

LA REGULACIÓN DE LA ÉTICA CONTABLE COMO RÉGIMEN INTERNACIONAL

The Regulation Of Accounting Ethics as an international regime

DOI: <http://doi.org/10.33255/25914669/61029>

Sandra Aquel

<https://orcid.org/0000-0001-9086-0570>

Facultad de Ciencias Económicas y Estadística
Universidad Nacional de Rosario

saquel@fcecon.unr.edu.ar

Rosario, Santa Fe, Argentina

Tomás Rodoreda

<https://orcid.org/0000-0003-3509-8522>

Facultad de Ciencias Económicas y Estadística
Universidad Nacional de Rosario

tomasrodoreda@gmail.com

Rosario, Santa Fe, Argentina

Recibido: 20/07/2022

Aceptado: 11/10/2022

Resumen:

El presente trabajo se enmarca en el proyecto de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario "La profesión contable: estado actual y tendencias futuras" desarrollado en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la UNR bajo el Código ECO2019. De allí que se parte de considerar que la información es el objeto de la profesión contable, ya sea que la misma se genere internamente en la organización o aquella que surge de su interacción con el contexto. La información contable se vuelve cada vez

más sofisticada y la utilización de la misma adquiere relevancia y significatividad en los negocios tanto locales como internacionales. Las preguntas sobre la evolución del marco normativo ético internacional y su vinculación con el concepto de regímenes internacionales, fueron las que motivaron la realización del presente trabajo. Para responderlas se fijaron los siguientes objetivos: en primer lugar, desarrollar el concepto de regímenes internacionales en un contexto globalizado, en segundo término, analizar el nuevo código de ética de la Federación Internacional de Contadores IFAC (por sus iniciales en inglés, International Federation Accountants), por último, buscar relaciones entre ambos análisis.

Palabras claves: profesión contable, ética, régimen internacional

Abstract:

This work is part of the Research Project of Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario "La profesión contable: estado actual y tendencias futuras" desarrollado en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la UNR bajo el Código ECO2019. Hence, it starts from considering that information is the object of the accounting profession, whether it is generated internally in the organization or that which arises from its interaction with the context. Accounting information becomes increasingly sophisticated and its use acquires relevance and significance in both local and international businesses.

The questions about the evolution of the international ethical normative framework and its link with the concept of international regimes, were what motivated the realization of this work. To Answer Them, the following objectives were set: firstly, to develop the concept of international regimes in a globalized context, secondly, to analyze the new code of ethics of the International Federation of Accountants IFAC (by its initials in English, International Federation of Accountants), finally look for relationships between both analyses.

Keywords: accounting profession, ethics, international regimen

Introducción:

El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación de la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística de la Universidad Nacional de Rosario¹. De allí que se parte de considerar que la información es el objeto de la profesión contable, ya sea que la misma se genere internamente en la organización o aquella que surge de su interacción con el contexto. La información contable se vuelve cada vez más sofisticada y la utilización de la misma adquiere relevancia y significatividad en los negocios tanto locales como internacionales.

En Argentina, el Estado encomienda al ejercicio profesional del Contador Público la facultad de emitir opinión sobre la razonabilidad de la información financiera de las empresas, de modo tal que resguarde a todos los destinatarios que la utilizarán para la toma de decisiones patrimoniales, económicas y/o financieras. A su vez, la facultad de asesorar sobre la aplicación de las distintas regulaciones tributarias, previsionales y laborales, es de incumbencia de esta profesión. Esto también tiene implicancia entre los distintos actores sociales por lo cual no es solo la emisión de una opinión sobre la información financiera la que produce repercusión social.

Por todo lo expuesto, la responsabilidad que involucra el ejercicio de la profesión hace que la dimensión ética tome relevancia tanto en su aspecto de cuestionamiento individual como en la vigilancia ética que prevén los organismos reguladores de la profesión. En el presente trabajo, se tratará de profundizar este segundo aspecto, en especial en su dimensión internacional.

Las preguntas sobre la evolución del marco normativo ético internacional y su vinculación con el concepto de regímenes internacionales, fueron las que motivaron la realización del presente trabajo. Para responderlas se fijaron los siguientes objetivos: en primer lugar, desarrollar el concepto de regímenes internacionales en un contexto globalizado, en segundo término analizar el nuevo código de ética de la Federación Internacional de Contadores IFAC (por sus iniciales en inglés, International Federation of Accountants)², por último buscar relaciones entre ambos análisis.

Globalización, institucionalización y regímenes internacionales

La globalización como concepto abstracto es polisémico. Dependiendo la disciplina o la corriente teórica desde la que se la mire, la definición mutará. En términos generales se asocia a la globalización como un proceso de transformación

1 Proyectos de investigación nacionales: La información financiera en el nuevo entorno tecnológico (2007-2010) Dirección de Mabel Miletti, Profesión Contable, estado actual y tendencias futuras (2018-2022) Dirección: Sandra Aquel

Proyectos de investigación internacionales:GRUPO INVIUS:Formación universitaria y desarrollo profesional del Contador Público en el entorno del Mercado Común del Sur (Mercosur).(01/2015 - 12/2016) Dirección: Sandra Aquel

2 El Código internacional de ética para profesionales de la contabilidad publicado por la IFAC en abril de 2018 en inglés ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) en octubre de 2019 y se reproduce con el permiso de la IFAC

económica y que irradia, mediante la tecnología a otros aspectos de la vida del hombre. Pero también podría hablarse de una "globalización política" a través de la implantación –que aspira insertarse a nivel mundial- de un modelo de democracia representativa de corte liberal occidental), "cultural" (a través de los medios de comunicación emitiendo mensajes que respondan a las necesidades del mercado y que incentiven a la sociedad a comulgar con los valores de la sociedad de consumo), "financiera" (a través de las transnacionales incentivando más la especulación que la industrialización), "comunicacional" (a través de oligopolios de las empresas de comunicaciones favoreciendo la difusión y homogeneización en las distintas sociedades, de un discurso favorable al perfil y valores sustentados en la ideología económica predominante en el proceso globalizador) –como propone Moneta (1994), en tanto los mecanismos del que se vale el sistema económico globalizado, apela a herramientas que no son sólo económicas o tecnológicas.

En vistas de sintetizar las diferentes miradas y transformaciones que se quieren caracterizar con el concepto globalización, Ulrich Beck (1998) propone tres conceptos que permiten descentrarse del lugar del Estado Nacional como eje rector de la vida social. Así, entiende por globalismo la "concepción según la cual el mercado mundial desaloja o sustituye el quehacer político; es decir, la ideología del dominio del mercado mundial o la ideología del liberalismo" (Beck, 1998; 27). Este concepto rompe la tradicional distinción - propia de la modernidad - entre economía y política.

Por otro lado, la globalidad, hace referencia a una idea de sociedad mundial, rompiendo con la moderna idea de espacios cerrados o fronteras; y abonando a la hiperconectividad. Este fenómeno implica que "las distintas formas económicas, culturales y políticas no dejan de entremezclarse y que las evidencias del modelo occidental se deben justificar de nuevo" (Beck, 1998; 28).

Por último, la globalización "significa los procesos en virtud de los cuales los Estados nacionales soberanos se entremezclan e imbrican mediante actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados varios" (Beck, 1998; 29).

El corolario de estos tres conceptos propuestos por Beck es que la mirada sobre el mundo dejó de estar centrada en la relación sociedad/estado, donde la política funcionaba articulador necesario y diferenciado de la economía. Como toda etapa de transición la globalización - o el período así denominado - implica una mutación conceptual entre lo nuevo y lo viejo; transformando los conceptos no en definiciones permanentes, sino más bien en percepciones lábiles.

Con la centralidad de la mirada económica con la globalización y el avance tecnológico que la sustenta, el capitalismo vuelve a cambiar su rostro, de un capitalismo industrial, a un capitalismo global, caracterizado por la hiperconectividad, la transformación de la división internacional del trabajo, y la presencia de nuevos actores en la escena internacional que o cuestionan las reglas de juego o simplemente imponen unas nuevas.

La globalización modeló las figuras y las instituciones de los Estados, ya que las economías nacionales se imbrican en un sistema económico mundial cada vez menos nacional. Los nuevos actores de la globalización, que conforman su estructura de poder, por el peso específico que detentan en la toma de decisiones en las arenas internacionales, cambian las reglas de su funcionamiento en la medida que adquieren creciente autonomía y capacidad para orientar los procesos hacia un resultado deseado, que no siempre coincide con el interés general.

A partir de los cambios mencionados se ha conformado una nueva estructura de poder integrada por organismos internacionales, empresas multinacionales y conglomerados multimedia, con creciente autonomía y capacidad para orientar la negociación política y económica y desafiar a las instituciones que debieran primordialmente definir la realidad social. En ese escenario se le asigna al Estado un papel supletorio, se le otorgan al mercado los recursos colectivos y la palabra pierde significación a medida que gana terreno el mundo de la imagen.

El sistema internacional, en el marco de la globalización, está conformado por una multiplicidad de actores que interactúan de manera constante y de forma crecientemente interdependiente. Estos pueden identificarse a partir de una clasificación simple, como actores estatales o actores no estatales; dando cuenta que las diferencias existentes entre ambos estriban en los tipos de intereses que ponen en juego en la arena internacional y en los niveles de organización que poseen.

La teoría de los regímenes internacionales permite pensar los marcos en los cuales esta multiplicidad de actores interactúan siguiendo "un conjunto de principios, normas, reglas y procedimientos para la toma de decisiones que rige el comportamiento [de estos] en el [escenario] internacional" (Krasner, 1983; 2). Teniendo en cuenta esta definición, los regímenes internacionales³ crean expectativas comunes sobre las conductas que resultan apropiadas y elevan el grado de transparencia en un ámbito determinado; elementos que hacen atractivo a que diferentes actores deseen cooperar con el fin de obtener ganancias comunes.

Siguiendo a Hasenclever, Mayer y Rittberger (1999), creemos que de las tres miradas teóricas existentes acerca de los regímenes internacionales (el neoliberalismo, el realismo y el cognitivismo), resulta adecuado a los fines de este trabajo los aportes del cognitivismo, ya que la centralidad del conocimiento causal y social de los actores que esta teoría aporta es de especial relevancia a la hora de trabajar estos regímenes blandos, o, comunidades epistémicas.

Los regímenes internacionales, al decir de Gilpin (2001), permite mejorar "la eficiencia y la eficacia en la cooperación internacional y en la resolución de problemas (...) y gracias a la información compartida se reducen costos de intercambio (negociación)"

³ Al respecto es interesante el aporte realizado por Gilpin (2001): "Although a distinction can be made between international regime as rules and understandings and an international institution as a formal organization, the word "regimes" and the word "institutions" are frequently used interchangeably" (Gilpin, 2001; 83).

(Gilpin, 2001; 87), permitiendo así una lógica de win-win para los integrantes del régimen.

A su vez, la existencia de reglas, normas y principios brinda una reducción de incertidumbre sobre aquello en lo que el régimen pretende regular, como por ejemplo el comercio y la Organización Mundial del Comercio, o la ética en la profesión contable y la IFAC.

En última instancia, y dependiendo el nivel de compromiso de los actores partes del régimen, el mismo puede o no estar institucionalizado en algún órgano que regule sus funciones básicas, o que tenga como objetivo evitar actores que puedan estar por fuera del régimen y actúen como "free-riders".

Regímenes internacionales en contabilidad y su impacto en Argentina

En el ámbito de la Información Contable, el impacto del nuevo orden mundial desarrollado en punto anterior, se ve reflejado en la creación de Normas Internacionales de Información Financiera. Desde 1973 a través del International Accounting Standards Committee (IASC) se dictan las "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC), y a partir de abril de 2001, año de constitución del International Accounting Standards Board (IASB), este organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

El IASB se autodefine como "un consejo de carácter independiente que marca sus propias normas y que es elegido y supervisado por un grupo geográfica y profesionalmente diverso de síndicos pertenecientes a la Fundación IASC, los cuales responden al interés público"⁴. Nacido por un acuerdo establecido entre institutos profesionales de Alemania, Australia, Canadá, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México, Reino Unido y los Estados Unidos, el IASB tiene una dilatada historia, y su responsabilidad esencial la constituye la aprobación y la difusión de las denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

El conjunto de NIIF, comprenden por un lado dos tipos de pronunciamientos los cuales deben ser aprobados por el IASB: los que incluyen en su título la frase "Norma Internacional de Información Financiera" y las interpretaciones (guías para evitar tratamientos divergentes o inaceptables). Por otra parte comprenden otros dos tipos de pronunciamientos que heredó del International Accounting Standards Committee (IASC, Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), que son las que en un su título llevan la frase Norma Internacional de Contabilidad y sus interpretaciones. Los cuatro tipos de pronunciamientos tienen el mismo nivel normativo (Fowler Newton, 2019).

Este cuerpo normativo, "pretende ofrecer un conjunto de normas para ayudar

⁴ Disponible en Internet en <http://www.iasb.org/Home.htm>

en la preparación de la información financiera por parte de las empresas" Mallo, Carlos y Pulido San Román, Antonio (2006:14). Lo que se busca es que la información financiera a suministrar, represente la estrategia de negocios, los resultados de las políticas de firmas establecidas, los lineamientos a la hora de afrontar riesgos, etcétera. Para lograr estos objetivos, estas normas ofrecen al usuario una serie de alternativas contables a aplicar a la hora de valorar su patrimonio, y para registrar diversas situaciones por las que atraviesa una empresa al desarrollar su actividad.

Puede decirse que el objetivo final de la utilización de estas normas, sigue siendo la obtención de Estados Financieros que proporcionen información útil para los usuarios en el proceso de toma de decisiones. Para ello se presenta un marco conceptual en el cual se fundamentan las normas, entre otras razones porque clarifican los objetivos de información contable, e incorporan determinadas características inherentes a la misma. Estas características o atributos cualitativos destacadas en el marco conceptual del IASB, son las siguientes: comprensibilidad, relevancia, fiabilidad, comparabilidad, defendiéndose expresamente "la necesidad de un equilibrio entre las diferentes características cualitativas tenidas en cuenta conjuntamente". Mallo, C. y Pulido San Román, A. (2006: 24)

Argentina no se ha mantenido al margen de estos procesos, y tampoco ha sido ajena a las problemáticas que este tipo de cambios lleva aparejadas. En el plano específico de los informes financieros, la presentación de los mismos más allá de las fronteras y la posibilidad de los mercados de capitales de aceptar que empresas extranjeras coticen sus títulos de capital o de deuda, genera cuestionamientos acerca de qué normas aplicar para la elaboración de la información contable de las empresas extranjeras: la del país de origen de la información o la del país en el que la entidad emisora cotiza sus acciones. Argentina se hace eco de las dudas sobre la comparabilidad de informes contables, que aplican en su confección normas contables distintas a la del país en el cual cotizan sus valores.

Diversas soluciones se han planteado para encarar estos problemas, Fowler Newton (2011: 449 a 455) menciona las siguientes alternativas:

1. Conciliación de medidas contables muy importantes: Conciliación con las normas locales, aplicando estas normas locales a ciertas partidas claves de información de esos estados, tales como el Patrimonio y el Resultado del período
2. Presentación de un segundo juego de datos contables basado en las NIIF
3. Adopción completa y automática de las NIIF
4. Adopción de las NIIF previo "endoso" de cada componente individual
5. Aceptación de las NIIF: se acepta que las empresas preparen sus estados financieros de acuerdo a NIIF sin necesidad de incluir conciliaciones

6. Adaptación de las NIIF
7. Convergencia unilateral con las NIIF
8. Convergencia bilateral con las NIIF

La tendencia, por lo menos evidente en Europa y Latinoamérica, ha sido hacia la armonización con las Normas Internacionales de Información Financiera. Armonización que es promovida por diversas organizaciones, entre las que pueden mencionarse la IFAC Federación Internacional de Contadores, el IASB Junta de Normas Internacionales de Contabilidad y el IOSCO Organización Internacional de Comisiones de Valores. Enrique Fowler Newton expresa al respecto: "Las NIIF han logrado un grado importante de aceptación. No lo atribuimos a su calidad real ni a consideraciones de índole técnica sino al muy buen trabajo de promoción llevado adelante por la Fundación IFRS y por el IASB y a los importantes apoyos recibidos de algunos organismos internacionales."

En este contexto, la profesión contable en Argentina adhiere al conjunto de países que ha interpretado que la comunidad de negocios exige la transparencia y comparabilidad de los informes financieros. De todos modos es de hacer notar que la disparidad de criterios en cuánto, cuándo, quiénes y de qué forma se irían realizando los cambios hacia la aplicación de normas internacionales, no fue un proceso rápido ni despojado de debates. Si bien en 11/2007 el directorio de la comisión nacional de valores – CNV- prestó conformidad a la propuesta elaborada por la profesión contable⁵, para la adopción de las NIIF como única forma de elaboración de los estados contables de las entidades que hacen oferta pública de sus valores negociables, recién el 20 de marzo de 2009 la FACPCE aprueba la resolución técnica N° 26: "Normas Contables Profesionales: adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)". En los considerandos de la misma, se argumenta la siguiente razón contextual: "la profesión contable argentina no debe quedar ajena al proceso de globalización económica en el que está inmerso nuestro país, por lo cual es necesario adoptar para las entidades que cotizan sus títulos de deudas de capital en mercados de valores, las NIIF, al resultar estas un juego de normas contables reconocida internacionalmente y adoptadas por numerosos países del mundo."⁶

Resulta así, que recién en diciembre de 2009 la CNV dictó la Resolución General N° 562/09 que adoptó la RT 26. En virtud de los plazos establecidos por la RT 26 (que

⁵ En agosto de 2007, la comisión integrada por representantes de la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES –CNV- y representantes de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas –FACPCE-, elevó sus conclusiones en relación con la adopción de las NIIF/IFRS para la elaboración de los estados contables de los entes que hacen oferta pública de sus instrumentos de patrimonio y de deuda.

⁶ Texto original completo, disponible en: <http://www.adhocpromo.com.ar/facpce/infoPro/categorias.php?categoria=3>

a ese momento resultaban escasos), la RG 562/09 modificó los plazos de vigencia y otros aspectos. Pero recién en julio de 2010 la CNV emitió una nueva Resolución que contempló soluciones para determinados temas no tratados en la Res 562 (Res 576-10 – CNV).

El 3 de diciembre de 2010, la FACPCE aprobó la resolución técnica n° 29, "Modificación de la resolución técnica 26: normas contables profesionales: adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB)", la cual introduce la aplicación de las NIIF para las PYME. A partir de esta resolución, las entidades que no están obligadas a aplicar las NIIF, pueden aplicarlas opcionalmente, o pueden optar por aplicar, NIIF para PYMES o normas contables profesionales emitidas por la FACPCE. Este cambio, no afecta a las compañías argentinas supervisadas por la comisión nacional de valores (CNV), para las cuales las NIIF son obligatorias. Esta resolución también introduce cambios en la resolución técnica N° 26, uno del más notario es el reemplazo del término "estados contables" por el de "estados financieros", con el claro objetivo de contribuir a la estandarización de términos que se presenta como requisito de la llamada globalización contable.

Por último, la FACPCE se reserva mediante reglamentación local, la adopción de los cambios que pudieran surgir de los organismos emisores de normas internacionales, autorizando su aplicación tal cual fueron emitidas originalmente. Los cambios serán reservados para eventuales casos, los cuales deberán ser justificados. De esta forma, queda plasmado sobre el cierre del año 2010⁷, que el criterio imperante es la adopción, evitando la desviación de los estándares globales.

Normativa ética internacional

A partir de lo expresado en los apartados anteriores, se intentará profundizar acerca del conjunto de reglas, normas y principios éticos que afectan al profesional contable en los contextos descritos. Lo cierto es que la profesión ha ido cambiando a través del tiempo⁸, desde el curso de acción iniciado por el Acta de Catamarca, en 2002, los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todo el país procedieron a efectivizar, teóricamente, el compromiso suscripto para lograr la armonización de las normas contables, de auditoría y de ética en el ámbito de todo el país. Estos esfuerzos fueron destinados en su totalidad a lograr la armonización de las normas contables

7 Para ver la cronología completa puede consultarse el documento Emisores Latinoamericanos de Normas Contables *estado del* proceso IFRS, disponible en <https://www.nicniif.org> > home > 1697-proceso-ifrs

8 "Ninguna profesión existe por azar, sino que viene exigida por necesidades percibidas por la sociedad y adicionalmente, por la especialización requerida por los avances que se producen en la ciencia y en la tecnología, por las reestructuraciones de los sistemas productivos, por los cambios de las estructuras sociales, de las pautas morales. Tal es así, que el objeto específico de una profesión y su status social o reconocimiento por parte de cada sociedad, se ha ido delimitando históricamente por ese conjunto de circunstancias." (Aquel, 2010).

y de auditoría, no obstante, en el caso de las normas éticas, la "intención manifiesta" de lograr la armonización de las mismas, quedó en ello, en solamente una intención.

En resumen, la profesión contable posee hoy un cuerpo unificado y armonizado de normas contables, de sindicatura y auditoría vigentes en todo el país conviviendo con un disenso normativo ético lo cual obliga a la coexistencia de:

- Consejos Profesionales que han adoptado como normas éticas obligatorias el Código de Ética Unificado FACPCE sin modificaciones.

- Consejos Profesionales que han adoptado como normas éticas obligatorias el Código de Ética Unificado FACPCE con modificaciones.

- Consejos Profesionales que no han adoptado el Código de ética Unificado FACPCE y mantienen como normas éticas obligatorias sus Códigos originales. Como por ejemplo el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santa Fe que adopta el sugerido por la FACPCE en 1990.

Frente a este escenario de anarquía normativa (Romano Pastor, 2011), el escenario internacional suma mayor complejidad al cuadro normativo regulatorio de la ética para los profesionales contables.

Regulación ética internacional:

La IFAC surge en el año 1977 y se constituye como el organismo profesional contable por excelencia a nivel mundial. A su vez la FACPCE es miembro de la IFAC y como organismo miembro de la IFAC, tiene suscripto el compromiso a través de la DOM 4 (Declaraciones de obligaciones de los miembros) de no **aplicar normas menos exigentes** de las que surgen del Código internacional, salvo que esto sea imposible porque la legislación local impida la aplicación de una norma extranjera. Como principio rector, la DOM 4 **no establece** la obligatoriedad de adopción del Código de Ética de IFAC.

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

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

Dos enfoques diferentes

El Código Internacional de IFAC utiliza una metodología inductiva, basada en una enumeración de casuística particular y las salvaguardas correspondientes. Se inducen principios generales, partiendo de las disposiciones prácticas. En cambio, el Código Unificado FACPCE utiliza una metodología deductiva. Se establecen principios rectores. Las discusiones doctrinarias, afirman que no puede un código basado en

reglas, mejorar o enriquecer uno basado en principios. Con lo cual dejaría sólo la opción de decidir si se reemplaza o no. El foco de la decisión a tomar quedaría ligado a responder la pregunta subyacente: ¿Principios o reglas prácticas?

Características generales del Código de Ética Internacional

El Código de Ética Internacional establece el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad, dado a la responsabilidad que tiene la profesión por ser considerada de interés público.

El Código requiere que los profesionales cumplan con los principios éticos fundamentales (integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, y comportamiento profesional) y que apliquen el marco conceptual (conjunto de disposiciones basadas en los principios fundamentales) para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de esos principios fundamentales. Aplicar el marco conceptual requiere el ejercicio del juicio profesional, mantenerse atento a nueva información y a cambios en los hechos y circunstancias, y utilizar la prueba del tercero con juicio y bien informado.

El marco conceptual reconoce que la existencia de condiciones, políticas y procedimientos establecidos por la profesión, la legislación, los reglamentos, la firma o la entidad para la que el profesional trabaja podrían impactar en la identificación de las amenazas. Estas condiciones, políticas y procedimientos podrían ser también un factor relevante en la evaluación del profesional de la contabilidad sobre si una amenaza está a un nivel aceptable. Cuando las amenazas exceden un nivel aceptable, el marco conceptual requiere que el contador les haga frente a través de la aplicación de las salvaguardas, es decir que aplique acciones que, individualmente o en combinación con otras, reduzcan efectivamente las amenazas a un nivel aceptable.

Rasgos distintivos del Código de Ética Internacional edición 2018⁹

A principios de abril de 2018, el IESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, por sus siglas en inglés) lanzó el código de ética completamente revisado, renovado y reestructurado para profesionales de la contabilidad. El Código de Ética Internacional para Profesionales de la Contabilidad, incluidas las Normas Internacionales de Independencia, (en adelante, mencionado indistintamente como el "Código de Ética Internacional" o el "Código") entró en vigor a partir de junio de 2019. Éste reúne todos los avances sustanciales en ética e independencia de los últimos 4 años.

Cabe destacar que el 26 de junio de 2019 se produjo el lanzamiento del e-code: una herramienta online que ofrece el Código de Ética Internacional en una plataforma

⁹ El apartado es parte de un trabajo de revisión realizado por los C.P. Matías Lanfranco y Candela Farré Scorsoni realizado en el marco del Proyecto de Investigación IEC0219 anteriormente mencionado..

digital. Además de las características y funcionalidades «tipo app», esta nueva plataforma demuestra mejor la arquitectura y escalabilidad de los bloques que componen el Código, incluyendo, además, enlaces a recursos no autorizados que proporcionan información contextual o explican la justificación de disposiciones particulares en el Código.

Otra de las novedades es la creación, por parte de la IFAC, de una serie informativa para promover el Código de Ética llamada Explorando el Código IESBA. A través de doce cuotas mensuales, esta serie examinará en profundidad el Código y resaltará diferentes aspectos del mismo en situaciones del mundo real, de una manera que sea entendible y práctica, prestando especial atención a las revisiones recientes del Código.

El nuevo Código de Ética Internacional fue reestructurado con el fin de que sea más fácil de usar, con un lenguaje más claro, evitando duplicaciones de material y eliminando el uso de la voz pasiva y términos legalistas y arcaicos.

Además de las revisiones estructurales realizadas, las revisiones sustanciales incluyen:

- un marco conceptual mejorado, que incluye amplias revisiones de salvaguardas en todo el Código que están mejor alineadas con las amenazas;
- disposiciones reforzadas sobre la independencia en relación con la vinculación prolongada del personal con los clientes de auditoría;
- disposiciones reforzadas relacionadas con la oferta y la aceptación de incentivos (cuyo lanzamiento fue el 19 de julio de 2019, posterior al del Código. Estas normas establecen expectativas más claras para que todos los contadores profesionales comprendan y cumplan con las leyes y regulaciones que prohíben ofrecer o aceptar incentivos en ciertas circunstancias, como las relacionadas con el soborno y la corrupción. También requiere la aplicación de una prueba de intención donde los incentivos no están específicamente prohibidos por ley o regulación, y la aplicación del marco conceptual en todas las demás circunstancias. Se proporciona además una guía mejorada para ayudar a los contadores profesionales a navegar por diferentes situaciones);
- material nuevo para destacar la importancia de comprender hechos y circunstancias cuando se ejerce el juicio profesional; y
- material nuevo para explicar de qué manera el cumplimiento de los principios fundamentales apoya el ejercicio del escepticismo profesional en una auditoría u otros encargos de aseguramiento.

Adicionalmente, el Código está acompañado de una guía que ayuda a los lectores a comprender mejor su propósito, su estructura y cómo usarlo.

El Código contiene secciones que tratan temas concretos. Algunas secciones contienen subsecciones que tratan aspectos específicos de esos temas. Cada sección del Código está estructurada, según corresponda, de la siguiente forma:

a) Introducción: establece la materia objeto de análisis de la que trata la sección e introduce los requerimientos y la guía de aplicación de acuerdo con el marco conceptual. La introducción contiene información, incluida una explicación de los términos utilizados, la cual es importante para conocer y aplicar cada una de las partes del Código y sus secciones.

Requerimientos: establecen obligaciones generales y específicas con respecto a la materia objeto de análisis tratada. Los requerimientos están designados con la letra "R" y, en la mayoría de los casos, incluyen el tiempo verbal futuro, imponiendo una obligación al profesional de la contabilidad o la firma de cumplir con la disposición específica en la que se utiliza dicho tiempo verbal. En algunas situaciones, el Código incluye una excepción específica a un requerimiento. En tal situación, la disposición es designada con la letra "R" pero usa el término "puede" o el modo condicional, denotando el permiso para llevar a cabo acciones particulares en ciertas circunstancias, pero no es usada para denotar posibilidad.

Guía de aplicación: proporciona el contexto, las explicaciones, sugerencias de acciones o cuestiones a considerar, ejemplos ilustrativos y otras orientaciones para asistir en el cumplimiento de los requerimientos. Las guías de aplicación están designadas con la letra "A" y buscan ayudar al profesional de la contabilidad a comprender cómo aplicar el marco conceptual a un conjunto determinado de circunstancias y a entender y cumplir con un requerimiento específico. Si bien las guías de aplicación no imponen por sí mismas un requerimiento, es necesario considerarlas para cumplir correctamente los requerimientos del Código, incluyendo la aplicación del marco conceptual.

Reflexión:

El escenario de la posmodernidad (Lyotard, 1991) lleva a repensar los vínculos entre los actores sociales. En este sentido, y a los fines del presente trabajo, reflexionar en torno a las prácticas de los profesionales de la contabilidad en un mundo globalizado, crecientemente interdependiente y donde las instituciones tradicionales de la modernidad están en un proceso de resignificación o de retroceso para nuevas formas de regulación social resulta relevante.

En este escenario de tensión entre lo ortodoxo y lo heterodoxo el rol social de los profesionales y su actuar ético es puesto en signo de interrogación. El cuestionamiento se genera a partir de una disolución de los grandes relatos, o de las verdades sólidas y permanentes. Sin horizontes claros prometidos por la modernidad, el accionar profesional corre el riesgo de caer en comportamientos individualistas, que atenten contra la misma idea de profesión.

Más allá de las diferentes profesiones, que representan saberes y prácticas específicas, hay núcleos esenciales de comportamientos basados en principios que solemos denominar ética. En última instancia el concepto de profesión moderna

estaba respaldado por dos elementos: un saber específico (técnico o no), y un marco de acción posible vinculado a ese saber. La pérdida de referencia de la ética como faro de las profesiones no es más que un signo ineludible de que éstas no son lo que eran.

El caso de la profesión contable como se expresa en Sandra Aquel, (2010) no queda exento de este marco de transformación. Los casos de Enron y asociado a ello la vinculación de la firma Arthur Andersen, no deja de sorprender. Autores como el citado Richard Mattesich (2006), cuando se refieren a esos acontecimientos se muestran “desolados” en sus propias palabras y clasifican el caso como un punto de inflexión. Lo interesante es ver las dos consecuencias que se derivan estos sucesos, por un lado todos los autores coinciden en que significó en gran medida la pérdida de reputación de la profesión contable, pero en otro sentido, no menos importante puso en evidencia la dimensión del rol que juega hoy en día la contabilidad y la ética.

A lo largo del trabajo tratamos de demostrar cómo la teoría de los regímenes internacionales es de utilidad para analizar y reflexionar en torno al peso de la regulación internacional en la actuación de los profesionales contables en el mundo globalizado. La situación de diversidad normativa señalada ut supra, complejiza la regulación ética del ejercicio profesional contable repensando si, efectivamente, las normas éticas internacionales de contabilidad constituyen pisos mínimos éticos, o son simples enunciados de referencia.

Desde una visión de los Colegios Profesionales y Federaciones, la existencia de un régimen internacional de normas éticas en contabilidad permite la disminución de la incertidumbre a la hora de regular los comportamientos éticos de los profesionales en los diferentes territorios nacionales o en otros países, estableciendo así pisos comunes y comparables. La existencia de estos contribuye a reposicionar el lugar de los profesionales contables no solo como los portadores de un conocimiento técnico específico, sino también como actores socialmente responsables de transmitir y producir información fiable, amparada por un comportamiento, que en caso de desviarse, es sancionado por una comunidad profesional.

Bibliografía

- Aquel, S. (2008). *Práctica Profesional: el eslabón entre la Universidad y el trabajo. Una realidad en marcha.* Presentado en el XXX Simposio Nacional de Profesores de Práctica Profesional. Facultad de Ciencias Económicas y Estadística UNR – Disponible en: http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/06/SimposioXXX_A_16_Aquel.pdf
- Aquel, S. (2010). La ética como eje transversal en la formación del contador público. *Actualidad Contable FACES*, 13(21). Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/257/25718409002.pdf>
- Aquel, Sandra; Lanfranco, M. ; Farré Scorsoni, C. (2018), *Ética y profesión contable.* Ponencia presentada en XXIV Jornada de Epistemología de las Ciencias Económicas, 29 al 31 de Agosto de 2018, Facultad de Ciencias Económicas. UBA.
- Aquel, S. S., Cicerchia, L. Y., Rodoreda, T. J., Farre Scorsoni, C., Lanfranco, M., Melatini, V. R., & Viola, M. B. (2019). *Dimensión normológica de la ética en la profesión contable.* Disponible en: <https://rehip.unr.edu.ar/handle/2133/18884>
- BECK, U. (1998). *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*, Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
- GILPIN, Robert (2001), *Global PoliticalEconomy. Understanding The International Economic Order.* Princeton University Press, New Jersey.
- HASENCLEVER, Andreas et al. *Las teorías de los regímenes internacionales : situación actual y propuestas para una síntesis.* Foro Internacional, [S.L.], p. 499-526, oct. 1999. ISSN 2448-6523. Disponible en: <<https://forointernacional.colmex.mx/index.php/fi/article/view/1524>>. Fecha de acceso: 11 sep. 2019.
- KRASNER, Stephen (1983), *Structural Causes and regime consequences: regimes as intervening variables.* Disponible en: <http://www.ir.rochelleterman.com/sites/default/files/krasner%201982.pdf>
- FOWLER NEWTON, Enrique (2011), *Cuestiones contables fundamentales.* Buenos Aires: La Ley
- FOWLER NEWTON, Enrique (2019), *Complemento de Cuestiones contables fundamentales (quinta edición, 2011), Capítulo 12.* Disponible en <http://www.fowlernewton.com.ar/doctrinas/ccf12rev.pdf>
- Liotard, Francois (1991), *La condición posmoderna.* Editorial R.E.I. Argentina S.A.
- Mallo, C., y Pulido San Román, A. (2006). *Las Normas Internacionales de Información Financiera.* Madrid: Paraninfo.
- Mattessich, Richard (2006). *¿Qué le ha sucedido a la Contabilidad? A paper at the*

occasion receiving a Doctor honoris causa from the University of Málaga. Disponible en: <http://externos.uma.es/cuadernos/pdfs/pdf622.pdf>. Consulta Septiembre 01 de 2008.

MONETA, Carlos (comp) (1994). ***Las reglas del juego***, Buenos Aires: Corregidor. O'Brien J y Marakas G (2006). ***Sistemas de Información Gerencial***, 7ma.edición

Romano Pastor, J.P. (2010). Código de Ética Unificado: comentado para jóvenes profesionales en ciencias económicas – 1ª ed. Mendoza: Universidad del Aconcagua,

Romano Pastor, J.P. (2011) ¿Qué tipo de normas éticas requiere la profesión contable? SaberEsnº3 3-13 Disponible en: <https://rehip.unr.edu.ar/handle/2133/2549>

Normativa:

Resolución de Consejo Superior N° 7/96 - Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe – <https://www.cpcesfe2.org.ar/tecnica/resolucion-de-consejo-superior-no-796>

Código de Ética del Consejo de Profesionales de Ciencias Económicas de Santa Fe - <https://www.cpcesfe2.org.ar/etica/codigo-de-etica-profesional/>

Código de Ética Unificado de la Federación Argentina de Profesionales en Ciencias Económicas - www.facpce.org.ar:8080/normasweb/download_file.php?e=pdf&f=900&t.../00

Ley 8.738 CPCE Santa Fe

Ley 20.488 Del Ejercicio de las Profesiones relacionadas a las. Ciencias Económicas.

LEY 6.854 - http://cpcesfe1.org.ar/pdf/Ley_6854.pdf

Normas Profesionales Argentinas. Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1