Diario Oficial* No, 39.602.
- International Federation of Accountants - IFAC. (2007). *Modelo de orientación, y de conducta profesional ética y principios generales. Código de ética internacional*. Londres: International Federation of Accountants - IFAC.
- Junta Central de Contadores. (2002). *Circular Externa* No.45. Recuperado el 30 de agosto de 2009 desde <http://www.jccconta.gov.co>.
- Junta Central de Contadores. (2008). *Informe de Gestión 2008*. Recuperado el 15 de agosto de 2009 desde <http://www.jccconta.gov.co>
- Junta Central de Contadores. (2009). *Reportes de sancionados*. Recuperado el 15 de agosto de 2009 desde <http://www.jccconta.gov.co>
- Ministerio de Educación Nacional. (2009). *Datos de formación en Educación Superior. Observatorio Laboral para la Educación en Colombia*. Recuperado el 25 de agosto de 2009 desde <http://www.graduadoscolombia.edu.co>.
- Legis. (2009). *Régimen Contable Colombiano*. Bogotá: Legis.
- Real Academia Española de la Lengua. (2005). *Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua*. Madrid: Real Académia Española de la Lengua.
- Rueda, G. (2002). Descripción de las diferencias de la contabilidad financiera colombiana que pueden dificultar la plena convergencia con los estándares internacionales. *Revista Cuadernos de Contabilidad*.
- Vargas, C. & Católico, D. (2007). La responsabilidad ética del contador público. *Revista Activos*, (12), 100 - 116.