

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### **Información Importante**

La Universidad Santo Tomás, informa que el(los) autor(es) ha(n) autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del Catálogo en línea del CRAI-Biblioteca y el Repositorio Institucional en la página Web de la CRAI-Biblioteca, así como en las redes de información del país y del exterior con las cuales tenga convenio la Universidad.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan finalidad académica, nunca para usos comerciales, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, la Universidad Santo Tomás informa que “los derechos morales sobre documento son propiedad de los autores, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.”

**Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación, CRAI-Biblioteca**

**Universidad Santo Tomás, Bucaramanga**

EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Cambios e Incidencias que Generan las Normas de Aseguramiento de la Información, en  
Relación a la Conducta Ética del Contador Público en el Ejercicio de su Profesión**

**Angélica María Imbreth Jaimes**

**Luz Stella Angarita Ruiz**

**Trabajo de grado para optar el título de Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría  
Externa**

**Director**

**Oscar Horacio Torres Galvis**

**Contador Público**

**Universidad Santo Tomas, Bucaramanga**

**División de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables**

**Facultad de Contaduría Pública**

**2017**

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Contenido**

Resumen.....	8
Introducción .....	9
1. Cambios e Incidencias que Generan las Normas de Aseguramiento de la Información, en Relación a la Conducta Ética del Contador Público en el Ejercicio de su Profesión.....	10
1.1 Definición del Problema.....	10
1.2 Formulación del Problema.....	11
1.3 Justificación.....	11
1.4 Objetivos.....	12
1.4.1 Objetivo General.....	12
1.4.2 Objetivos Específicos.....	12
2. Marco Referencial.....	13
2.1 Marco Conceptual.....	13
2.2 Marco Teórico – Jurídico .....	17
2.3 Marco Geográfico.....	20
3. Metodología.....	20
4. Principales Conceptos de Aseguramiento de la Información de Acuerdo a los Nuevos Estándares Internacionales.....	21
4.1 Aseguramiento.....	23
4.1.1 Contratos de Aseguramiento.....	25
4.1.2 Contratos que no son de Aseguramiento.....	28

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

4.2	Seguridad Razonable. ....	29
4.3	Administración de Riesgos. ....	30
4.4	Estructura de los Pronunciamientos Emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información. ....	31
4.4.1	Normas internacionales de auditoría – NIA ( <i>ISA</i> por sus siglas en inglés).....	32
4.4.2	Normas internacionales de control de calidad – NICC ( <i>ISQC</i> por sus siglas en inglés). 38	
4.4.3	Normas internacionales de trabajo de revisión – NITR ( <i>ISRE</i> por sus siglas en inglés). 41	
4.4.4	Normas internacionales de trabajos para atestiguar – NITA ( <i>ISAE</i> por sus siglas en inglés). 42	
4.4.5	Normas internacionales de servicios relacionados – NISR ( <i>ISRS</i> por sus siglas en inglés). 43	
5.	Normativa Vigente sobre el Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad.....	46
5.1	Principios Fundamentales.....	48
5.1.1	Integridad. ....	48
5.1.2	Objetividad.....	49
5.1.3	Competencia y diligencia profesional.....	50
5.1.4	Confidencialidad. ....	51
5.1.5	Comportamiento profesional.....	51

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

5.2	Aplicación del Código para Profesionales de la Contabilidad en Ejercicio – Parte B	52
5.2.1	Independencia en encargos de auditoría y de revisión.....	55
5.2.2	Prestación de servicios que no son de aseguramiento a un cliente de auditoría.	60
5.2.3	Independencia en otros encargos de aseguramiento. ....	65
5.3	Aplicación del Código para Profesionales de la Contabilidad en la Empresa – Parte C	69
6.	Similitudes y Diferencias entre el Código de Ética Internacional y la Ley 43 de 1990	72
7.	Cambios e Incidencias que Generan las Normas de Aseguramiento de la Información, en Relación a la Conducta Ética del Contador Público en el Ejercicio de su Profesión.....	90
8.	Conclusiones .....	101
	Referencias Bibliográficas .....	104

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Contenido de Tablas**

Tabla 1. NIA relacionadas con la evaluación del riesgo. ....	33
Tabla 2. NIA relacionadas con la respuesta al riesgo. ....	35
Tabla 3. NIA relacionadas con el informe. ....	37
Tabla 4. Normas internacionales de trabajo de revisión – NITR (ISRE).....	41
Tabla 5. <i>Normas internacionales de trabajos para atestiguar – NITA (ISAE)</i> .....	42
Tabla 6. <i>Normas internacionales de servicios relacionados – NISR (ISRS)</i> . ....	43
Tabla 7. Documento de discusión pública de las enmiendas efectuadas por el IAASB, normas nuevas. ....	45
Tabla 8. Documento de discusión pública de las enmiendas efectuadas por el IAASB, normas modificadas .....	46
Tabla 9. <i>Total de contadores públicos inscritos en la Junta Central de Contadores a julio de 2017</i> .....	73
Tabla 10. Total de sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores según el tipo de sanción año 2016 y primer semestre de 2017. ....	74
Tabla 11. <i>Sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores, según la calidad del contador público año 2016 y primer semestre de 2017</i> .....	76
Tabla 12. <i>Conductas en las que más incurren los contadores públicos con corte a 31 de diciembre de 2016</i> . ....	78
Tabla 13. <i>Análisis comparativo sobre las amenazas de la sección B del código de ética IESBA y la Ley 43 de 1990</i> . ....	97

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### Contenido de Figuras

Figura 1. Descripción del marco técnico normativo de aseguramiento de la información. Adaptado: Legis Comunidad Contable. Febrero 9 de 2016.....	22
Figura 2. Descripción de tipos de contratos profesionales. Adaptado. Estándares/Normas internacionales de aseguramiento de la información financiera. Samuel Alberto Mantilla Blanco. Segunda edición 2016 pág. 34 .....	25
Figura 3. Descripción del análisis de los contratos de aseguramiento. Adaptado: Estándares/Normas internacionales de aseguramiento de la información financiera. Samuel Alberto Mantilla Blanco. Segunda edición 2016. Pág.38.....	26
Figura 4. Descripción estructura de pronunciamientos emitidos por el IAASB. Adaptado: Manual de pronunciamientos internacionales – IAASB (Edición 2013).....	32
Figura 5. Descripción de contadores autorizados. Adaptado: JCC.....	73
Figura 6. Descripción de contadores titulados. Adaptado JCC.....	74
Figura 7. Tipos de Sanciones Año 2016. Adaptado: JCC.....	75
Figura 8. Tipos de Sanciones Primer Semestre 2017. Adaptado: JCC. ....	75
Figura 9. Sanciones según la calidad año 2016. Adaptado: JCC. ....	76
Figura 10. Sanciones según la calidad primer semestre 2017. Adaptado: JCC. ....	77
Figura 11. Conductas en las que más incurrieron los contadores públicos con corte a 31 de diciembre de 2016.....	79

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### Resumen

El presente documento tiene como finalidad, el estudio y análisis de las nuevas normas de ética, a las que se encuentra obligado el contador público en el ejercicio de actividades que requieran la aplicación del nuevo marco técnico de aseguramiento de la información. Contiene un comparativo sobre lo planteado por el código de ética internacional y la Ley 43 de 1990, resaltando los aspectos más relevantes. Pese a que los dos códigos objeto de estudio presentan similitudes que permiten pensar que se complementan entre sí, es importante señalar que este análisis genera inquietudes sobre su aplicación a los contadores públicos en Colombia.

**Palabras clave:** Aseguramiento, Ética profesional, Auditoría, Contador público, Profesional de la Contabilidad, *IESBA*.

### *Abstrac*

*The purpose of this document is to study and analyze the new ethical standards to which the public accountant is obliged to carry out activities that require the application of the new technical framework for information assurance. It contains a comparison on what was proposed by the international code of ethics and Law 43 of 1990, highlighting the most relevant ones. Although the two codes under study present similarities that suggest that they complement each other, it is important to note that this analysis generates concerns about its application to public accountants in Colombia.*

**Key Word:** Assurance, Professional ethics, Auditing, Public accountant, Accountant, *IESBA*.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### **Introducción**

El presente trabajo se basó en el estudio de los cambios e incidencias que generan las Normas de Aseguramiento de la Información, en relación a la conducta ética del contador público en el ejercicio de su profesión; debido a la inobservancia y a la falta de interés por parte de los contadores públicos, que ha generado un aumento en las sanciones y una desacreditación de la profesión por la falta de actualización y calidad en los servicios prestados.

Para el desarrollo de este proyecto, se analizó la efectividad de la aplicación de los dos códigos de ética en Colombia a través de un paralelo y a la información encontrada en organismos importantes que controlan y promueven la profesión.

Con esta investigación se busca mejorar la calidad de los servicios profesionales y concientizar a los contadores públicos independientes y/o dependientes y a las sociedades de contadores sobre el debido cumplimiento de los principios que rigen la conducta de la contaduría pública, esto con la intención de ofrecer servicios con valor agregado en todos los aspectos.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### **1. Cambios e Incidencias que Generan las Normas de Aseguramiento de la Información, en Relación a la Conducta Ética del Contador Público en el Ejercicio de su Profesión.**

#### **1.1 Definición del Problema.**

El país se encuentra en constantes cambios, debido al crecimiento económico y financiero del mundo, que amplía la visión de los negocios y hace cada vez más necesario mejorar las relaciones con el exterior, motivo por el cual es indispensable manejar un mismo lenguaje financiero y contable. Para realizar el proceso de conversión a Las Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información - NAI, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo emitió el Decreto 0302 del 20 de febrero de 2015, por medio del cual se reglamentó la Ley 1314 del 2009.

Todo este proceso de conversión a normativa internacional genera mayores exigencias para el ejercicio profesional de los contadores públicos, y trae consigo la necesidad de mejorar la competencia profesional, lo que requiere un proceso de actualización constante con total observancia a la normativa vigente.

Con todos los cambios que ha venido presentando el ejercicio de la profesión del contador público, no se ha dado la importancia que merece el código de ética en el ejercicio de la profesión, teniendo que afrontar situaciones de riesgos y sanciones al no tener el suficiente conocimiento de su aplicación, por el desconocimiento de las mismas y/o el incumplimiento consciente de los principios fundamentales de ética que reglamentan la profesión y permiten dar sostenibilidad y continuidad a la ciencia contable.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Por lo anterior, se considera importante que los contadores públicos tengan un conocimiento claro sobre las reglas y conductas éticas que deben cumplir en el ejercicio de actividades relativas al aseguramiento de la información en el ejercicio de la profesión.

### **1.2 Formulación del Problema.**

Dado lo anterior se hace necesario identificar y documentar los cambios e incidencias que generan las normas de aseguramiento de la información, en relación a la conducta ética del contador público en el ejercicio de su profesión; teniendo en cuenta que el desconocimiento de las mismas puede hacer que se incurra en riesgos y sanciones que afecten su integridad y ejercicio profesional.

### **1.3 Justificación.**

Teniendo en cuenta las exigencias que presentan los nuevos estándares internacionales sobre el ejercicio profesional del contador público en Colombia en cuanto a las actividades relacionadas con el aseguramiento de la información y al desconocimiento e inobservancia del código de ética por parte de los profesionales que se evidencia día a día, surge el interés de realizar este trabajo de investigación para documentar la incidencia de los estándares internacionales en el desarrollo adecuado y ético del ejercicio profesional de los contadores públicos, generando trabajos de calidad que garanticen un ambiente de confianza y legalidad para el Estado y la sociedad en general.

**1.4 Objetivos.****1.4.1 Objetivo General.**

Describir los cambios e incidencias que generan las normas de aseguramiento de la información, en relación a la conducta ética del contador público en el ejercicio de su profesión.

**1.4.2 Objetivos Específicos.**

1. Describir los principales conceptos de aseguramiento de la información de acuerdo a los nuevos estándares internacionales.
2. Documentar la normativa vigente sobre el código de ética internacional para profesionales de la contabilidad.
3. Identificar y describir las similitudes y diferencias entre el código de ética internacional y la Ley 43 de 1990.
4. Describir los cambios e incidencias que generan las normas de aseguramiento de la información, en relación a la conducta ética del contador público en el ejercicio de su profesión.

## 2. Marco Referencial.

### 2.1 Marco Conceptual.

**Actividad profesional:** Una actividad que requiere cualificaciones en el área de la contabilidad o en áreas relacionadas, realizada por un profesional de la contabilidad, incluidas la contabilidad, la auditoría, los servicios fiscales, la consultoría de gestión y la gestión financiera. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Amenazas:** Son advertencias que pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias, que pueda comprometer, o se pueda pensar que compromete, el cumplimiento de los principios fundamentales por parte del profesional de la contabilidad. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Aseguramiento:** En el aseguramiento, el contador profesional (en ejercicio público) se compromete a dar seguridad razonable de que la información contenida en los estados financieros (o en otra materia sujeto) representa de manera razonable la posición financiera, el desempeño financiero y los flujos de efectivo (o en otra materia sujeto) de acuerdo con los IFRS (u otro criterio). Y para ello se compromete a hacer un examen (ISA) que le dé seguridad razonable de ello. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Auditoría:** Es un proceso estructurado que conlleva la aplicación de habilidades analíticas, juicio profesional y escepticismo profesional; usualmente es realizada por un equipo de profesionales, dirigido con habilidades directivas; usa formas apropiadas de tecnología y se adhiere a una metodología. (Mantilla Blanco, 2016)

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Código de ética:** Es el código que fija las normas tendientes a regular el comportamiento de las personas dentro de un determinado contexto, como ser el de una profesión, una empresa u organización, entre otros; es decir, se trata de una compilación de normativas que se consideran las más convenientes en un determinado contexto o para un determinado grupo social. (Ucha, 2010)

**Contador público:** Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la ley 43 de 1990, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. (Congreso de la República, Ley 43, 1990)

**Consejo de normas internacionales de ética para contadores – IESBA:** Es un organismo independiente emisor de normas que desarrolla un código de ética para profesionales de la contabilidad adecuado internacionalmente. El objetivo de *IESBA*, tal como se indica es servir al interés público mediante la emisión de normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Ética profesional:** Se entiende como el conjunto de normas y principios por el que debe regirse un profesional; trata de fundar conciencia de responsabilidad en el ámbito laboral y en la ejecución de la profesión. La ética profesional está estrechamente relacionada con la deontología y puede hallarse en los códigos deontológicos, en cierta forma, que normalizan una actividad profesional, pero la ética profesional no impone sanciones legales o normativas. La deontología es parte de lo que se conoce como ética normativa y comparte un conjunto de reglas y principios que deben cumplirse de manera obligatoria. (Anónimo, 2014)

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Federación internacional de contadores – IFAC:** Creada con el objetivo de servir al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. Defiende la transparencia, rendición de cuentas y la comparabilidad de la información financiera; ayuda al desarrollo de la profesión contable y de auditoría y comunica la importancia y el valor de los profesionales de la contabilidad a la infraestructura financiera global. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Firma:** (a) Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad, (b) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios, y (c) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Nivel aceptable:** Nivel con el que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Normas de aseguramiento de la información – NAI:** Se entiende por normas de aseguramiento de información 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. (Congreso de la República, 2009)

**Profesional de la contabilidad:** Una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Profesional de la contabilidad en ejercicio:** Un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma que presta servicios profesionales, con independencia de su adscripción funcional (por ejemplo, auditoría, fiscal o consultoría). Este término también se utiliza para referirse a una firma de profesionales de la contabilidad en ejercicio. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Profesional de la contabilidad en la empresa:** Un profesional de la contabilidad empleado o contratado con capacidad ejecutiva o no ejecutiva. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Revisoría Fiscal:** Es un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales. (Ministerio de Educación Nacional. CTCF, Pronunciamiento 7)

**Salvaguarda:** Son actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Seguridad razonable:** De acuerdo a lo señalado por la NIA 200, la seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se obtiene cuando el auditor ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015)

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### 2.2 Marco Teórico – Jurídico

**Ley 43 de 1990:** Por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones. (Congreso de la República, Ley 43, 1990). El capítulo IV de esta ley contiene el código de ética profesional al que se encuentran obligados a observar los contadores públicos en Colombia.

**Ley 1314 de julio 13 de 2009:** Por la cual se regulan los principios y las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptadas en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios. (Congreso de la República, 2009)

**Código de ética para profesionales de la contabilidad 2014 – IESBA:** Desarrolla y emite, bajo su propia autoridad, el código de ética para profesionales de la contabilidad, para su uso por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo. Un organismo miembro de la *IFAC* o una firma no aplicarán normas menos exigentes que las que figuran en el código. No obstante, si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben a un organismo miembro de la *IFAC* o a una firma el cumplimiento de determinadas partes del código, cumplirán todas las demás partes del mismo. Algunas jurisdicciones pueden tener requerimientos y directrices que difieren de los que se contienen en el código; en dichas jurisdicciones, es necesario que los profesionales de la

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

contabilidad conozcan estas diferencias y cumplan los requerimientos y directrices más estrictos, salvo que lo prohíban las disposiciones legales y reglamentarias. (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), 2014)

**Decreto 302 de febrero 20 de 2015:** Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. El 5 de diciembre de 2012 el Consejo Técnico de la Contaduría Pública le recomendó al Gobierno Nacional que el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de aseguramiento de la información que ordena la Ley 1314, se llevará a cabo tomando como referente a los estándares de auditoría y aseguramiento de la información que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (*IAASB*, por sus siglas en inglés) y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*IESBA*, por sus siglas en inglés), ambos organismos pertenecientes a la Federación Internacional de Contadores (*IFAC*, por sus siglas en inglés). Este Decreto expide el Marco Técnico Normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), que contiene: las Normas internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC); las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (NITR); las Normas Internacionales de Trabajos para Atestiguar (*ISAE* por sus siglas en inglés); las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) y el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, conforme se dispone en el anexo que hace parte integral del documento. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015)

**Decreto 2420 de diciembre 14 de 2015:** Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. La parte 2 del Decreto contiene todo lo

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

referente a la aplicación de las normas de aseguramiento de la información. (Ministerio de comercio, Industria y Turismo. Decreto 2420, 2015)

**Decreto 2496 de diciembre 23 de 2015:** Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015)

**Decreto 2132 de diciembre 22 de 2016:** Por medio del cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de las Normas de Aseguramiento de la Información, previsto en el artículo 1.2.1.1, del libro I, parte 2, título 1, del Decreto 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, remitió a los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Hacienda y Crédito Público, respectivamente, las enmiendas efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, *International o IESBA* por sus siglas en inglés, al Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, al igual que las enmiendas efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento o *IAASB* por sus siglas en inglés, al Manual de Procedimientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría y Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados Parte I y II, concluyendo que tras la puesta en discusión pública la recepción y análisis de los comentarios recibidos a dichas enmiendas, no se identificaron aspectos de fondo que pudieran implicar la inconveniencia de su aplicación en Colombia y recomendando, en primer lugar, la expedición de un decreto reglamentario que las ponga en vigencia y destacando que su aplicación obligatoria sea a partir del 1º enero de 2018 y, en segundo lugar, que las fechas de vigencia incluidas en el texto original de las normas no se

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

tengan en cuenta en la regulación colombiana. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016)

**Estándares internacionales de aseguramiento de la información:** El marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información a que se refiere la Ley 1314 de 2009, el decreto reglamentario 302 de 2015 y demás decretos modificatorios contienen:

- Las normas internacionales de auditoría – NIA (*ISA* sigla en inglés).
- Las normas internacionales de control de calidad – NICC (*ISQC* sigla en inglés).
- Las normas internacionales de trabajo de revisión – NITR (*ISRE* sigla en inglés).
- Las normas internacionales de trabajos para atestiguar – NITA (*ISAE* sigla en inglés).
- Las normas internacionales de servicios relacionados – NISR (*ISRS* sigla en inglés).
- Código de ética para profesionales de la contaduría.

### 2.3 Marco Geográfico.

En el territorio nacional Colombiano.

### 3. Metodología.

Este proceso de investigación se realizará con una metodología combinada, así:

**Documental**, porque contiene las definiciones y descripciones para soportar los objetivos específicos mencionados.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

**Aplicada**, porque busca describir los principios y estructura de conducta ética que están obligados a observar los contadores públicos en el ejercicio profesional, especialmente en aquellas actividades relacionadas con el aseguramiento de la información.

### **4. Principales Conceptos de Aseguramiento de la Información de Acuerdo a los Nuevos Estándares Internacionales**

Con la Ley 1314 del 13 de julio de 2009, el Estado Colombiano dirige su acción hacia la internacionalización de las relaciones económicas, mediante la convergencia a las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información.

Para esta ley se entiende por normas de aseguramiento de la información:

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. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior (Congreso de la República, 2009)

La ley señala que los trabajos de aseguramiento de la información financiera que se contraten ya sea con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados en todos los casos bajo la dirección y responsabilidad de un contador público.

La ley 1314 de 2009 en lo relacionado al marco técnico normativo de aseguramiento de la información ha sido reglamentada mediante el Decreto 302 del 20 de febrero de 2015, el Decreto 2420 del 14 de diciembre de 2015, el Decreto 2496 del 23 de diciembre de 2015 y el Decreto 2132 del 22 de diciembre de 2016; el decreto 302 de 2015 menciona que el Consejo

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Técnico de la Contaduría Pública le recomendó al Gobierno que la convergencia hacia los estándares internacionales de aseguramiento de la información se realizara tomando como referencia las normas de auditoría y aseguramiento de la información emitidas por el *IAASB* y el código de ética para profesionales de la contabilidad emitido por el *IESBA*. El marco técnico normativo de aseguramiento de la información expedido contiene:



Figura 1. Descripción del marco técnico normativo de aseguramiento de la información. Adaptado: Legis Comunidad Contable. Febrero 9 de 2016

De acuerdo a lo que señala el último Decreto modificatorio de 2016 del DUR, en el artículo 1.2.1.2. el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información debe ser aplicado de manera obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios, a entidades del Grupo 1 y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en el Decreto 2420 de 2015 y normas posteriores que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207 numeral 7 y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros y aplicarán las *ISAE* en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016)

### **4.1 Aseguramiento.**

El aseguramiento es un fenómeno que está cambiando por completo la teoría y la práctica de la auditoría en todo el mundo. Esto se debe a los avances significativos en la calidad de los profesionales que realizan trabajos de auditoría; sin embargo este esquema de aseguramiento está siendo difícil de asimilar, sobre todo en América Latina. El aseguramiento se aplica en sentido amplio a diversas actividades que contienen dos elementos comunes: (a) El cumplimiento de normas y regulaciones y (b) El uso de los enfoques y las técnicas de administración de riesgos. (Mantilla Blanco, 2016)

El glosario de los pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento - IAASB (por sus siglas en inglés), no define el término de aseguramiento, lo refiere hacia seguridad razonable, contrato de aseguramiento y riesgo del contrato de aseguramiento. Se puede decir entonces que en el aseguramiento el contador público se compromete a dar seguridad razonable, que puede ser expresada técnicamente de la siguiente manera:

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- Seguridad razonable que da el auditor a los usuarios, como respaldo de la calidad informativa de los estados financieros.
- Seguridad razonable para el auditor basada en la aplicación de las NIA, como respaldo a su condición profesional y/o personal.

Es importante tener claro que el **objetivo** del aseguramiento es dar seguridad razonable y el **medio** que se utiliza es prestar servicios profesionales a través de contratos o encargos profesionales; los cuales pueden traducirse como compromisos profesionales que tienen tres naturalezas:

- Una ética, derivada del código de ética profesional,
- Una técnica, derivada de los estándares que se requiere sean aplicados, y
- Una contractual, que se refiere al forzoso cumplimiento por la vía legal.

Sin embargo se debe entender que los contadores en el ejercicio de su profesión pueden celebrar dos tipos de contratos: los contratos de aseguramiento con aseguramiento razonable o limitado (moderado) y los contratos que no son de aseguramiento.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tipo de contrato	Alcance	Descripción del contrato	Estándar internacional
<b>Contrato de aseguramiento</b>	Información histórica	Contratos de seguridad razonable: Auditorías	Normas internacionales de auditoría - ISA (sigla en inglés)
		Otros contratos	Normas internacionales de contratos de aseguramiento - ISAE (sigla en inglés)
	Información no histórica	Contratos de aseguramiento limitado: Revisiones	Normas internacionales de contratos de revisión - ISRE (sigla en inglés)
		Otros contratos	Normas internacionales de contratos de aseguramiento - ISAE (sigla en inglés)
<b>Contratos que NO son de aseguramiento</b>	Servicios relacionados	Procedimiento de acuerdo convenido	
		Compilación de información financiera	Normas internacionales de servicios relacionados - ISRS (sigla en inglés)
		Compilación de otra información financiera	
	Preparación de declaraciones tributarias (cuando no se expresa conclusión que transmita aseguramiento)		
	Contratos de consultoría	Consultoría gerencial	
Consultoría tributaria			

Figura 2. Descripción de tipos de contratos profesionales. Adaptado. Estándares/Normas internacionales de aseguramiento de la información financiera. Samuel Alberto Mantilla Blanco. Segunda edición 2016 pág. 34

#### 4.1.1 Contratos de Aseguramiento.

El glosario de términos del manual de pronunciamientos del *IAASB* los define como un contrato en el cual un profesional expresa una conclusión con el ánimo de incrementar el grado de confianza de los usuarios potenciales distintos a los de la parte responsable acerca de los resultados de la evaluación o medición de una materia sujeto contra un criterio.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO



Figura 3. Descripción del análisis de los contratos de aseguramiento. Adaptado: Estándares/Normas internacionales de aseguramiento de la información financiera. Samuel Alberto Mantilla Blanco. Segunda edición 2016. Pág.38

El IAASB emitió la estructura conceptual internacional para los contratos de aseguramiento, la cual contiene los siguientes aspectos:

a) Define y señala el objetivo del contrato o compromiso de aseguramiento, identificando los estándares que se deben aplicar a cada uno de ellos.

b) Ofrece el marco de referencia que deben considerar los contadores profesionales que celebren contratos de aseguramiento.

c) Señala el alcance de la estructura conceptual.

d) Se condiciona a que el contador en ejercicio profesional debe aceptar un contrato de aseguramiento solamente cuando el conocimiento preliminar que tiene respecto del contrato señala:

- Se dará satisfacción a los requerimientos éticos relevantes: Independencia y Competencia profesional.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- El contrato contiene los elementos esenciales del mismo y el contador profesional está satisfecho respecto a la racionalidad del contrato; es decir, que no exista limitación importante en el alcance del trabajo.

e) Con base en la teoría de la medición o evaluación, define los siguientes elementos para el contrato de aseguramiento:

- Una relación entre partes, la cual está comprendida por el contador público, la parte responsable y los usuarios destinatarios del trabajo.

- El asunto sobre el cual se realiza el trabajo, el cual debe ser apropiado y se refiere a condiciones financieras o no financieras, características físicas, sistemas y procesos, entre otros.

- Criterios adecuados y confiables sobre los cuales se debe evaluar el asunto; son los puntos de referencia que se utilizan para definir los objetivos, los elementos y/o guías para la aplicación de disposiciones normativas o controles diseñados.

- Evidencia adecuada y suficiente, la cual debe estar basada en materialidad, riesgo, cantidad y calidad de la evidencia, así mismo se debe tener en cuenta siempre el escepticismo profesional.

- Informe de aseguramiento, que se refiere a la emisión de una conclusión sobre el trabajo realizado, el informe se debe generar en la forma que sea apropiada de acuerdo al grado de seguridad ofrecido: seguridad razonable o limitada (moderada).

Una seguridad razonable es menos que aseguramiento absoluto. La reducción a cero del riesgo del compromiso de aseguramiento es raramente alcanzable como resultado entre otros, de

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

los siguientes factores: pruebas selectivas, limitaciones inherentes del control interno, el uso de juicio en la obtención y evaluación de la evidencia, y en algunos casos las características del asunto cuando se evalúa contra el criterio identificado.

El contador profesional en el ejercicio de sus actividades podrá desempeñar únicamente dos tipos de contratos de aseguramiento:

- Contrato de aseguramiento razonable: De acuerdo a lo señalado por la NIA – 200, una seguridad razonable es un grado alto de seguridad, se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad. Este tipo de trabajo se debe expresar con una conclusión en forma positiva.

- Contrato de aseguramiento limitado: De acuerdo a la ISAE – 3000, una seguridad limitada o moderada es una reducción en el riesgo del trabajo a un nivel aceptable en las circunstancias del trabajo. Este tipo de trabajo se debe expresar con una conclusión en forma negativa.

### **4.1.2 Contratos que no son de Aseguramiento.**

No se consideran servicios de aseguramiento:

- Los procedimientos previamente convenidos.
- La compilación de estados financieros.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- La compilación de información financiera.
- La preparación de declaraciones tributarias, que no expresen atestiguamiento.
- Los trabajos de asesoría y/o consultoría.

En este tipo de trabajos el contador público debe evitar hacer referencia a las normas internacionales de auditoría (NIA), a las normas internacionales de trabajos de revisión (*ISRE*) o a las normas internacionales para atestiguar (*ISAE*), debe evitar utilizar los términos de aseguramiento, auditoría o revisión y debe evitar incluir declaraciones que puedan confundir para mejorar el grado de confianza.

### **4.2 Seguridad Razonable.**

De acuerdo a lo señalado por el autor Samuel Mantilla (2016), la seguridad razonable es un concepto clave, que generalmente se refiere a un nivel de aseguramiento alto, pero no absoluto y que no es exclusivo de los trabajos de auditoría, este concepto corresponde también a la preparación, presentación y revelación de información financiera y es inherente a la auditoría de estados financieros y a la auditoría del control interno.

Teniendo en cuenta que la seguridad razonable no acepta lo absoluto en ninguno de sus límites, no se admite ni la seguridad baja ni la seguridad absoluta, solamente se reconoce la existencia de la seguridad media y la seguridad alta. Siendo esta entonces la estructura conceptual del aseguramiento: (a) La auditoría, entendida como seguridad alta y (b) La revisión, otros trabajos de aseguramiento y los servicios relacionados entendidos como seguridad media.

Puede afirmarse, que no hay aseguramiento sin la contrapartida de administración de riesgos.

### 4.3 Administración de Riesgos.

La administración de riesgos entendida como el conjunto de estrategias y herramientas que surge para evitar, minimizar, trasladar y aprovechar todos los riesgos que pueden afectar un negocio u organización.

De acuerdo a lo señalado por el autor Samuel Mantilla (2016), son muchos los elementos que componen la administración de riesgos, sin embargo los que se mencionan a continuación son los más importantes:

- Técnicas para trabajar los riesgos, las cuales comprenden: evitar, minimizar, asumir o retener, transferir y compartir los riesgos.
- Herramientas de administración de riesgos, que hace referencia al control y la financiación de los riesgos.
- Reglas de la administración de riesgos, las cuales son consideradas como guías de orientación del proceso de toma de decisiones para la administración de riesgos: (a) No tomar más riesgo del que pueda permitirse, (b) Considerar las probabilidades y (c) No arriesgar una cantidad por poco.
- Objetivos de la administración de riesgos, no existe un objetivo único, sin embargo se puede decir que el principal objetivo sería minimizar los efectos de los riesgos, buscando su costo mínimo mediante la identificación, medición y control de los mismos.
- Procesos de administración de riesgos, existen diferentes formas de administrar los riesgos, sin embargo se mantienen estructuras muy similares: identificación, valoración y evaluación, control, explotación, financiación y monitoreo de los riesgos.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- Auditoría de la administración de riesgos, el propósito de controlar es verificar que las operaciones se están realizando de acuerdo con los planes, motivo por el cual la administración de riesgos requiere que se realicen periódicamente revisiones detalladas y sistemáticas con el fin de determinar si los objetivos se ajustan a la organización y si las medidas son confiables y han sido implementadas de manera adecuada.

### **4.4 Estructura de los Pronunciamientos Emitidos por el Consejo de Normas**

#### **Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información.**

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento - *IAASB* (por sus siglas en inglés *International Auditing and Assurance Standards Board*, se fundó en marzo de 1978 y es el organismo que se encarga de mejorar la calidad y la uniformidad de las actividades en todo el mundo y fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial. Para ello, emite normas a nivel internacional aplicables en materia de auditoría, control de calidad, revisión y aseguramiento de la información, además de otros servicios relacionados con esto. (Definición de IAASB, 2016)

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Los pronunciamientos emitidos por el *IAASB* se enmarcan dentro de la siguiente estructura:

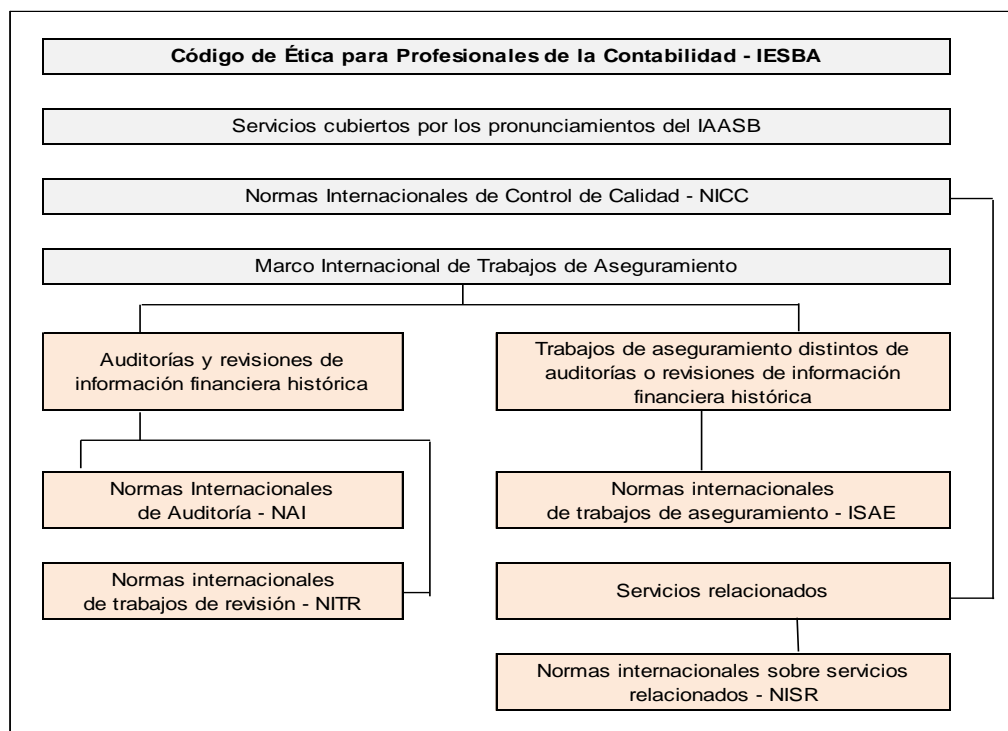


Figura 4. Descripción estructura de pronunciamientos emitidos por el *IAASB*. Adaptado: Manual de pronunciamientos internacionales – *IAASB* (Edición 2013)

### 4.4.1 Normas internacionales de auditoría – NIA (*ISA* por sus siglas en inglés).

El artículo 1.2.1.2., del Decreto 2132 de 2016, señala que los revisores fiscales obligados deben aplicar las Normas Internacionales de Auditoría – NIA, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207 numeral 7 y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen o informe de los estados financieros.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 1.

*NIA relacionadas con la evaluación del riesgo.*

NIA	DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría	Establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría. Así mismo explica su alcance, aplicabilidad y estructura e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente.
210	Acuerdos de los términos del encargo de auditoría	Esta NIA se refiere a las responsabilidades del auditor en acordar los términos del compromiso de auditoría con la administración y, cuando sea apropiado, con quienes tienen a cargo el gobierno.
220	Control de calidad de la auditoría de estados financieros	Responsabilidades específicas del auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros.
230	Documentación de auditoría	Responsabilidad del auditor para preparar la documentación de auditoría para una auditoría de estados financieros.
240	Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.	Las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. En concreto desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 y la NIA 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.
250	Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros	Esta NIA no aplica a los otros compromisos de aseguramiento en los cuales el auditor está comprometido de manera específica a probar y reportar por separado sobre el cumplimiento con leyes o regulaciones específicas.
260	Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	Responsabilidad del auditor para comunicarse con quienes tienen a cargo el gobierno en una auditoría de estados financieros. Aplica independientemente de la estructura de gobierno de la entidad o de su tamaño, aplican consideraciones especiales cuando quienes tienen a cargo el gobierno participan en la administración de la entidad, y entidades registradas.
265	Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad	Responsabilidad del auditor para comunicar de la manera apropiada, a quienes tienen a cargo el gobierno y la administración, las deficiencias en el control interno que el auditor haya identificado en la auditoría de los estados financieros.

*Nota:* NIA relacionadas con la evaluación del riesgo. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 1. (Continuación).

NIA	DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
300	Planificación de la auditoría de estados financieros	La responsabilidad del auditor para planear una auditoría de estados financieros; esta NIA es escrita en el contexto de la auditorías recurrentes; y por separado se identifican las consideraciones adicionales en un compromiso inicial de auditoría.
315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno	La responsabilidad del auditor para identificar y valorar los riesgos de declaración equivocada material contenida en los estados financieros, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.
320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría	La responsabilidad del auditor para aplicar el concepto de materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría de estados financieros.
330	Respuesta del auditor a los riesgos valorados	Responsabilidad del auditor para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de declaración equivocada material identificados y valorados por el auditor de acuerdo con la NIA 315 en una auditoría de estados financieros.
402	Consideraciones de auditoría relativa a una entidad que utiliza una organización de servicios	La responsabilidad del auditor del usuario para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada cuando la entidad usuaria use los servicios de una o más organizaciones de servicio.
600	Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
610	Utilización del trabajo de los auditores internos	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos cuando el auditor externo ha determinado, de conformidad con la NIA 315, que es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría.
620	Utilización del trabajo de un experto del auditor	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o la auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Nota: NIA relacionadas con la evaluación del riesgo. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 2.

*NIA relacionadas con la respuesta al riesgo.*

NIA	DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
500	Evidencia de auditoría	Explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
501	Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas	Trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330, NIA 500 y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.
505	Confirmaciones externas	Trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 y de la NIA 500. No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501.
510	Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura	Trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Estándares complementarios NIA 710 y NIA 300.
520	Procedimientos analíticos	Trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos. También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros.

*Nota:* NIA relacionadas con la respuesta al riesgo. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 2. (Continuación).

NIA	DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
530	Muestreo de auditoría	Es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra. Esta NIA complementa la NIA 500 Evidencia de auditoría.
540	Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 y la NIA 330, así como de otras NIA relevantes, a las estimaciones contables. También incluye requerimientos y orientaciones sobre las incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
550	Partes vinculadas	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315, la NIA 330 y la NIA 240 en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
560	Hechos posteriores al cierre	Trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros.
570	Empresa en funcionamiento	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
580	Manifestaciones escritas	Trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA.

*Nota:* NIA relacionadas con la respuesta al riesgo. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 3.

*NIA relacionadas con el informe.*

NIA	DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría	Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA.
700	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros	Responsabilidad del auditor para formar una opinión sobre los estados financieros. También se refiere a la forma y contenido del reporte del auditor emitido como resultado de la auditoría de estados financieros.
705	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente	Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
706	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente	Trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para: Llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
710	Información comparativa cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510 con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

*Nota:* NIA relacionadas con el informe. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 3. (Continuación).

NIA	DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
720	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen estados financieros auditados y el correspondiente informe de auditoría. En ausencia de requerimientos específicos en las circunstancias concretas de un encargo, la opinión del auditor no cubre la otra información y el auditor no tiene la responsabilidad específica de determinar si la otra información se presenta correctamente o no.
800	Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	Las NIA de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros. La presente NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
805	Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero	Las NIA de la serie 100 - 700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
810	Encargos para informar sobre estados financieros resumidos	Trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las NIA.

*Nota:* NIA relacionadas con el informe. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

#### 4.4.2 Normas internacionales de control de calidad – NICC (*ISQC* por sus siglas en inglés).

El artículo 7 del Decreto 302 de 2015 y el artículo 1.2.1.7 del Decreto 2420 de 2015 señalan que los contadores públicos que presten servicios de revisoría fiscal, auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica u otros trabajos de aseguramiento,

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

aplicarán en sus actuaciones profesionales las normas internacionales de control de calidad – NICC.

Esta norma internacional de control de calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015).

La firmas de auditorías tienen como objetivo el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de manera global sobre la situación actual y el cumplimiento de la empresa, es decir, que la firma de auditoría y sus colaboradores cumplan los estándares profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios que le son aplicables.

La NICC presenta tres requerimientos necesarios e importantes que son los siguientes:

a) Aplicación y cumplimiento con los requerimientos importante. la firma de auditoría encargada del establecimiento y conservación del sistema de control de calidad debe tener conocimiento integro de este estándar con el fin de dar cumplimiento adecuado al objetivo y a los requerimientos.

b) Elementos de un sistema de control de calidad que las empresas de auditoria deben establecer y conservar:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- Requerimientos de ética aplicables (independencia).

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
  - Recursos humanos (selección de equipos).
  - Realización de los encargos.
  - Seguimiento.
- c) Documentación del sistema de calidad.

De acuerdo a los dos primeros elementos de un sistema de control de calidad; la firma de auditoría debe establecer políticas y procedimientos para la gran cantidad de eventos que se presentan al interior de la organización.

También debe proporcionar una seguridad razonable en lo que tiene que ver con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, en el caso de la independencia se debe tener la capacidad de identificar cuándo está siendo limitada u obstaculizada, para proceder a eliminar el riesgo o disminuirlo a un nivel aceptable a través de la aplicación de las salvaguardas o en caso necesario renunciar al cargo.

La firma de auditoría deberá obtener una vez al año una confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### 4.4.3 Normas internacionales de trabajo de revisión – NITR (*ISRE* por sus siglas en inglés).

Tabla 4. *Normas internacionales de trabajo de revisión – NITR (ISRE).*

DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
<p>ISRE 2400 - Encargos de revisión de estados financieros</p>	<p>El propósito de esta NITR es establecer normas y proporcionar pautas en relación con las responsabilidades profesionales del auditor cuando, no siendo el auditor de las cuentas anuales de una entidad, este acepte un encargo de revisión de estados financieros, así como la forma y contenido del informe a emitir en relación con la misma.</p> <p>La revisión de estados financieros históricos es un compromiso de aseguramiento limitado, debido a que el objetivo de una revisión de estados financieros es permitir al auditor manifestar si, a través de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que demanda una auditoría, ha podido llegar a la conclusión sobre algún asunto que le haga pensar que la información no está bien preparada y presentada en todos sus aspectos significativos, bajo el marco técnico normativo contable aplicable. En este tipo de trabajos que presentan una seguridad negativa, es cuando más el auditor debe observar el código de ética profesional publicado por la IFAC y basarse en los principios generales de un encargo de revisión los cuales rigen su responsabilidad profesional, éstos son la independencia, la integridad, la objetividad, la competencia y diligencia profesional, la confidencialidad, la actuación profesional y las normas técnicas.</p>
<p>ISRE 2410 - Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad</p>	<p>El propósito de esta ISRE es establecer estándares y proporcionar orientación sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando el auditor emprende un compromiso para revisar información financiera intermedia de un cliente de auditoría y, la forma y el contenido del reporte.</p> <p>La norma ISRE 2410 menciona que el auditor contratado para realizar una auditoría de cuentas anuales, tiene la oportunidad de obtener un conocimiento amplio de la entidad, su sistema de control interno y todo lo que se relacione con ésta; y cuando se contrata al auditor para revisar la información financiera intermedia, presenta la ventaja que el conocimiento que ya tiene de la organización le ayudan a establecer procedimientos efectivos para aplicar en la revisión, pero cuando la empresa contrata un auditor nuevo para realizar una revisión de este tipo, cumplirá la revisión de acuerdo con la NITR 2400 - Trabajos para revisar estados financieros porque el profesional no tiene el mismo conocimiento que el auditor de la entidad y su entorno; es necesario efectuar preguntas y procedimientos diferentes para cumplir con el objetivo de la revisión. En otras palabras la NITR 2410 está orientada al auditor de la entidad, no obstante deberá ser aplicada, adaptándola según sea necesario en función de las circunstancias.</p>

*Nota:* Descripción y concepto de las ISRE 2400 y 2410. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

#### 4.4.4 Normas internacionales de trabajos para atestiguar – NITA (ISAE por sus siglas en inglés).

Tabla 5.

*Normas internacionales de trabajos para atestiguar – NITA (ISAE).*

DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
<p>ISAE 3000 - Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones de información financiera histórica</p>	<p>Esta ISAE utiliza los términos “trabajo para atestiguar con seguridad razonable” y “trabajo para atestiguar con seguridad limitada” para distinguir entre los dos tipos de trabajo para atestiguar que se permite realizar a un contador público. El objetivo de un trabajo para atestiguar con seguridad razonable es la reducción del riesgo del trabajo para atestiguar a un nivel aceptablemente bajo de acuerdo con las circunstancias del trabajo, como base para expresar una conclusión positiva del contador público. El objetivo de un trabajo para atestiguar con seguridad limitada es una reducción en el riesgo del trabajo a un nivel aceptable en las circunstancias del trabajo, pero donde el riesgo es mayor que en un trabajo para atestiguar con seguridad razonable, como base para expresar una conclusión negativa del contador público.</p> <p>Como compromiso con esta norma, el profesional en ejercicio debe cumplir con los requerimientos de las partes A y B del Código de ética para contadores profesionales de la IFAC. También debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables.</p>
<p>ISAE 3400 - Norma internacional de encargos que proporcionan un grado de seguridad para examen de información financiera prospectiva</p>	<p>El propósito de esta ISAE es establecer estándares y proporcionar orientación sobre los compromisos para examinar y reportar sobre información financiera prospectiva incluyendo procedimientos de examen para el mejor estimado y para supuestos hipotéticos.</p> <p>La expresión "información financiera prospectiva" significa que la información financiera se basa en hipótesis sobre hechos que pueden ocurrir en el futuro y en posibles acciones de la entidad. Es de naturaleza altamente subjetiva y su preparación requiere de manera importante la aplicación de juicios de valor. La información financiera prospectiva puede consistir en una previsión, una proyección, o una combinación de ambos.</p> <p>El auditor no debe aceptar el encargo cuando identifique que la hipótesis no es real o que la materia de estudio resulte inválida para la ejecución del encargo.</p>

*Nota:* Descripción y conceptos de las ISAE 3000 - 3400. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 5. (Continuación).

DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
ISAE 3402 - Norma internacional de encargos que proporcionan un grado de seguridad sobre los controles en una organización de servicios.	<p>Esta ISAE, trata de los encargos que proporcionan un grado de seguridad, realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio, cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402 en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta ISAE pueden proporcionar evidencia adecuada.</p> <p>Esta ISAE solo aplica cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén diseñados de manera adecuada o pueda realizar una afirmación sobre dicho diseño.</p>

*Nota:* Descripción y concepto de las ISAE 3402. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

#### 4.4.5 Normas internacionales de servicios relacionados – NISR (ISRS por sus siglas en inglés).

Tabla 6.

*Normas internacionales de servicios relacionados – NISR (ISRS).*

DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
ISRS 4400 - Encargos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera	<p>El propósito es establecer estándares y proporcionar orientación sobre las responsabilidades profesionales del auditor cuando emprende un encargo para aplicar procedimientos acordados en relación con información financiera y, la forma y contenido del reporte que emite en vinculación con tal compromiso.</p> <p>El objetivo de esta norma es que el auditor debe emplear los procedimientos de auditoría que haya acordado con el cliente e informar sobre los hechos concretos detectados. El auditor no expresa ningún tipo de opinión, porque los usuarios del informe deben generar sus propias conclusiones sobre el trabajo del auditor.</p> <p>El auditor debe trabajar basándose en los principios básicos de un encargo de procedimientos acordados, respetando el código de ética profesional promulgado por la IFAC.</p> <p>Para los procedimientos y evidencias el auditor debe aplicar las operaciones acordadas con el cliente y utilizar la evidencia obtenida como base para su informe sobre los hechos concretos detectados.</p>

*Nota:* Descripción y concepto de las ISRS 4400. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 6. (Continuación).

DESCRIPCIÓN	CONCEPTOS
ISRS 4410 - Encargos de compilación de estados financieros	<p>El alcance de esta norma se refiere a la responsabilidad del profesional en ejercicio cuando se compromete a ayudarle a la administración con la preparación y presentación de la información financiera histórica sin obtener ningún aseguramiento de esa información, y a reportar sobre el compromiso de acuerdo con este ISRS.</p> <p>Señala que la responsabilidad profesional del experto contable en este tipo de encargos debe basarse en los principios de ética que promulga la IFAC, principalmente se espera que se cumpla en gran medida con la integridad, la objetividad, la competencia y diligencia profesional, el secreto profesional, el comportamiento profesional y las normas técnicas. La independencia del experto contable no es un requerimiento necesario en los encargos de compilación. Sin embargo, cuando el experto contable no sea independiente, esta circunstancia se pondrá de manifiesto en su informe.</p> <p>Los encargos de compilación de estados financieros ofrecen al auditor un conocimiento general de la organización y de las operaciones de la entidad, relacionándolo más con el entorno en que opera la entidad. Pero si el auditor detectara que la información suministrada por la Dirección es incorrecta, está incompleta o no cumple con el marco técnico normativo, debe considerar los procedimientos y solicitar información adicional a la Dirección, si la compañía no colabora con la solicitud, el experto contable se retirará del encargo e informará a la entidad de las razones que le obligan a ello.</p>

*Nota:* Descripción y concepto de las ISRS 4410. Estándares internacionales de auditoría. Adaptado: Decreto 0302 de 2015.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública, compartió un documento para discusión pública que contiene adiciones y cambios que presenta el Decreto 2132 de 2016, el cual se tituló: Enmiendas efectuadas por el IAASB al Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados parte I y II. De acuerdo con el Decreto, estas enmiendas tendrán vigencia en Colombia a partir del 1 de enero de 2018, permitiendo su aplicación anticipada. A continuación se resumen dichas enmiendas:

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 7.

*Documento de discusión pública de las enmiendas efectuadas por el IAASB, normas nuevas.*

<b>NORMAS NUEVAS</b>	
<b>Prefacio</b>	Este documento se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según establece en los Términos de Referencia del IAASB.
<b>Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento</b>	Este marco define y describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento e identifica los encargos los cuales les son aplicables las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA).
<b>Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000</b>	Proporciona importante asistencia práctica a los auditores a la hora de abordar la valoración y otras consideraciones relativas a instrumentos financieros. Se organiza en dos secciones para proporcionar: (i) antecedentes y material educativo sobre instrumentos financieros para ayudar a los auditores en la comprensión de ellos, y (ii) las consideraciones de auditoría pertinentes, en particular en relación con la valoración de los instrumentos financieros.
<b>NIEA 3410</b>	Trata de los encargos de aseguramiento para informar sobre la declaración de Gases de Efecto Invernadero de una entidad.
<b>NIEA 3420</b>	Trata de los encargos de seguridad razonable realizados por un contador público con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable de información financiera proforma que se incluye en un folleto (o prospecto, como se llama en nuestro medio). Esta NIEA es aplicable cuando dicho informe es requerido por la ley del mercado de valores o por el reglamento de la bolsa ("disposición legal o reglamentaria") en la jurisdicción en la que se emitirá el folleto o dicho informe se considere práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción.

*Nota:* Descripción de las enmiendas efectuadas por el IAASB. Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 8.

*Documento de discusión pública de las enmiendas efectuadas por el IAASB, normas modificadas*

<b>NORMAS MODIFICADAS</b>	
<b>NIA 610 (revisada)</b>	Incluye requerimientos y orientación sobre las responsabilidades del auditor cuando los auditores internos proporcionan asistencia directa bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo para los fines de la auditoría, y dicha asistencia directa no está prohibida por las disposiciones legales o reglamentarias. Esta norma modifica la NIA 315 y la Norma Internacional sobre Servicios Relacionados (NISR) 4410. Por razones de concordancia, esta NIA modifica además la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, la NIA 220, la NIA 240, la NIA 260, la NIA 265, la NIA 300, la NIA 402, la NIA 500, la NIA 550 y la NIA 600.
<b>NIA 315 (Revisada)</b>	Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
<b>Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada)</b>	Trata sobre las responsabilidades del contador público cuando se le contrata para realizar una revisión de estados financieros históricos, y no es el auditor de los estados financieros de la entidad; asimismo de la estructura y contenido del informe del contador público sobre los estados financieros en estos casos.
<b>NISR 4410 (Revisada)</b>	Trata de las responsabilidades del contador público cuando se le contrata para facilitar a la dirección de la entidad, la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad alguna sobre esa información y para informar sobre el encargo.

*Nota:* Descripción de las enmiendas efectuadas por el IAASB. Consejo Técnico de la Contaduría Pública

## **5. Normativa Vigente sobre el Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad.**

El artículo 1.2.1.6 del Decreto 2420 de 2015 señala que los contadores públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el código de ética para profesionales de la contaduría del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*IESBA* por sus siglas en inglés), publicado

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

por la Federación Internacional de Contadores (*IFAC* por sus siglas en inglés), en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990.

Para el desarrollo de esta investigación se tomó como fuente el código de ética para profesionales de la contabilidad edición 2014, que se encuentra incluido en el Decreto 2132 de 2016 en el anexo 4.1., decreto por medio del cual se modificó parcialmente el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información.

El *IESBA* es un organismo independiente emisor de normas que desarrolla un código de ética para profesionales de la contabilidad adecuado internacionalmente. El objetivo a largo plazo del *IESBA* es la convergencia de las normas de ética para profesionales de la contabilidad hacia un conjunto único de normas que aumente la calidad y la coherencia de los servicios proporcionados por estos profesionales a nivel mundial.

Por su parte la Federación Internacional de Contadores (*IFAC*) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de economías fuertes y sostenibles en el tiempo; adicionalmente ayuda al desarrollo de la profesión contable y de auditoría, comunicando la importancia y valor que generan los profesionales de la contabilidad a la infraestructura financiera global. La *IFAC* contribuye al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de ética de alta calidad, mediante el apoyo al *IESBA*.

La Parte A del código hace referencia a la aplicación general del mismo, una característica que identifica la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público, actuación en la que debe acatar y cumplir el código de ética. La parte A del código establece los principios fundamentales de ética profesional que deben ser aplicados con el fin de:

- Identificar las amenazas en relación con los principios fundamentales,

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- Evaluar la significatividad de las amenazas, y
- Aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, es decir, que no comprometa el cumplimiento de los principios fundamentales.

La parte B del código describe el modo en que se debe aplicar el marco conceptual en determinadas situaciones de los profesionales de la contabilidad en ejercicio y la parte C a determinadas situaciones de los profesionales de la contabilidad en la empresa.

### 5.1 Principios Fundamentales

El código de ética se enmarca dentro de los siguientes principios fundamentales:

#### 5.1.1 Integridad.

El profesional de contabilidad debe ser honesto y franco en todas las relaciones profesionales y empresariales. El profesional no puede estar asociado con reportes, respuestas, comunicaciones o cualquier información en los que considere que:

- La información contiene una declaración materialmente falsa o que conduce a equivocación.
- La información contiene declaraciones o información acomodada de manera temeraria.
- Cuando la información omite u oscurece la información que se requiere incluir, cuando tales acciones sean conducentes a equivocación.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### 5.1.2 Objetividad.

Este principio obliga a los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros. El profesional no realizará ninguna actividad o prestará ningún servicio si una circunstancia o una relación afectan a su imparcialidad o influyen indebidamente en su juicio profesional con respecto a su trabajo.

Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales. Si la amenaza originada no se puede eliminar o reducir a un nivel aceptable, el profesional se abstendrá de realizarla o interrumpirá los servicios que lo originaron. De igual manera antes de aceptar un nuevo cliente el profesional tomará medidas razonables para identificar circunstancias que puedan originar conflicto de intereses.

Cuando el servicio profesional sea un encargo de aseguramiento, el cumplimiento de este principio fundamental también requiere ser independiente de los clientes de encargo de aseguramiento.

Al tratar los conflictos de intereses, así como al realizar revelaciones o al compartir información dentro de la firma o al solicitar orientaciones de terceros el profesional debe permanecer atento al principio fundamental de la confidencialidad.

Cuanto antes se identifique un conflicto de intereses existente o potencial, mayor será la probabilidad de que el profesional pueda aplicar salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar la amenaza en relación con la objetividad o cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de otros principios fundamentales, o de reducirla a un nivel aceptable.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Si la firma pertenece a una red, es decir a una asociación de entidades cuya finalidad es la cooperación y su objetivo es claramente que las entidades de la estructura compartan propietarios, beneficios, costos, control o administración, la identificación de conflictos incluirá cualquier conflicto de intereses de relaciones de una firma de la red.

### **5.1.3 Competencia y diligencia profesional.**

El profesional debe mantener su conocimiento y habilidades en el nivel requerido para asegurar que el cliente reciba servicios profesionales competentes de acuerdo a los avances técnicos, profesionales y empresariales que le sean aplicables.

Este principio impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad:

- Mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para asegurar que el cliente o la empresa reciban un servicio profesional competente.
- Actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

La competencia profesional puede dividirse en dos fases separadas: (a) Obtención de la competencia profesional y (b) El mantenimiento de la misma que exige una atención continua y el conocimiento de los avances técnicos, profesionales y empresariales relevantes. El profesional tomará las medidas razonables para asegurar que los trabajos ejecutados bajo su dirección tengan la formación práctica y la supervisión adecuada.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### **5.1.4 Confidencialidad.**

Este principio obliga al profesional a abstenerse de: (a) Divulgar fuera de la firma o de la entidad la información obtenida como resultado de las relaciones profesionales y empresariales, salvo que se tenga la autorización adecuada o que exista un derecho o deber legal o profesional para revelarla y (b) De utilizar información confidencial obtenida en beneficio propio o de terceros. El profesional tomará las medidas razonables para asegurar que el personal a cargo y las personas de las que obtiene asesoramiento y apoyo respetan el deber de confidencialidad.

La necesidad de cumplir este principio continua incluso después de finalizar las relaciones entre el profesional de la contabilidad y el cliente o la entidad para la que ha trabajado; el profesional tiene derecho a utilizar su experiencia pero no a revelar la información.

### **5.1.5 Comportamiento profesional.**

Este principio se refiere a la obligación de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que el profesional sabe o debería saber. Los profesionales serán honestos y sinceros y evitarán: (a) Efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrecen sobre su capacitación, o sobre la experiencia que poseen y (b) Realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros.

## 5.2 Aplicación del Código para Profesionales de la Contabilidad en Ejercicio – Parte B

La parte A del código de ética describe también la manera como el marco conceptual es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en ejercicio, que es aquel que trabaja en una firma que presta servicios profesionales, con independencia de su adscripción funcional (por ejemplo, auditoría, fiscal o consultoría). Este término también se utiliza para referirse a una firma de profesionales de la contabilidad en ejercicio. El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de situaciones y/o circunstancias, estas amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

- Interés propio, cuando un interés financiero o de otro tipo puede influir de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional.
- Auto-revisión, debido a que el profesional no evalúe de manera adecuada los resultados del juicio anterior que realice el profesional u otra persona que pertenezca a la firma.
- Abogacía, debido a que el profesional promueva la posición del cliente a tal punto de que pueda comprometer su objetividad.
- Familiaridad, debido a una relación larga o muy cercana con el cliente, puede hacer que el profesional sea muy complaciente con sus intereses o en la aceptación de los encargos.
- Intimidación, debido a presiones actuales o percibidas por el profesional y que puedan ejercer influencia indebida en su juicio.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

El objetivo del profesional de la contabilidad frente a dichas amenazas es eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, para lo cual debe aplicar salvaguardas que pueden clasificarse en dos grandes categorías:

- Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, tales como, formación educativa, entrenamiento y experiencia para ingresar a la profesión.
- Salvaguardas en el entorno de trabajo: A nivel de firma y a nivel de encargo.

El profesional debe aplicar su juicio para determinar la mejor forma de afrontar las amenazas que no estén a un nivel aceptable, ya sea mediante la aplicación de salvaguardas, poniendo fin al trabajo o rehusándose a ejercer el mismo. Según la naturaleza del encargo, el profesional puede también apoyarse en salvaguardas puestas en práctica por el cliente; sin embargo, no es posible confiar exclusivamente en ellas para reducir las amenazas a un nivel aceptable.

El profesional, antes de la aceptación de un nuevo cliente debe determinar si la misma puede originar una amenaza en relación con los principios fundamentales. Las cuestiones relacionadas con el cliente, que si fueran conocidas pueden poner en peligro el cumplimiento de dichos principios. El profesional debe evaluar la significatividad de cualquier amenaza y cuando sea necesario, debe aplicar las salvaguardas necesarias para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable; cuando no sea posible reducirlas a un nivel aceptable el profesional se debe rehusar a establecer una relación con el cliente. De igual forma sucede para el profesional al que se le solicita que sustituya a otro profesional o que esté considerando la posibilidad de realizar una oferta por un encargo para el que está nombrado en la actualidad otro profesional; según la naturaleza del encargo esto puede requerir una comunicación directa con el profesional actual,

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

pero como este profesional tiene el deber de cumplir con el principio de confidencialidad, necesitará obtener la autorización adecuada del cliente, preferiblemente por escrito. Si el profesional propuesto no logra establecer comunicación con el profesional actual, puede tomar medidas razonables para obtener información de cualquier posible amenaza por otros medios.

El principio fundamental de competencia y diligencia profesional obliga al profesional a prestar únicamente aquellos servicios que pueda realizar de modo competente. Cuando el profesional tenga la intención de confiar en el asesoramiento o trabajo de un experto, debe determinar si dicha confianza está fundamentada, teniendo en cuenta los siguientes factores: reputación, especialización, recursos disponibles y normas profesionales y de ética aplicables.

Cuando se inician negociaciones relativas a servicios profesionales, el profesional puede proponer los honorarios que considere adecuados; el hecho de que un profesional pueda proponer unos honorarios inferiores a los de otro, no es en sí poco ético; sin embargo pueden surgir amenazas en relación con los principios fundamentales de interés propio y competencia y diligencia profesional. La existencia de la amenaza y la significatividad de la misma dependerán de factores tales como el nivel de honorarios propuestos y los servicios a los que se refieren. En algunas circunstancias el profesional puede percibir en relación con un cliente, honorarios por referencia o una comisión, estos pueden originar una amenaza de interés propio en relación con la objetividad y con la competencia y diligencia profesional.

Cuando un cliente ofrezca regalos o invitaciones al profesional de la contabilidad o a un miembro de su familia inmediata o a un familiar próximo, y estos acepten puede surgir una amenaza de interés propio o de familiaridad en relación con la objetividad, la posibilidad de que dichos ofrecimientos se hagan públicos puede originar una amenaza de intimidación en relación con la objetividad. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

la naturaleza, el valor e intención del ofrecimiento, si estas son insignificantes o intrascendentes el profesional puede concluir que el ofrecimiento se deriva del curso normal de operaciones sin que exista la intención de influir en la toma de decisiones o en obtener información.

El profesional no se puede hacer cargo de la custodia de los activos del cliente, a menos que corresponda a una disposición legal, en cuyo caso la custodia se debe hacer de conformidad con el deber legal que le haya sido impuesto. La custodia de activos por parte del profesional puede generar amenaza de interés propio en relación con el principio del comportamiento profesional y puede existir interés propio en relación con la objetividad.

### **5.2.1 Independencia en encargos de auditoría y de revisión.**

Para los encargos de aseguramiento de auditoría y revisión en los que el profesional de la contabilidad debe expresar una opinión sobre los estados financieros, ya sea del conjunto completo o de uno solo de ellos, se requiere que los miembros del equipo de auditoría sean independientes de los clientes de auditoría; dicha independencia comprende:

- Actitud mental independiente, que le permita expresar una opinión sin influencias que comprometan su juicio profesional.
- Independencia aparente, para evitar hechos y circunstancias que puedan comprometer los principios fundamentales del profesional.

Las normas internacionales de control de calidad – NICC requieren que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados con el fin de proporcionar una seguridad

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

razonable de que mantiene la independencia en los términos requeridos por el código de ética; adicionalmente las normas internacionales de auditoría – NIA requieren que el socio del encargo exprese una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que le sean aplicables al encargo.

Se recomienda que el profesional mantenga una comunicación regular con los responsables del gobierno del cliente de auditoría con respecto a las relaciones y otras situaciones que puedan guardar razonablemente relación con la independencia, incluso cuando no lo requiera el código de ética, las normas de auditoría u otras disposiciones legales y reglamentarias.

La independencia con respecto al cliente de auditoría se requiere tanto durante el período del encargo, como durante el período cubierto por los estados financieros; el período del encargo comienza cuando el equipo de auditoría comienza a ejecutar los servicios, el período de encargo termina cuando se emite el informe de auditoría. Cuando se trata de un encargo recurrente, este finaliza cuando cualquiera de las partes le notifica a la otra que la relación contractual ha terminado o cuando se emita el informe de auditoría final, dependiendo de lo que ocurra más tarde.

Cuando como resultado de una fusión o de una adquisición, una entidad pasa a ser una entidad vinculada de un cliente de auditoría, la firma debe identificar y evaluar los intereses y relaciones pasadas y actuales con la entidad vinculada teniendo en cuenta que las salvaguardas disponibles, puedan afectar a su independencia y en consecuencia a su capacidad para continuar el encargo. Una entidad vinculada es aquella que presentan entre otros, vínculos de control directo o indirecto, o que tengan un interés financiero directo siempre que tenga influencia significativa sobre el cliente.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Es posible que se pueda producir un incumplimiento en cuanto a la seguridad razonable de que se mantiene la independencia, pese a que el auditor tenga políticas y procedimientos diseñados para tal fin, según la significatividad del incumplimiento puede resultar necesario poner fin al encargo de auditoría o se pueden tomar medidas para tratar de manera significativa dicho incumplimiento. Si el incumplimiento se genera antes de la emisión del informe de auditoría anterior, la firma debe cumplir con este requerimiento teniendo en cuenta la significatividad del incumplimiento y su impacto en la objetividad de la firma y en su capacidad para emitir un informe de auditoría en el período actual; la firma debe documentar el incumplimiento, las medidas que se tomaron, las decisiones clave que se adoptaron y todas las cuestiones que se discutieron con los responsables del gobierno de la entidad y cualquier discusión con el organismo regulador competente o con el órgano supervisor.

Si el profesional de la contabilidad tiene un interés financiero en un cliente de auditoría puede originar una amenaza de interés propio, la existencia de la misma y su significatividad dependerán de: (a) El papel de la persona en el interés financiero, (b) De si el interés financiero es directo o indirecto y (c) De la materialidad del interés financiero. Los intereses financieros se pueden tener a través de un intermediario, la determinación de si los mismos son directos o indirectos depende de si el beneficiario del interés tiene el control sobre el instrumento o tiene la capacidad de influir en las decisiones de la inversión. El código de ética califica el interés financiero como directo cuando se tiene control sobre la inversión o la capacidad de influir en la misma, en caso contrario se considera como un interés financiero indirecto. Cuando un miembro del equipo auditor sabe que un familiar inmediato (cónyuge o dependiente) tiene un interés financiero directo o uno indirecto material en el cliente de auditoría, se puede generar una amenaza de interés propio, esta amenaza es tan importante que no existe una salvaguarda para

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

reducirla a un nivel aceptable, en consecuencia se define que ninguno de los miembros de auditoría o un miembro de su familia inmediata puede tener un interés financiero de este tipo. No se considera que comprometa la independencia del auditor si el interés financiero se recibe como resultado de los derechos como empleado del miembro de la familia inmediata.

Si el cliente (entidad financiera o institución similar) concede un préstamo o de un aval a un miembro del equipo auditor o a un miembro de su familia inmediata, o a la firma, puede originar una amenaza en relación con la independencia. En caso de que dicho préstamo o aval sea concedido sin el debido proceso y condiciones normales, se origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, de igual forma sucede si la firma de auditoría o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata aceptan un préstamo o aval de un cliente que no es entidad financiera o similar. Adicionalmente si la firma de auditoría o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata, concede un préstamo o un aval a un cliente de auditoría se genera también una amenaza de interés propio que ninguna salvaguarda podrá reducir a un nivel aceptable, a menos que el préstamo sea inmaterial para la firma de auditoría. Si la firma de auditoría o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata, tiene un depósito o cuenta de valores en un cliente de auditoría que sea una entidad financiera o similar, no se origina una amenaza en relación con la independencia del auditor si la cuenta o depósito se rige dentro de las condiciones normales del mercado.

Las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo de auditoría y un administrador o directivo o determinados empleados (que ejerzan una influencia significativa sobre la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo) del cliente de auditoría pueden originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación; ningún miembro

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

de un equipo de auditoría puede tener una relación tan estrecha con alguno de dichos miembro del cliente, debido a que ninguna salvaguarda pueda reducir la amenaza a un nivel aceptable.

Se pueden originar amenazas de familiaridad o de intimidación si un administrador o un directivo del cliente de auditoría o un empleado con un puesto en el cual pueda ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma de auditoría debe expresar una opinión ha sido miembro del equipo de auditoría o socio de la firma.

La cesión de personal por la firma de auditoría a un cliente de auditoría puede originar una amenaza de auto-revisión; sin embargo se puede prestar esta ayuda, pero sólo durante un corto periodo de tiempo y mientras el personal de la firma no participe en la prestación de servicios que no son de aseguramiento y la asunción de responsabilidades de la dirección.

Puede generarse también amenazas de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad cuando un miembro del equipo de auditoría ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente de auditoría. Si un socio o un empleado de la firma de auditoría actúan como administrador o directivo de un cliente de auditoría, las amenazas de auto-revisión y de interés propio que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable, en consecuencia no se puede tener un tipo de relación como esta en ningún caso.

Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal de categoría superior a un encargo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### **5.2.2 Prestación de servicios que no son de aseguramiento a un cliente de auditoría.**

Tradicionalmente las firmas han prestado servicios a sus clientes de auditoría pero que no son de aseguramiento, acordes con sus cualificaciones y especialización. Este tipo de servicios pueden originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de los miembros del equipo de auditoría, las amenazas que se originan son de auto-revisión, de interés propio y de abogacía. Toda empresa o firma debe estudiar muy bien la propuesta de aceptación de un encargo que no es de aseguramiento para un cliente de auditoría, en el caso en que se presenten amenazas que no se puedan reducir a un nivel aceptable a través de la aplicación de salvaguardas y termine afectando la independencia, como consecuencia la firma no puede prestar el servicio.

La firma debe tener la capacidad para identificar las responsabilidades de la dirección a través de su juicio profesional y así evitar realizarlas, porque en caso contrario se generan amenazas.

La responsabilidad de preparar y presentar registros contables y estados financieros, corresponde a la dirección de la empresa de acuerdo al marco de información financiera aplicable, lo que significa que la firma no debe realizar ninguna función que la comprometa, lo que si puede hacer como parte del proceso de auditoría, es tener una conversación con la dirección del cliente de auditoría, la cual trata temas como aplicación de normas y políticas contables vigentes, adecuación de los controles y métodos con los que trabaja el cliente de auditoría y propuestas de ajustes en el libro diario. Adicionalmente el cliente puede solicitar a la firma la asistencia técnica y asesoramiento en la materia de estudio, lo cual no genera ninguna amenaza con relación a la independencia, siempre y cuando no asuma la responsabilidad de la dirección del cliente.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Los servicios de valoración implican formulación de hipótesis con relación a acontecimientos futuros, a través de la aplicación de metodologías y técnicas que permiten obtener un valor para un activo, un pasivo o un negocio en su conjunto. Dicha valoración para un cliente de auditoría, origina amenaza de auto-revisión, la cual depende de factores como: si el valor obtenido causara un efecto material sobre los estados financieros, la disponibilidad de metodologías establecidas, la fiabilidad y extensión de los datos base y por último el alcance y la claridad de la información revelada en los estados financieros.

La firma, analizará y evaluará la significatividad de la amenaza y determinará si es necesaria la aplicación de alguna salvaguarda para contrarrestar la amenaza o eliminarla, un ejemplo podría ser la revisión de la auditoría de valoración por un profesional que no haya participado en el encargo.

El profesional de contabilidad en ejercicio o la firma, ofrece una variedad de servicios fiscales, los cuales en la práctica están constantemente interrelacionadas, éstos son:

- Preparación de declaraciones de impuestos,
- Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables,
- Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal, y
- Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales.

La prestación de estos servicios fiscales, pueden originar amenazas de auto-revisión y abogacía, su significatividad depende de factores como el sistema que utilizan las autoridades fiscales para gestionar y valorar el impuesto, las características del encargo, el nivel de especialización que presenta el personal del cliente de auditoría en materia fiscal, si la firma ha realizado la recomendación que es objeto del contencioso fiscal, si los procedimientos son

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

públicos, si el resultado del servicios fiscal va a tener efecto material en los estados financieros y el papel de la dirección en la resolución del contencioso.

La prestación de servicios de auditoría interna por parte de la firma dependerá del tamaño y la estructura de la entidad y también de los responsables del gobierno de la entidad, para el cumplimiento del alcance y los objetivos de este servicio. Las actividades de auditoría interna incluyen: Seguimiento del control interno; examen de información financiera y operativa; revisión de la economicidad, eficiencia y eficacia de las actividades operativas y las no financieras y por ultimo revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos tanto externos como internos.

La prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría origina una amenaza de auto-revisión en relación con la independencia en el caso de que la firma utilice el trabajo de auditoría interna en el transcurso de una posterior auditoría externa. El hecho que la firma asesore una parte significativa de las actividades de control interno, estaría asumiendo el papel de la dirección del cliente y la amenaza seria tan evidente que ninguna salvaguarda podría subsanarla o eliminarla; la firma debe tener muy claro la manera como presta sus servicios en relación a la independencia.

El profesional de la contabilidad a través de su escepticismo profesional debe evaluar la significatividad de las actividades que considere una amenaza para su trabajo y determinar que salvaguarda debe aplicar para eliminarla o disminuirla a un nivel aceptable.

La firmas también prestan los servicios de sistemas de tecnología de la información (TI), este tipo de servicio incluye el diseño e implementación del hardware o el software; pero este servicio genera amenaza de auto-revisión, mientras la firma no asuma responsabilidades de la dirección no hay riesgo de amenazas en relación a la independencia.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Para evitar amenaza de auto-revisión, la firma debe aplicar salvaguardas que le brinden seguridad de que el cliente reconoce su responsabilidad en la implementación de un sistema de control interno, de las decisiones de la dirección con respecto al diseño, el cliente evalúa los resultados y por último el cliente se hace responsable del funcionamiento del sistema TI.

El servicio de apoyo en litigios, abarca actividades como el cálculo de daños estimados, la asistencia en relación con la gestión y obtención de documentos y actuación como en calidad de perito; y el servicio jurídico presenta actividades como apoyo en temas contractuales, asesoramiento jurídico en fusiones y adquisiciones, y apoyo a los departamentos jurídicos internos del cliente de auditoría. Cualquiera de estos dos tipos de servicios pueden generarle a la firma amenazas de auto-revisión o de abogacía, si el resultado del servicio impacta significativamente los estados financieros sobre los cuales la firma debe dar una opinión, y para esta situación ninguna salvaguarda podrá cubrir dicha amenaza. Por este motivo el profesional de la firma debe retirarse o no aceptar el encargo para un cliente de auditoría.

La prestación del servicio de selección de personal a un cliente de auditoría, genera para la firma amenazas de interés propio, familiaridad o de intimidación, las cuales dependen de factores como la naturaleza de la ayuda solicitada y el papel de la persona a contratar. En esta situación, el profesional debe analizar la importancia que representa la amenaza y luego determinar la salvaguarda que aplicará para disminuir o eliminar la amenaza.

Como último servicio que puede ofrecer una firma a un cliente de auditoría, es el servicio de asesoramiento en finanzas corporativas como: asistencia en el desarrollo de estrategias corporativas, asesoramiento en transacciones de enajenación y de captación de fondos y asesoramiento sobre estructuración. En el proceso de prestación de alguno de estos servicios, se pueden presentar amenazas de abogacía y auto-revisión; momento en el que la firma evalúa el

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

impacto que puede causar dicha amenaza sobre los estados financieros y en caso de ser muy alta, la firma decide que salvaguarda aplicar, una salvaguarda como solución descrita por el código de ética es recurrir a un profesional que no sea miembro del equipo de auditoría para la prestación del servicio, y en caso de no brindar seguridad el profesional no debe prestar sus servicios al cliente de auditoría.

El código de ética para profesionales de contabilidad describe tres tipos de honorarios:

- Honorario de importe relativo que se presenta cuando los honorarios totales de un cliente de auditoría representan gran influencia sobre los honorarios totales de la firma o cuando los honorarios de un cliente de auditoría son tan representativos de los ingresos procedentes de los clientes de un determinado socio o de una determinada oficina de la firma; estas situaciones generan amenazas de interés propio o de intimidación por la posibilidad de que se pierda el cliente, para reducir estas amenazas la firma determinara que salvaguarda debe utilizar.
- Los honorarios impagados, se originan cuando los honorarios pendientes de cobro de un cliente de auditoría permanecen impagados durante un tiempo prolongado, especialmente si una parte significativa no se cobra antes de la emisión del informe de auditoría del ejercicio siguiente. En este caso se genera una amenaza de interés propio, y dependiendo del tiempo que los honorarios permanezcan impagados después de la emisión del informe, el profesional de la firma deberá evaluar si es significativa la amenaza para proceder a la utilización de una salvaguarda que ayude a disminuirla a un nivel aceptable o eliminar dicha amenaza.
- Los honorarios contingentes, estos se calculan sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Cuando a un miembro del equipo de auditoria se le remunera por vender al cliente de auditoria servicios que no son de aseguramiento, ocasiona amenaza de interés propio la cual depende del papel de la persona en el equipo de auditoria y si la venta de dichos servicios influye en las decisiones de promoción. Después de que la firma evalúe la amenaza, puede aplicar salvaguardas como retirar a la persona del equipo de auditoria o recurrir a un profesional de la contabilidad para revisión del trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Los trabajadores de la firma, no deben aceptar regalos e invitaciones de un cliente de auditoria porque se origina amenazas de interés propio o familiaridad, a tal punto que no se puede cubrir con ninguna salvaguarda, deben ser muy profesionales e independientes en estos casos.

Litigios en curso o amenazas de demandas, es un caso que genera amenaza de interés propio y de intimidación, cuando hay gran probabilidad de que se presente un litigio entre la firma y el cliente de auditoria, debe evitarse relaciones de incompatibilidad o de desacuerdo y trabajar con total franqueza y participación de parte y parte, para el logro de los objetivos del servicio o encargo.

### **5.2.3 Independencia en otros encargos de aseguramiento.**

Hace referencia a la independencia de encargos de aseguramiento que no son encargos de auditoría o de revisión. Este tipo de encargo tiene como finalidad incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. Para el cumplimiento del principio fundamental de objetividad se requiere que exista independencia de los clientes de encargos de aseguramiento; estos encargos son de interés público y, en consecuencia, el código de ética

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

requiere que se trabaje con independencia y se evalúe cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones de una firma de la red.

La independencia de los encargos de aseguramiento comprende una actitud mental independiente y una apariencia independiente. Los encargos de aseguramiento se aplican con la finalidad de identificar amenazas con relación a la independencia, evaluar la significatividad de las amenazas identificadas y según la necesidad aplicar salvaguardas para subsanar o eliminar la amenaza.

Los trabajos o encargos realizados por la firma deben estar totalmente documentados, soportar cada metodología aplicada, resultado obtenido, análisis realizado y salvaguarda aplicada, porque proporciona evidencia sobre los juicios profesionales de la contabilidad para alcanzar el cumplimiento de todos los requerimientos de la independencia.

La independencia con relación al cliente del encargo de aseguramiento debe conservarse al inicio, durante y después de emitir el informe; en caso de ser recurrente el encargo, solo finalizará cuando alguna de las dos partes comunique que da por finalizado el compromiso o cuando se emite definitivamente el informe final.

Cuando se detecte el incumplimiento de alguna disposición de este tipo de encargo, la firma pondrá fin, suspenderá o eliminará el interés o la relación que causó el incumplimiento y evaluará la significatividad de dicho incumplimiento y su impacto sobre la objetividad de la firma y la capacidad para emitir un informe de aseguramiento. La firma determinará si se pueden tomar medidas que traten de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento. Para realizar dicha determinación, la firma aplicará su juicio profesional y tendrá en cuenta la opinión de un tercero con juicio y bien informado de la situación, que probablemente concluiría que la objetividad de la firma está comprometida a tal punto que no puede emitir el informe de

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

aseguramiento e informar a la parte que la contrató; pero si la firma determina que si se pueden tomar medidas correctivas, deberá informar de inmediato a la parte que la contrató sobre los procedimientos que se aplicaran. Es indispensable que la firma documente información que considere pertinente.

Cuando un interés financiero proviene de un miembro del encargo de aseguramiento o una persona cercana del mismo, sobre un cliente de encargo de aseguramiento genera amenaza interés propio, esto depende de la persona que presenta dicho interés, si es directo o indirecto y por último la materialidad que representa el interés financiero. Es difícil que una salvaguarda pueda controlar y disminuir esta amenaza, a juicio de la firma está la solución.

Si a un miembro del equipo de aseguramiento o a la firma se le concede un préstamo o aval por parte de un cliente de encargo de aseguramiento que es un banco o una entidad financiera, se genera amenaza en relación con la independencia, y adicionalmente si el préstamo no se realizó con el debido cumplimiento de los procedimientos de concesión de créditos, automáticamente se crea una amenaza de interés propio, situación difícil para que una salvaguarda alcance a cubrir; la mejor solución para la firma o el interesado es no aceptar el aval. En caso contrario, que todo el proceso del préstamo se haya realizado con los requerimientos pertinentes, existe la posibilidad de que la salvaguarda ayude a disminuir el interés propio a un nivel aceptable.

En los encargos de aseguramiento se crean todo tipo de relaciones, entre la firma y el cliente de un encargo de aseguramiento, las cuales pueden ser: una relación empresarial, una relación familiar y personal, una relación de empleo con un cliente de encargo de aseguramiento, una relación de servicio reciente con un cliente de un encargo de aseguramiento y una relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento. Este tipo de relaciones se presentan principalmente por el acuerdo que se pacta entre las partes interesadas (la firma y

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

cliente de un encargo de aseguramiento) para la prestación de un encargo de aseguramiento con relación a la independencia, este acuerdo puede darse por: relaciones mercantiles, por el grado de responsabilidad de la persona del equipo del encargo, por el papel del familiar o de un trabajador que puede ser influyente significativamente, por incompatibilidad de cargos y una relación de administrador de un cliente de un encargo de aseguramiento.

La vinculación prolongada del personal de categoría superior con un cliente de encargos de aseguramiento, no es recomendable porque presenta amenazas inherentes de familiaridad e interés propio, las cuales dependen de factores como: el tiempo de pertenencia y el papel de dicha persona en el equipo del encargo de aseguramiento, la estructura de la firma, la naturaleza del encargo de aseguramiento, si se han producido cambios en el equipo directivo del cliente y si ha variado la naturaleza o la complejidad de la información sobre la materia objeto de análisis.

Generalmente las firmas han prestado servicios que no son de aseguramiento a clientes de encargos de aseguramiento, lo que genera amenazas en relación a la independencia de la firma, por lo general las amenazas que más se presentan para esta situación son de auto-revisión, interés propio y de abogacía. Las responsabilidades de la dirección comprenden liderar y dirigir una entidad, incluida la toma de decisiones significativas en relación con la adquisición, el despliegue y el control de recursos humanos, financieros, materiales e inmateriales. La firma debe determinar si una actividad es responsabilidad de la dirección, lo cual exige la aplicación del juicio profesional, las actividades rutinarias y administrativas o que se refieren a cuestiones que no son significativas no se consideran, por lo general, responsabilidades de la dirección.

Para el tema de honorarios se mencionan tres tipos los cuales son: honorarios importe relativo, honorarios impagados y honorarios contingentes. Presentan cercanía en las amenazas de interés propio y de intimidación. Para que la firma conlleve de manera óptima la situación del encargo,

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

debe identificar la significatividad de las amenazas que dependen de factores como la estructura operativa de la firma, la significatividad cualitativa y/o cuantitativa del cliente para la firma, el rango de posibles honorarios, la naturaleza del servicio y el efecto de la transacción en la información sobre la materia objeto de análisis. Con estos factores, la firma evalúa y determina que salvaguarda debe aplicar, para lograr los objetivos establecidos con el cliente encargo de aseguramiento.

Litigios en curso o amenazas de demandas, son situaciones que se pueden presentar entre la firma y el cliente del encargo, creando a la vez amenazas de interés propio e intimidación; adicionalmente se crea un ambiente antagónico, lo cual hace perder la buena voluntad de ambas partes perjudicando el desarrollo del encargo. Se evalúa la significatividad de las amenazas y cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar o reducir a un nivel aceptable la amenaza.

### **5.3 Aplicación del Código para Profesionales de la Contabilidad en la Empresa – Parte C**

Esta parte del código de ética, no menciona todas las circunstancias por las que puede pasar el contador de la empresa, que le pueden generar amenazas en su labor por eso es de gran importancia estar pendiente de los cambios que se presenten a su alrededor y que tenga muy claro que el objetivo del código que es ayudar a los contadores a ofrecer servicios de calidad a través del cumplimiento de sus principios y requerimientos de aplicación.

Los profesionales de la contabilidad en la empresa son aquellos empleados o contratados con capacidad ejecutiva o no ejecutiva, los cuales pueden ser responsables, solos o conjuntamente con otros, de la preparación y presentación de información financiera y de otra información, en

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

la que se basen tanto de las entidades para las que trabajan, como de terceros. También pueden ser responsables de realizar una gestión financiera efectiva y un asesoramiento competente sobre un cierto número de cuestiones relacionadas con los negocios. El contador en la empresa está encargado de promover el cumplimiento tanto de los objetivos del código de ética como los de la empresa para la cual trabaja; y no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación u actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sea incompatible con los principios fundamentales.

El profesional de la contabilidad puede promocionar las metas y objetivos legítimos de las entidades para las que trabajan, y también pueden promover el punto de vista de la entidad, mientras las afirmaciones que hagan no sean falsas o induzcan a error; por lo general, dichas actuaciones no originan una amenaza de abogacía.

Una de las situaciones difíciles por la que puede pasar el profesional de la contabilidad en la empresa es cuando se enfrente a un conflicto de intereses al realizar una actividad profesional. Un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con la objetividad y puede originar amenazas en relación con los demás principios fundamentales; por ejemplo cuando trabaja en un determinado tema que es de interés para dos partes diferentes y los intereses de la situación se encuentran en conflicto. Estos inconvenientes no debe afectar el juicio profesional o empresarial del contador. Cuando la amenaza o el inconveniente se presente verbalmente, se recomienda al profesional que documente todo lo que pueda reunir sobre el motivo que originó el conflicto de intereses, las salvaguardas aplicadas y el consentimiento que se obtuvo.

Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que es posible que se publique o sea utilizada por otros, tanto dentro como fuera de las entidades para las que trabajan. Su trabajo puede incluir información

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

financiera o de gestión, el contador debe tomar medidas razonables para que logre emitir y comunicar información clara, verdadera, oportuna, adecuada, integra y exacta; para que sea de gran utilidad en la toma de decisiones de los interesados. El profesional de la contabilidad en la empresa estará atento al principio de integridad que obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales. El profesional contable, antes de afectar su principio de confidencialidad, debe considerar la opción de comentar la situación a un profesional jurídico, para tener más claridad y decidirse por la mejor solución.

El profesional de la contabilidad en la empresa está obligado a emprender únicamente tareas importantes para las que tiene o puede obtener suficiente formación o experiencia. El profesional de la contabilidad en la empresa no inducirá a error intencionadamente a un empleador en relación con su nivel de especialización o de experiencia, ni dejará de buscar asesoramiento y ayuda de un experto cuando lo necesite. En caso contrario estaría violando el principio de competencia y diligencia profesional; se recomienda que no acepte o que renuncie al encargo en caso de no ser competente a nivel técnico y profesional.

Los intereses financieros, remuneración e incentivos ligados a la presentación de información financiera y a la toma de decisiones, es información que conoce el profesional de la contabilidad en la empresa, el cual le puede causar un interés financiero a nivel personal y adicionalmente le pueden causar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, tampoco debe manipular la información ni utilizar datos confidenciales en beneficio propio ni en beneficio de otros.

Para el contador en la empresa está prohibido recibir o hacer ofertas de incentivos, porque genera amenazas en relación al cumplimiento de los principios fundamentales, la principal

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

amenaza es de interés propio en relación con la objetividad o la confidencialidad. La existencia de una amenaza y la significatividad de la misma dependen de la naturaleza, valor e intención del ofrecimiento; el contador de la empresa debe determinar que salvaguarda aplicar y aunque esté bajo presión de la empresa para la cual trabaja, no debe ofrecer incentivos para influir de manera inadecuada en el juicio profesional de un tercero.

### **6. Similitudes y Diferencias entre el Código de Ética Internacional y la Ley 43 de 1990**

La Ley 43 de 1990 y el código de ética internacional se encuentran estructurados hacia la búsqueda de la calidad de la profesión del contador público, cuyo propósito es emitir todo un compendio de normas éticas que sirven como guía en el ejercicio profesional; esto con el fin de satisfacer las necesidades y requerimientos de los usuarios de la información en cuanto a la confianza y credibilidad; esto mediante la observancia y aplicación de principios básicos y/o fundamentales que le permitan al profesional desarrollar un trabajo con objetividad e integridad, manteniendo siempre su competencia profesional.

De acuerdo a los dos códigos de ética que han sido objeto de estudio y análisis para la realización del presente trabajo de investigación, se observa que el tema de los riesgos a los que están expuestos los profesionales de la contaduría pública son constantes y variados, pero el código de ética internacional ofrece herramientas que ayudan a minimizar o a evitar las amenazas y la Ley 43 de 1990 en su artículo 23 menciona las cuatro sanciones a las que está expuesto el contador público colombiano, por el no cumplimiento a las normas éticas de su ejercicio profesional.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Para mayor información se consultó como fuente principal la página de la Junta Central de Contadores (JCC) para obtener datos estadísticos sobre los contadores públicos y los procesos sancionatorios ejecutoriados.

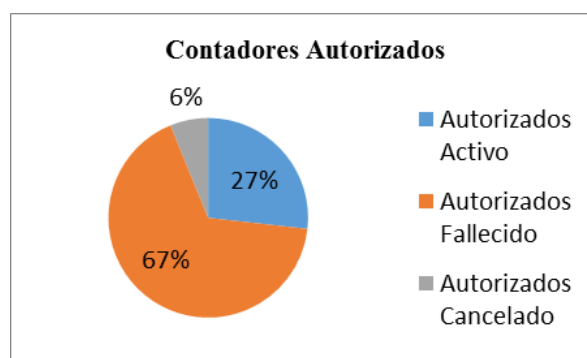
La siguiente tabla muestra los contadores autorizados y titulados inscritos hasta julio de 2017:

Tabla 9.

*Total de contadores públicos inscritos en la Junta Central de Contadores a julio de 2017.*

<b>TOTAL CONTADORES INSCRITOS DESDE EL 18 DE SEPTIEMBRE DE 1956 AL 24 DE JULIO DE 2017</b>		
<b>CONTADORES</b>	<b>ESTADO</b>	<b>TOTAL</b>
Autorizados	Activo	1.638
	Fallecido	4.104
	Cancelado	377
Titulados	Activo	226.409
	Fallecido	4.129
	Cancelado	77
<b>Total</b>		<b>236.734</b>

*Nota:* Descripción de contadores autorizados y titulados inscritos en la JCC. Estadísticas de Contadores.



*Figura 5.* Descripción de contadores autorizados. Adaptado: JCC.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

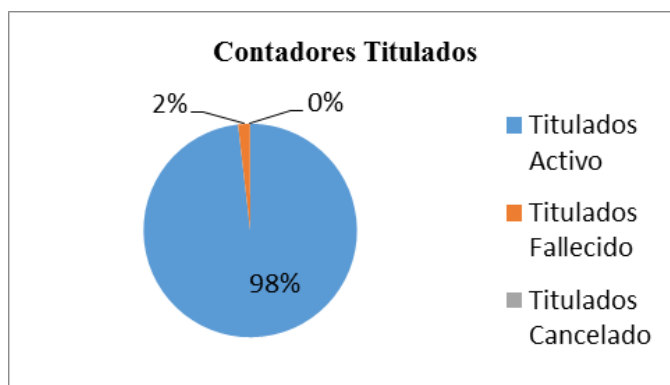


Figura 6. Descripción de contadores titulados. Adaptado JCC.

A continuación se detallan los tipos de sanciones que se encuentran en el artículo 23 de la Ley 43 de 1990, ejecutoriadas durante el año 2016 y lo corrido del primer semestre del año 2017:

Tabla 10.

*Total de sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores según el tipo de sanción año 2016 y primer semestre de 2017.*

Tipo de sanción	Sanciones Aplicadas					
	Año 2016			Primer semestre año 2017		
	Contadores públicos	Sociedad de contadores	Total	Contadores públicos	Sociedad de contadores	Total
Amonestación	9	0	9	2	0	2
Cancelación de la Inscripción Profesional	8	0	8	1	0	1
Multa	0	0	0	0	0	0
Suspensión de la Inscripción Profesional	106	1	107	49	0	49
<b>Total Sanciones Impuestas</b>	<b>123</b>	<b>1</b>	<b>124</b>	<b>52</b>	<b>0</b>	<b>52</b>

*Nota:* Descripción del tipo de sanción aplicada a los contadores por la JCC. Estadísticas de Contadores.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

En las siguientes gráficas, se observa en porcentajes las sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores durante el año 2016, el 86% corresponde a la suspensión de la inscripción profesional y para el primer semestre del año 2017 ha presentado un incremento del 8%, para un total del 94%.

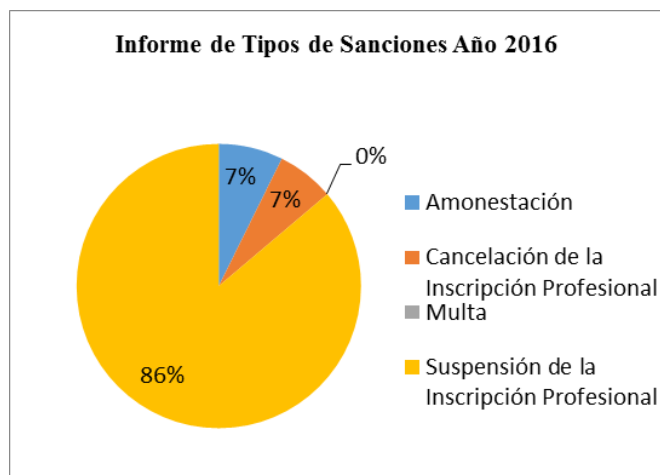


Figura 7. Tipos de Sanciones Año 2016. Adaptado: JCC.

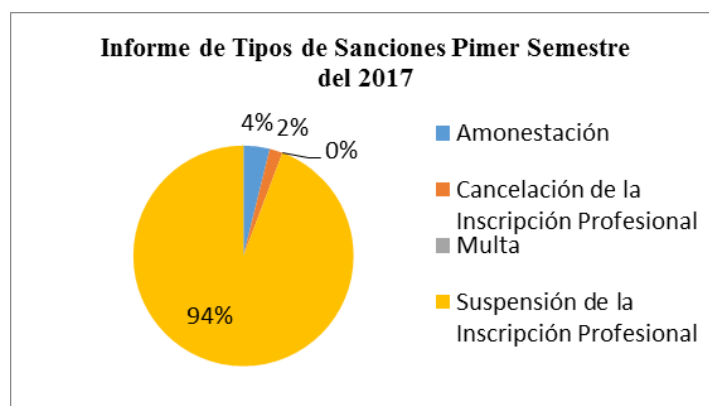


Figura 8. Tipos de Sanciones Primer Semestre 2017. Adaptado: JCC.

La siguiente tabla muestra las sanciones ejecutoriadas por la Junta Central de Contadores según la calidad asumida por el contador público:

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 11.

*Sanciones impuestas por la Junta Central de Contadores, según la calidad del contador público año 2016 y primer semestre de 2017.*

SEGÚN LA CALIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO						
Sancionados según calidad del contador	Año 2016			Primer semestre año 2017		
	Contadores públicos	Sociedad de contadores	Total	Contadores públicos	Sociedad de contadores	Total
Contadores	65	0	65	25	0	25
Revisores Fiscales	57	1	58	25	1	26
Otros (auditores, asesores)	1	0	1	2	0	2
<b>Total Sanciones Impuestas</b>	<b>123</b>	<b>1</b>	<b>124</b>	<b>52</b>	<b>1</b>	<b>53</b>

*Nota:* Descripción de sanciones impuestas según la calidad del contador. Estadísticas de Contadores.

Las siguientes gráficas representan en porcentaje los procesos sancionatorios por cada una de las calidades desempeñadas por los profesionales; siendo los contadores públicos los que presentan un mayor porcentaje en sanciones durante el año 2016 con un total de 65 sanciones que equivalen aproximadamente al 53%; y para el primer semestre del año 2017 fueron 25 contadores sancionados, equivalente a un 48%.

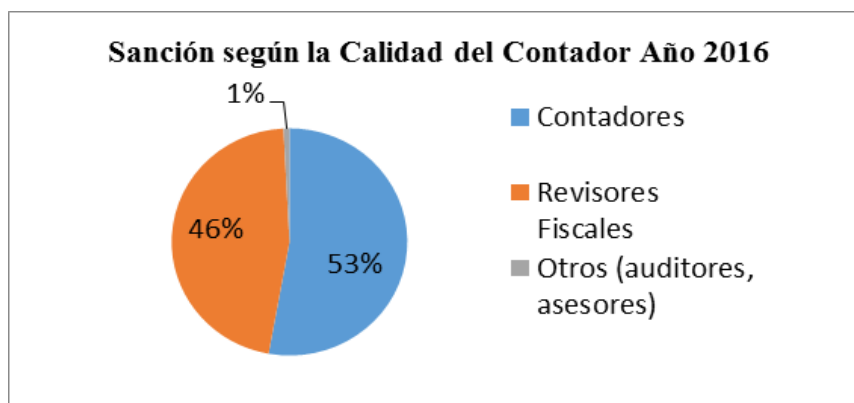


Figura 9. Sanciones según la calidad año 2016. Adaptado: JCC.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

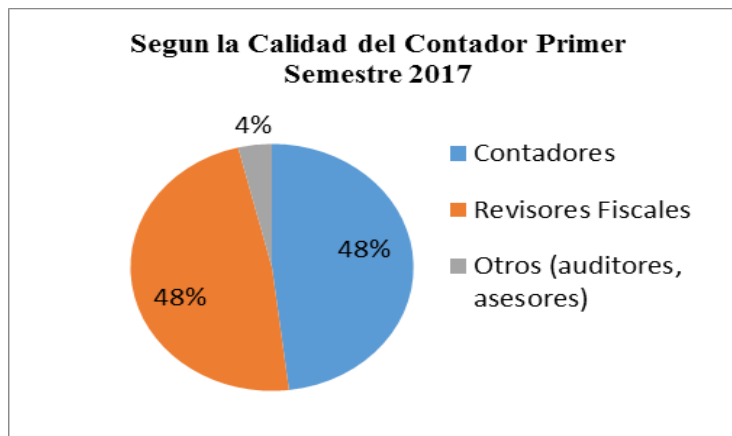


Figura 10. Sanciones según la calidad primer semestre 2017. Adaptado: JCC.

La tabla que se muestra a continuación detalla las conductas éticas que más presentan incumplimiento por los contadores públicos con cierre a 31 de diciembre del año 2016:

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 12.

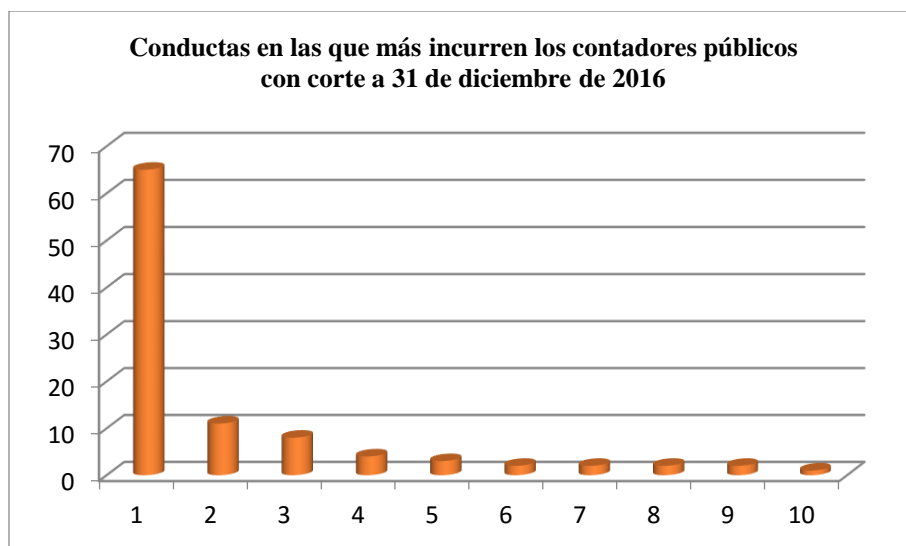
*Conductas en las que más incurren los contadores públicos con corte a 31 de diciembre de 2016.*

<b>Conductas en las que más incurren los contadores públicos con corte a 31 de diciembre de 2016</b>		
	<b>Conductas Sancionadas</b>	<b>No.</b>
1	Contra la fe pública	65
2	Violación al régimen de inhabilidades, incompatibilidades y conflicto de interés	11
3	Retención indebida de documentos e información contable	8
4	Contar con más de tres sanciones debidamente ejecutoriadas	4
5	Apropiación injustificada de dineros	3
6	Infringir los principios de contabilidad generalmente aceptados	2
7	Omitir Pronunciarse sobre irregularidades contables	2
8	Infringir las normas de auditoría generalmente aceptados	2
9	Otros: Irrespeto entre colegas, ejercer la profesión con una sanción disciplinaria en curso, competencia desleal entre Sociedades de Contadores, actos que afectan en forma negativa la profesión.	2
10	Ejercer la revisoría fiscal en más de cinco sociedades	1
<b>Total fallos sancionatorios</b>		<b>100</b>

*Nota:* Descripción de las conductas más sancionadas en el 2016 por la JCC. Estadísticas de Contadores.

En la siguiente gráfica se observan las conductas en las que más incurren los profesionales de la contaduría pública, siendo la fe pública la más afectada y la menos incumplida es el ejercicio de la revisoría fiscal en más de cinco sociedades.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO



*Figura 11.* Conductas en las que más incurrieron los contadores públicos con corte a 31 de diciembre de 2016

El código de ética internacional considera como principios fundamentales: Integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional y estándares técnicos, por su parte la Ley 43 de 1990 contiene diez (10) principios básicos para el ejercicio del contador público: Integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia a las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética. Es claro que los dos se complementan de manera general sin embargo el código de ética internacional logra una armonización de los principios de ética que pueden ser aplicados a nivel mundial, contemplando las diferencias culturales, organizacionales, legales y sociales pero que en el fondo conservan los valores que deben guiar el actuar profesional del contador público como responsable de dar fe y confianza pública.

Los dos códigos de ética bajo la premisa de la confianza e interés público que son responsabilidad del profesional de la contabilidad en sus actuaciones y buscando mayor calidad para la profesión, han basado sus regulaciones en la estandarización de principios fundamentales

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

que guíen la conducta del contador público en el ejercicio de su profesión. Los cinco principios fundamentales señalados en el código de ética internacional se encuentran contenidos de manera integral en los principios básicos del código de ética colombiano. El principio de independencia no es considerado como tal en el código de ética internacional, pero de igual forma este lo exige a todos los profesionales de la contabilidad y a la firmas en la ejecución de sus encargos.

El código de ética colombiano contenido en el capítulo IV de Ley 43 de 1990 hace mención sobre las normas de ética que deben aplicar los contadores públicos; por su parte el código de ética internacional realiza la mención y aplicación de las normas de ética para los profesionales de la contabilidad analizados en dos grandes grupos: (a) Los profesionales de la contabilidad en ejercicio (práctica pública) y (b) Los profesionales de la contabilidad en la empresa (dependientes), dedicando una sección a cada uno de ellos parte B y parte C respectivamente.

Teniendo en cuenta la definición de contador público incluida en la Ley 43 de 1990 (Persona natural que mediante inscripción que acredite su competencia profesional, está facultada para dar fe pública, dictaminar sobre estados financieros y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general, aclarando que la dependencia laboral inhabilita al contador para dar fe pública sobre los actos que interesen a su empleador) y con base en la obligatoriedad de la observancia de las normas éticas para los contadores públicos a la que se refiere el artículo 8 de la misma ley, podríamos concluir entonces que el contador público dependiente al no poder dar fe de los actos de su empleado, queda excluido de la definición de contador público a la que se refiere dicha ley y por ende a la obligatoriedad en la aplicación de las normas éticas.

Adicionalmente se puede decir que la Ley 43 de 1990 y el código de ética internacional no están haciendo referencia a la misma persona (**contador público**), por cuanto la definición de “profesional de contabilidad” contenido en el código de ética internacional hace referencia a una

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

persona que es miembro de un organismo integrante de la *IFAC* y que realiza actividades que requiere cualificaciones en el *área de contabilidad o en áreas relacionadas* incluidas la contabilidad, la auditoría, los servicios fiscales, la consultoría de gestión y la gestión financiera.

El código de ética internacional proporciona a los profesionales de la contabilidad un marco conceptual en cuanto a: (a) Los profesionales de la contabilidad en ejercicio, (b) Los profesionales de la contabilidad en la empresa y (c) En relación con la aplicación de la independencia, como guía de los principios fundamentales, mediante el planteamiento de situaciones que les permita identificar amenazas en el cumplimiento de los mismos y proponiendo la aplicación de determinadas salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. El código de ética colombiano no contiene un marco conceptual como complemento a la aplicación de los principios básicos y demás elementos de la conducta ética del contador público.

El autor Samuel Mantilla (2016), señala que uno de los cambios más importantes que ha tenido el código de ética y que debe aplicar el contador público es la introducción de un enfoque de la estructura conceptual basado en la administración de riesgos (amenazas y salvaguardas). Enfoque que inicialmente le era aplicable para los profesionales de la contabilidad en ejercicio y que ha sido ampliado a todos los contadores públicos.

La Junta Central de Contadores en su sesión del 23 de abril de 2015 (acta 1955), realizó el análisis del código de ética internacional, y en desarrollo de dicha revisión afirmó que el código de ética incluido en la Ley 43 de 1990 tiene un carácter disciplinario y/o sancionatorio, mientras que el código de ética internacional está sustentado en una serie de articulados que comprenden las amenazas en el ejercicio profesional, las cuales pueden prevenirse a través de las llamadas salvaguardas.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Mediante el código de ética internacional se introduce una normativa que contiene un procedimiento consistente en la identificación de amenazas y en la aplicación de salvaguardas que permiten eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, para evitar que dichas amenazas se conviertan en infracciones a la ética profesional del contador público; esto permite que se pueda afirmar que existe una armonía entre la Ley 43 de 1990 y el Decreto 302 de 2015 mediante el cual se incorporó el código de ética internacional a la normativa colombiana; siendo así que mientras la Ley 43 de 1990 contiene el procedimiento para investigar y sancionar cuando sea necesario los incumplimientos derivados del desconocimiento o inobservancia de los principios éticos, el Decreto a través del código de ética internacional contiene el procedimiento de identificación de amenazas y aplicación de salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

En todo caso es importante tener en cuenta que en su conjunto tanto la ley como el decreto y demás normas reglamentarias componen los deberes éticos del contador público y en consecuencia cualquier incumplimiento o violación constituyen contravenciones disciplinarias que deben ser analizadas y sancionadas por la Junta Central de Contadores, que con estos nuevos cambios no solo se puede sancionar cuando se haya generado un incumplimiento, también se podrá hacer cuando no se tomen las medidas necesarias para evitar su desconocimiento. (Bérmudez Gómez, 2015)

Sobre el interés público el artículo 38 de la ley 43 señala que el contador público es auxiliar de justicia en los casos que señala la ley, teniendo en cuenta las altas miras de su profesión y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetividad, por su parte la sección 100.1 del código de ética internacional señala que una de las características que identifica la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

La observancia de las disposiciones normativas es un principio básico de la ley 43 de 1990 contenido en el artículo 37 numeral 6, que señala que el contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado, adicionalmente el artículo 70 de la misma ley menciona que para garantizar la confianza en sus certificaciones y opiniones, el contador público debe cumplir estrictamente las disposiciones legales y profesionales y proceder en todo momento en forma veraz, digna, leal y de buena fe.

Pese a que el código de ética internacional no contemple esta afirmación como principio fundamental bajo su estructura ética, si es importante tener en cuenta que el principio fundamental “comportamiento profesional” contenida en la sección 150 impone la obligación a todos los profesionales de la contabilidad de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que el profesional de la contabilidad sabe o debería saber, que pueda desacreditar la profesión.

Para la ley 43 de 1990 en su artículo 37 numeral 2, la objetividad representa ante todo la imparcialidad y la actuación sin perjuicios, haciéndolo especialmente importante cuando se trate de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad; por su parte y en términos muy similares la sección 120 del código de ética internacional obliga al profesional a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros, adicionalmente señala que no podrá prestar ningún servicio profesional si alguna circunstancia afecta su imparcialidad o influyen de manera indebida en su juicio profesional. Las secciones 220, 260 y 280 contienen ampliación de situaciones que pueden constituir amenazas de conflicto de interés y por ende pueden afectar la objetividad.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

La ley 43 de 1990 en el artículo 37 numeral 3, incluye como principio básico la independencia que el contador público debe tener y demostrar tanto a nivel mental como a nivel de criterio. Aunque para el código de ética internacional la independencia no se encuentra estructurada dentro de los principios fundamentales, si se genera todo un marco conceptual para hablar sobre ella, para este código la independencia está comprendida por una actitud mental independiente y una independencia aparente; adicionalmente las secciones 290 y 291 hacen referencia al marco conceptual aplicable en relación con la independencia en cuanto a encargos de auditoría y de revisión y en cuanto a otros encargos de aseguramiento, respectivamente. La diferencia entre las secciones 290 y 291 es que la sección 290 se aplica para temas específicamente de encargos de auditoría y revisión con total independencia, y la sección 291 aplica para la independencia de encargos de aseguramiento que no son encargos de auditoría o de revisión, hace referencia es a encargos que requieren evaluación como las proyecciones, sostenibilidad, gobierno corporativo y cualquier actividad de la empresa

La confidencialidad es un principio fundamental para los dos códigos de ética, la Ley 43 de 1990 la contempla en el artículo 37 numeral 5, como la más estricta reserva profesional que debe mantener el contador público, de igual forma la sección 140 obliga a todos los profesionales a abstenerse de divulgar información y de utilizar información confidencial en beneficio propio o de terceros, durante y después de la ejecución de su trabajo.

Sobre la competencia profesional el artículo 37 numeral 7 de la Ley 43 de 1990, señala que el contador público solo deberá contratar trabajos para lo cual él o sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen de manera eficaz y satisfactoria, de igual forma el artículo 43 de la misma ley menciona que el contador público se excusará de aceptar o ejecutar trabajos para los cuales el o sus

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

asociados no se consideren idóneos. Por otro lado y bajo el mismo enfoque el código de ética internacional en la sección 130 sobre la competencia y diligencia profesional, impone que el profesional de la contabilidad debe mantener su conocimiento y aptitud profesional al nivel necesario, señala también que la competencia profesional puede dividirse en dos fases que son la obtención de la competencia y el mantenimiento de la misma; adicionalmente la sección 330 del código contempla que el principio de competencia y diligencia profesional obliga al profesional de la contabilidad en la empresa a emprender únicamente tareas importantes para las que tiene o puede obtener suficiente formación o experiencia.

La conducta ética y respeto entre colegas es un principio básico que se encuentra en la Ley 43 de 1990 en el artículo 37 numeral 9, el cual señala que el contador público debe tener presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad para sus colegas son condiciones básicas de ética para el ejercicio libre y honesto de la profesión, aunque el código de ética internacional no plantea esta afirmación en los mismos términos, pero si la armoniza a su definición del principio de integridad, señalando en la sección 100.5 que el profesional debe ser franco y honesto en **todas** las relaciones profesionales y empresariales.

Por otra parte los artículos 52 y 53 de la ley 43 de 1990 contienen indicaciones claras sobre la información que puede contener los anuncios profesionales que pueden realizar los contadores públicos y la prohibición sobre la publicación de hechos que tiendan a desmeritar o desacreditar el trabajo de otros profesionales; situación sobre la cual también se pronuncia el código de ética internacional en la sección 150.2 señalando que los profesionales deben ser honestos y sinceros y evitar poner en entredicho la reputación de la profesión y realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros profesionales, al momento de realizar actividades de mercadeo de sí mismo y de su trabajo.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Se puede decir que el código de ética internacional realiza un complemento importante sobre el principio de integridad contenido en la Ley 43 de 1990, mediante la indicación de que el profesional no debe aceptar ningún trabajo o encargo cuando exista alguna situación o circunstancia que indique la falta de verdad en la información o el ocultamiento de información que pueda inducir a error.

Tanto la Ley 43 como el código de ética internacional hacen referencia a los honorarios, en el caso de la Ley 43 de 1990 en su artículo 46 explica de manera general que el contador público debe fijar el valor de sus honorarios de acuerdo a su capacidad profesional y técnica de sus servicios y en relación a la significatividad del encargo, mientras que en el código de ética internacional especifica más el tema en su sección 240 honorarios y otros tipos de remuneración, señalando que proponer honorarios inferiores a los de otro colega, no es en sí poco ético, sin embargo surge una amenaza de interés propio lo cual impediría el cumplimiento de los principios fundamentales. Adicionalmente el código de ética internacional en la en las secciones 290 independencia – encargos de auditoria y de revisión y la sección 291 independencia – otros encargos de aseguramiento, clasifican los honorarios en tres tipos a saber: honorarios – importe relativo, honorarios – impagados y honorarios contingentes.

La Ley 43 de 1990 en el artículo 41 menciona que el contador público en el ejercicio de sus funciones como revisor fiscal y/o auditor externo, no es responsable de los actos administrativos de los clientes a los cuales presta sus servicios, y el código de ética internacional en los apartados de las secciones 290 y 291, hace gran énfasis para que los profesionales de la contabilidad sean muy cuidadosos al momento de realizar las actividades del encargo, para no generar el riesgo de realizar funciones propias de la dirección del cliente que generan amenazas en relación a la independencia.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

El servicio de control interno de la Ley 43 de 1990 en el artículo 7, contiene las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, específicamente en el numeral 2, el cual señala que el contador público debe hacer un estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, para que pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría; y la sección 290 explica el servicio de auditoría interna que ofrece la firma, contemplando actividades como seguimiento del control interno, examen de información financiera y operativa, revisión de la economicidad y efectividad de los procesos operativos y no operativos y revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Para que la firma de auditoría no asuma responsabilidades de la dirección del cliente, debe asegurarse que el cliente asigne a una persona competente o los mismos encargados de la dirección, para que se responsabilicen de las actividades que realice la firma durante el desarrollo del servicio de auditoría interna.

El código internacional contempla el servicio de sistemas de tecnología de información (TI) en la sección 290 que incluye el diseño e implementación del hardware o el software, a diferencia del código de ética de Colombia que no menciona temas que se relacionen con los sistemas de TI.

La Ley 43 de 1990 en su artículo 9 describe que el contador público debe dejar constancia de su trabajo a través de los papeles de trabajo, los cuales se rigen bajo las NAGAS y que son de su propiedad, por su parte el código de ética internacional menciona en las secciones 290 y 291 que la documentación proporciona evidencia sobre los juicios del profesional de la contabilidad para alcanzar las conclusiones con relación al cumplimiento de los requerimientos de independencia. Siendo entonces deber del profesional soportar cada procedimiento, conclusión, decisión, queja y

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

reclamo que suceda en el desarrollo del encargo, toda esta información es su carta de presentación y protección a la profesión.

El código de ética internacional, en la sección 290 señala que la prestación de servicio de selección de personal a un cliente de auditoría genera amenazas que ponen en riesgo el cumplimiento de los principios, la firma solo podrá dar una idea general sobre el perfil idóneo para la vacante; por su parte en términos similares la Ley 43 de 1990 en su artículo 2 parágrafo 2, señala que los contadores públicos y las sociedades de contadores públicos no puede intervenir directa o indirectamente en sus clientes para el tema de contratación de personas que se relacionen con la profesión contable; pero en el artículo 12 señala que a partir de la vigencia de dicha ley, el profesional podrá intervenir en el nombramiento de empleados o funcionarios públicos para cargos que involucre el desarrollo de actividades propias de la profesión contable, de lo contrario se considera nulo el nombramiento.

El código de ética internacional describe las situaciones que pueden presentar riesgo para el profesional de la contabilidad o la firma cuando aceptan incentivos, regalos e invitaciones las cuales son circunstancias que no son permitidas por el alto grado que representan las amenazas de interés propio y de familiaridad, que se explican en las secciones 260, 290, 291 y 350; esta situación puede relacionarse con el décimo principio “código de ética” contenido en el artículo 37 numeral diez de la Ley 43 de 1990, el cual señala que el contador deberá abstenerse de realizar actos que puedan afectar o desacreditar la buena reputación de la profesión y más por la función social que encierra la profesión, adicionalmente es deber del contador conservar una actitud transparente tanto en el sector público como en el privado.

Otra diferencia que se observa al analizar los dos códigos de ética es la definición de **firma**, según el artículo 4 de la Ley 43 de 1990 se denomina Sociedad de contadores a la persona

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

jurídica que contempla como objeto principal desarrollar por intermedio de sus socios y de sus dependientes la prestación de servicios propios de contadores públicos y de las actividades relacionadas con la ciencia contable, con la exigencia de que el 80% o más de sus socios deben tener la calidad de contadores públicos; y el código de ética *IFAC* la define como: (a) Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad, (b) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios, y (c) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios.

La Ley 43 de 1990 fue creada para reglamentar la profesión de manera general y aunque va a cumplir 27 años administrando el ejercicio de la contaduría pública en Colombia, puede decirse que carece de criterios específicos que permitan concientizar al contador público hacia el cumplimiento de los principios básicos de la ética profesional; mientras que el código de ética internacional ha sido redactado para los roles que encierra la profesión contable, como lo explica la parte A que aplica de manera general el código para los profesionales de la contabilidad, la parte B que aplica para profesionales de la contabilidad en ejercicio (auditores) y la parte C que aplica para profesionales de la contabilidad en la empresa. Este estándar internacional cubre todos los servicios de aseguramiento y ayuda a formar criterios que permiten disminuir las infracciones y/o amenazas en relación al cumplimiento de los principios fundamentales y a la independencia de la profesión.

El código ética internacional que emitió el *IESBA* edición 2014 no contradice al código de ética Colombiano de la Ley 43 de 1990, lo que ha hecho es fortalecer los artículos, para el mejoramiento y la efectividad de todos los servicios profesionales de la contabilidad.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

### **7. Cambios e Incidencias que Generan las Normas de Aseguramiento de la Información, en Relación a la Conducta Ética del Contador Público en el Ejercicio de su Profesión.**

Antes de iniciar con el desarrollo de este capítulo se considera importante hablar un poco sobre ética profesional, “entendida como el conjunto de normas y principios por el que debe regirse un profesional, la ética profesional trata de fundar conciencia de la responsabilidad en el ámbito laboral y en la ejecución de la profesión”. (Anónimo, 2014)

Ahora bien sobre la ética profesional en relación con el contador público la Ley 43 de 1990 señala que la contaduría pública es una profesión que tiene como fin satisfacer las necesidades de la sociedad a través de la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o individuos; es un depositario de la confianza pública y da fe pública con su firma; dado lo anterior la conducta ética desempeña un papel fundamental e indispensable para el ejercicio profesional del contador público aún más por la función social que realiza a través de la fe pública que se otorga en beneficio y seguridad de las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí.

Con la expedición del Decreto 302 de 2015 y demás decretos modificatorios y/o complementarios (Decreto 2420 de 2015, Decreto 2496 de 2015 y Decreto 2132 de 2016) se incorporan a nuestra normativa la aplicación de las normas internacionales de auditoría y demás normas relacionadas, así como la aplicación del código de ética internacional, el cual a partir del 1 de enero de 2016 es de obligatorio cumplimiento para todos los contadores públicos, en concordancia con lo establecido. (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2015)

De acuerdo a lo señalado por el decreto 302 y demás decretos modificatorios el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información debe ser aplicado de manera

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

obligatoria por los revisores fiscales que presten sus servicios, a entidades del Grupo 1 y a las entidades del Grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) de activos o, más de 200 trabajadores, en los términos establecidos para tales efectos en el Decreto 2420 de 2015 y normas posteriores que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, así como a los revisores fiscales que dictaminen estados financieros consolidados de estas entidades.

Con la emisión de esta nueva normativa el profesional de la contabilidad en Colombia debe cumplir y observar en sus actuaciones las normas éticas contenidas tanto en la Ley 43 de 1990 como en el código de ética internacional promulgado por la *IFAC* como un conjunto de disposiciones que brindan un marco conceptual que permite al contador público identificar las amenazas y aplicar las salvaguardas correspondientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

En todo caso es importante tener en cuenta que en su conjunto tanto la Ley 43 como el Decreto 302 de 2015 y demás normas reglamentarias y/o modificatorias componen los deberes éticos del contador público y en consecuencia cualquier incumplimiento o violación constituyen contravenciones disciplinarias que deben ser analizadas y sancionadas por la Junta Central de Contadores, lo que significa que con estos nuevos cambios no solo se puede sancionar cuando se haya generado un incumplimiento a dichos deberes, ya que también se podrá hacer cuando no se tomen las medidas necesarias para evitar su desconocimiento.

De acuerdo a la definición de contador público a la que se refiere el artículo 1° de la Ley 43 de 1990 y a lo dispuesto en el artículo 8 de la misma ley sobre la obligación del contador público a observar las normas éticas, se podría decir que la Ley 43 fue redactada hacia el ejercicio del contador público como independiente más no como asalariado, caso contrario a lo contenido en el código de ética internacional el cual reglamenta en dos partes diferentes lo concerniente al

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

ejercicio de los dos tipos de profesionales de la contabilidad; esto permite concluir que un contador público que realice trabajos de aseguramiento quedaría obligado a observar tanto la Ley 43 de 1990 como el código de ética internacional en la parte B, y un contador público que no realice trabajos de aseguramiento quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Ley 43 de 1990, pero quedaría obligado al cumplimiento de las disposiciones del código de ética internacional específicamente en lo contenido en la parte C.

De acuerdo a lo señala por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, la aplicación del código de ética del *IESBA* trae nuevos requerimientos éticos para el contador público, dentro de los cuales se encuentran:

- El cumplimiento de los requerimientos del código de ética para profesionales de la contabilidad emitido por el *IESBA*, en los servicios de aseguramiento.
- El deber de aceptar un contrato solamente si el asunto principal es responsabilidad de otra parte.
- El deber de aceptar un encargo únicamente si el asunto principal es identificable y es susceptible de ser sujeto de procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada.
- El deber de asegurarse de que quienes realicen el contrato poseen colectivamente la capacidad y habilidad profesional necesarias para realizar un contrato dentro de un ambiente de independencia.

De la misma forma señala que la convergencia a las normas internacionales de auditoría, requiere reformas estructurales a la función de la revisoría fiscal y a la profesión de la contaduría pública, contenida principalmente en el Código de comercio, la Ley 43 de 1990 y la Ley 222 de

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

1995 debido a que los cambios introducidos por la ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios exigen a los revisores fiscales una formación profesional alta en relación a las normas internacionales de auditoría, al código de ética internacional y a las normas internacionales de control de calidad.

Teniendo en cuenta la estructura de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de normas internacionales de auditoría y aseguramiento de la información (*IAASB* por sus siglas en inglés), el código de ética para profesionales de la contabilidad es la base fundamental y el punto de partida para la realización de este tipo de encargos por parte del contador público. Esto implica que el profesional de la contabilidad que realice trabajos relacionados con el aseguramiento de la información y servicios relacionados debe observar de manera conjunta en su actuación profesional los principios fundamentales y demás regulaciones contenidas en la Ley 43 de 1990 y en el código de ética internacional.

La introducción de las normas internacionales de auditoría trae consigo la aplicación de las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) las cuales tratan de la responsabilidad que tienen las firmas en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de los demás encargos que proporcionan un grado de seguridad y otros servicios relacionados. Esta norma debe ser interpretada conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables (Código de ética del *IESBA*), esta situación implica que el contador público debe tener cuidado especial y mayor observancia del nuevo marco ético aplicable en Colombia.

De acuerdo con lo anterior la NICC señala que la firma de auditoría debe establecer políticas y procedimientos con el fin de proporcionarle una seguridad razonable al cliente de auditoría, para demostrar que la firma cumple con los requerimientos de independencia y ética que le son

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

aplicables. Las NICC fueron redactadas para que sean aplicadas por las firmas en todos los servicios sujetos a las normas sobre encargos del *IAASB* con carácter obligatorio. De la misma forma y de acuerdo a lo señalado en la sección 290 del código de ética internacional el profesional de la contabilidad que realice trabajos de auditoría está obligado a la aplicación del marco conceptual en relación con la independencia por parte de las firmas como de sus miembros de auditoría. Esta independencia comprende: (a) Actitud mental independiente para poder expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional y (b) Independencia aparente para evitar suponer hechos o circunstancias que comprometan el juicio profesional.

Las firmas de auditoría deben diseñar políticas y procedimiento que le permitan proporcionar al cliente una seguridad razonable de que se mantiene la independencia. Dichas políticas y procedimientos deben identificar de manera oportuna las circunstancias que amenacen la independencia de la firma y las medidas que se deben adoptar para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, esto significa que no se comprometa el cumplimiento de los principios fundamentales.

La aplicación de las normas internacionales de control de calidad son de obligatorio cumplimiento para los servicios que se presten con relación a los encargos del *IAASB* a saber: (a) Auditoría y revisiones de información financiera histórica y (b) Trabajos de auditoría distintos de auditoría y revisiones de información financiera histórica, lo que implica que las firmas que tiene por objeto principal la realización de este tipo de trabajos y/o la prestación de servicios relacionados se encuentran obligadas a implementar dicho estándar, lo que en consecuencia exige de acuerdo a sus requerimientos el conocimiento y aplicación del código de ética

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

internacional emitido por el *IESBA*, el cual para los profesionales en nuestro país debe ser analizado y aplicado de manera conjunta con la Ley 43 de 1990.

Uno de los cambios más importantes que ha tenido el código de ética, lo menciona el autor Samuel Mantilla (2016), es la introducción de un enfoque de la estructura conceptual basado en la administración de riesgos (amenazas y salvaguardas), de acuerdo con lo anterior y como lo señala la sección 100 del código de ética internacional, el profesional debe identificar las situaciones o circunstancias a las que pueda verse enfrentado y que puedan generar una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, debe evaluar la significatividad de las mismas y finalmente debe aplicar las salvaguardas que se requieran para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, lo que significa que dichas amenazas no comprometan los principios fundamentales, esto se debe hacer usando siempre el juicio profesional.

En el conjunto de las normas de aseguramiento de la información, se puede decir que las normas principales son el código de ética internacional y la NICC porque influyen en todos los servicios de aseguramiento, de revisión y servicios relacionados, es decir, influye en todas las normas internacionales.

La calidad es básica para crear confianza y transparencia en los usuarios, es garantizar que la organización cumpla con todos los requerimientos o normas profesionales, legales y reglamentarias. Es recomendable que una compañía trabaje con ejes de funcionamiento que le ayuden a obtener calidad y optimización en cada servicio profesional, esto se logra a través de una buena gestión en los recursos humanos, capacitaciones y control de calidad.

El código de ética internacional es muy específico en cuanto a las posibles situaciones a las que se puede enfrentar el contador público en el ejercicio de su profesión y a las salvaguardas

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

que puede utilizar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. En todo caso el código realiza una clasificación general de las amenazas (interés propio, auto-revisión, abogacía, familiaridad e intimidación) y pone en conocimiento de los profesionales la forma en que puede identificarlas, evaluarlas y salvaguardarlas, constituyéndose como una guía fundamental para el ejercicio profesional del contador público. Como consecuencia es importante comprender el gran trabajo realiza el *IESBA* por la emisión de normas éticas que permitan al contador público servir al interés público con un alto grado de calidad.

En la clasificación general de amenazas que realiza el código de ética internacional se puede observar que esta se encuentran dirigidas al cumplimiento de la ética del profesional de la contabilidad en relación con el cliente y no las dirige hacia la relación con los colegas y con el Estado.

A continuación se realiza un análisis comparativo sobre las amenazas planteadas por el código de ética internacional para los profesionales de la contabilidad en ejercicio, es decir, la parte B y lo contemplado en la Ley 43 de 1990:

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 13.

*Análisis comparativo sobre las amenazas de la sección B del código de ética IESBA y la Ley 43 de 1990.*

Código de Ética Internacional		Ley 43 de 1990
Grupo de Amenazas	Descripción de Amenazas parte B	
Interés Propio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento tiene un interés financiero directo en el cliente del encargo.</li> </ul>	<b>Artículo 37.</b> Principios de Integridad, Objetividad e Independencia
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma depende de forma indebida de los honorarios totales percibidos de un cliente.</li> </ul>	<b>Artículo 42.</b> El contador público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética o cuando existan condiciones que interfieran el libre y correcto ejercicio de su profesión
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento mantiene una relación empresarial significativa y estrecha con el cliente del encargo.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma está preocupada por la posibilidad de perder un cliente importante.</li> </ul>	<b>Artículo 50.</b> Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o arbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un miembro del equipo de auditoría entabla negociaciones con vistas a incorporarse a la plantilla de un cliente de auditoría.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma entabla un acuerdo de honorarios contingentes con respecto a un encargo de aseguramiento.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El profesional de la contabilidad descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional prestado con anterioridad por un miembro de la firma a la que pertenece.</li> </ul>	

*Nota:* Análisis comparativo sobre las amenazas parte B del código de ética internacional y la ley 43 de 1990. Creación propia.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 13. (Continuación).

Código de Ética Internacional		Ley 43 de 1990
Grupo de Amenazas	Descripción de Amenazas parte B	
Auto-revisión	<ul style="list-style-type: none"> <li>La firma emite un informe de aseguramiento sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñados o implementados.</li> </ul>	<p><b>Artículo 48.</b> El contador público no podrá prestar servicios profesionales como asesor, empleado, contratista a persona naturales o jurídicas a quienes hay auditado o controlado en su carácter de funcionario público o de Revisor Fiscal.</p> <p><b>Artículo 51.</b> Cuando un contador público haya actuado como empleado de una sociedad rehusara aceptar cargos o funciones de auditor externo o Revisor Fiscal de la misma empresa o de su subsidiaria y/o filiales por lo menos durante (6) meses después de haber cesado en sus funciones.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo de aseguramiento.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>Un miembro del equipo del encargo de aseguramiento trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>La firma presta un servicio a un cliente de un encargo de aseguramiento que afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis de dicho encargo.</li> </ul>	
Abogacía	<ul style="list-style-type: none"> <li>La firma promociona la compra de acciones de un cliente de auditoría.</li> </ul>	No Aplica
	<ul style="list-style-type: none"> <li>El profesional de la contabilidad actúa como abogado en nombre de un cliente de auditoría en litigios o disputas con terceros.</li> </ul>	

*Nota:* Análisis comparativo sobre las amenazas parte B del código de ética internacional y la ley 43 de 1990. Creación propia.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 13. (Continuación).

Código de Ética Internacional		Ley 43 de 1990
Grupo de Amenazas	Descripción de Amenazas parte B	
Familiaridad	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un administrador o directivo del cliente.</li> </ul>	<p><b>Artículo 2. Parágrafo 2.</b> Los contadores públicos y las sociedades de contadores públicos <b>no podrán</b>, por si mismas o por intermedio de sus empleados, servir de intermediarios en <b>la selección y contratación de personal</b> que se dedique a las actividades relacionadas con la ciencia contable en general <b>en las empresas que utilizan sus servicios de revisoría fiscal o de auditoria externa.</b></p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un miembro de la familia inmediata o un familiar próximo de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.</li> </ul>	<p><b>Artículo 49.</b> El contador público rehusará recomendar a las personas con las cuales hubiere intervenido, y no influirá para procurar que el caso sea resuelto favorablemente o desfavorablemente. <b>Igualmente no podrá aceptar dádivas, gratificaciones o comisiones que puedan comprometer la equidad o independencia de sus actuaciones.</b></p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo ha sido recientemente el socio responsable del encargo.</li> </ul>	<p><b>Artículo 50.</b> Cuando un contador público sea requerido para actuar como auditor externo, Revisor Fiscal, interventor de cuentas o arbitro en controversia de orden contable, se abstendrá de aceptar tal designación si tiene, con alguna de las partes, parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, primero civil, segundo de afinidad o si median vínculos económicos, amistad íntima o enemistad grave, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pueda restarle independencia u objetividad a sus conceptos o actuaciones.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El profesional de la contabilidad acepta regalos o trato preferente de un cliente, salvo que el valor sea insignificante o intrascendente.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El personal de categoría superior del equipo está vinculado con el cliente del encargo de aseguramiento durante un largo periodo de tiempo.</li> </ul>	

*Nota:* Análisis comparativo sobre las amenazas parte B del código de ética internacional y la ley 43 de 1990. Creación propia.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Tabla 13. (Continuación).

Código de Ética Internacional		Ley 43 de 1990
Grupo de Amenazas	Descripción de Amenazas parte B	
Intimidación	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma ha sido amenazada con la rescisión del encargo.</li> </ul>	<p><b>Artículo 10.</b> La atestación o firma de un contador público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. Tratándose de balances, se presumirá además que los saldos se han tomado fielmente de los libros, que estos se ajustan a las normas legales y que las cifras registradas en ellos reflejan en forma fidedigna la correspondiente situación financiera en la fecha del balance. <b>Parágrafo.</b> Los contadores públicos, cuando otorguen fe pública en materia contable, se asimilaren a funcionarios públicos por efectos de las sanciones penales por los delitos que cometieren en el ejercicio de las actividades propias de su profesión, sin perjuicio de las responsabilidades de orden civil que hubiere lugar conforme a las leyes.</p> <p><b>Artículo 42.</b> El contador público rehusará la prestación de sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética o cuando existan condiciones que interfieran el libre y correcto ejercicio de su profesión</p>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se ha recibido una indicación del cliente de auditoría de que no contratará a la firma para un encargo previsto que no sea de aseguramiento si la firma mantiene su desacuerdo con respecto al tratamiento contable dado por el cliente a una determinada transacción.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma ha sido amenazada por el cliente con ser demandada.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La firma ha sido presionada para reducir de manera inadecuada la extensión de trabajo a realizar con el fin de reducir honorarios.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El profesional de la contabilidad se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente porque el empleado tiene más experiencia en relación con la materia en cuestión.</li> </ul>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El profesional de la contabilidad ha sido informado por un socio de la firma de que no será promocionado tal como estaba previsto, <b>salvo que acepte un tratamiento contable inadecuado</b> por parte del cliente.</li> </ul>	

*Nota:* Análisis comparativo sobre las amenazas parte B del código de ética internacional y la ley 43 de 1990. Creación propia.

## 8. Conclusiones

- Una de las conclusiones más importante de esta investigación es que de acuerdo a la definición de contador público a la que se refiere el artículo 1 de la Ley 43 de 1990, se puede evidenciar que esta se encuentra redactada hacia el ejercicio del contador público como independiente y no al contador público que ejerce su profesión como empleado.

- El código de ética internacional reglamenta en dos partes diferentes lo concerniente al ejercicio de los profesionales de la contabilidad; esto permite concluir que un contador público que realice trabajos de aseguramiento quedaría obligado a observar tanto la Ley 43 de 1990 como el código de ética internacional en la parte B, y un contador público que no realice trabajos de aseguramiento quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Ley 43 de 1990, pero estaría obligado al cumplimiento de las disposiciones del código de ética internacional específicamente en lo contenido en la parte C.

- De acuerdo a la definición de contador público a la que se refiere el artículo 1° de la Ley 43 de 1990 y a la definición de Profesional de la contabilidad a la que se refiere el código de ética internacional, permite concluir que la aplicación de dichas normas no se encuentra dirigida a la misma persona, motivo por el cual es importante que se generen pronunciamientos por parte del Estado que aclaren a quién aplica realmente el código de ética internacional en Colombia.

- Un contador público íntegro, tienen el deber de ofrecer servicios con un alto grado de calidad que genere valor agregado ante el Estado y la sociedad en general. Con la aplicación de

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

las Normas de Aseguramiento de la Información se obliga a los profesionales contables y/o las firmas de auditoría a observar el código de ética del *IESBA* el cual permite identificar los factores, las amenazas y las salvaguardas en relación al cumplimiento de los principios fundamentales, al logro de objetivos y a un óptimo desempeño de los encargos, y para esto es importante que la independencia y la objetividad se unifiquen adecuadamente.

- La unión del código de ética internacional y la ley 43 de 1990 aún requiere una mejor precisión sobre a quién debe aplicar profesionalmente; sin embargo la prestación de servicios profesionales a través de la norma internacional ha generado un impacto de efectividad, de integridad y de armonización en la información entre los países, porque permite la socialización a través de un mismo lenguaje que ofrece mayor seguridad y confianza a los clientes.

- Las normas internacionales son de carácter público y demandan una constante actualización por parte de todos los profesionales de la contabilidad para ofrecer siempre lo mejor en los servicios que prestan en relación principalmente al cumplimiento de los principios que conforman la ética profesional.

- El código de ética que promueve la IFAC fue redactado especialmente para servicios de aseguramiento a nivel general, de auditoría y para cuando existe vínculo laboral de acuerdo a las tres partes que contiene; mientras que la ley 43 de 1990 fue creada para reglamentar y sancionar los actos en el rol de contador público independiente.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

- La ley 43 de 1990 es muy general al describir el comportamiento ético que deben tener los contadores públicos en el ejercicio de su profesión, sin embargo es importante tener en cuenta que dicha ley en los artículos del 54 al 62 menciona las relaciones del contador público con sus colegas y en los artículos del 68 al 71 se regulan las relaciones del contador público con la sociedad y el Estado, temas que no se encuentran contenidos en el código de ética internacional, el cual enfoca las amenazas y salvaguardas básicamente a la relación del contador público con el cliente de auditoría.

- Con la llegada del código de ética internacional, se da cumplimiento al artículo 8 de la Ley 1314 de 2009 que describe los criterios a los cuales debe sujetarse el Consejo Técnico de la Contaduría Pública; y para el caso de las empresas que no se acogieron a las Normas Aseguramiento de la Información deberán seguir aplicando el artículo 7 de la Ley 43 de 1990.

**Referencias Bibliográficas**

Anónimo. (8 de febrero de 2014). *Concepto Definicion*. Recuperado el 30 de junio de 2017, de <http://conceptodefinicion.de/etica-profesional/>

Bérmudez Gómez, H. (30 de junio de 2015). *LEGIS. COMUNIDAD CONTABLE*. Recuperado el 21 de julio de 2017, de LEGIS:  
<http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Contrapartidas/el-decreto-302-de-2015-reglamento-la-ley-43-de-1990.asp>

Congreso de la República. (13 de julio de 2009). Ley 1314 de 2009. *Diario Oficial de la Republica de Colombia*, pág. 48.

Congreso de la República, Ley 43. (13 de diciembre de 1990). Recuperado el 30 de junio de 2017, de [http://www.mineduacion.gov.co/1621/articles-104547\\_archivo\\_pdf.pdf](http://www.mineduacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf)

Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA). (15 de diciembre de 2014). Recuperado el 30 de junio de 2017, de <http://www.ethicsboard.org/>

Definicion de IAASB. (28 de Diciembre de 2016). *Actualícese Investigacion Contable y Tributaria a Profundidad*. Obtenido de <http://actualicese.com/2014/08/20/definicion-de-iaasb/>

Mantilla Blanco, S. A. (2016). *Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera*. Bogotá: Ediciones de la U.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (20 de febrero de 2015). DECRETO NÚMERO 0302 DE 2015. *Diario Oficial*, pág. 234.

## EL ASEGURAMIENTO Y LA ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (23 de diciembre de 2015). Decreto Numero 2496 de 2015. *Diario Oficial*, pág. 15.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (22 de diciembre de 2016). DECRETO 2132 MARCO TÉCNICO NORMATIVO DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN 4.1. *Diario Oficial*, pág. 521.

Ministerio de comercio, Industria y Turismo. Decreto 2420. (14 de diciembre de 2015).

Recuperado el 30 de junio de 2017, de

[http://www.mincit.gov.co/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=79561&name=DECRETO\\_2420\\_DE\\_2015.pdf&prefijo=file](http://www.mincit.gov.co/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=79561&name=DECRETO_2420_DE_2015.pdf&prefijo=file)

Ministerio de Educacion Nacional. CTCP, Pronunciamento 7. (s.f.). Recuperado el 30 de junio de 2017, de <https://www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamentos/PRONUNC7.pdf>

Ucha, F. (3 de noviembre de 2010). Recuperado el 30 de junio de 2017, de Definicion ABC: <https://www.definicionabc.com/social/codigo-de-etica.php>