

F G H I J

REFLEXIONES SOBRE ÉTICA EN CONTABILIDAD



Adriana Ortiz Hernández

Luisa Fernanda Lora Acosta

Liliana Alexandra Acuña Mayorga

Héctor Hugo Laverde Morales

Juan Carlos Ruiz Urquijo

Efrén Danilo Ariza Ruiz
(Compilador)

Reflexiones sobre ética en contabilidad

Reflexiones sobre ética en contabilidad

Efrén Danilo Ariza Ruiz
(compilador)

Ariza Ruiz, Efrén Danilo compilador

Reflexiones sobre ética en contabilidad -- / Compilador Efrén Danilo Ariza Ruiz. --
Bogotá: Fundación Universitaria del Área Andina, 2019.

ISBN (impreso): 978-958-5539-53-2

88 páginas gráficos, tablas; 25 cm.

Incluye índice

1. Ética profesional. – 2. Responsabilidad social empresarial. – 3. Contaduría pública-
aspectos morales y éticos.

Catalogación en la fuente Biblioteca Fundación Universitaria del Área Andina (Bogotá)

174 – scdd22

Reflexiones sobre ética en contabilidad

©Fundación Universitaria del Área Andina. Bogotá, mayo de 2019.

©Efrén Danilo Ariza Ruiz (compilador), Adriana Ortiz Hernández, Luisa
Fernanda Lora Acosta, Liliana Alexandra Acuña Mayorga, Héctor Hugo Laverde
Morales, Juan Carlos Ruiz Urquijo.

ISBN (impreso): 978-958-5539-53-2

Fundación Universitaria del Área Andina
Calle 70 No. 12-55, Bogotá, Colombia
Tel: +57 (1) 7424218 Ext. 1231
Correo electrónico: publicaciones@areandina.edu.co

Director editorial: Omar Eduardo Peña Reina
Coordinador editorial: Camilo Andrés Cuéllar Mejía
Héctor Alfonso Gómez Sánchez

Diagramación, producción editorial e impresión:
Entrelibros e-book solutions / www.entrelibros.co

Diseño carátula: Jorge Andrés Castro
andre.cano2244@gmail.com

Sebastian García Sanabria
sebgs30@gmail.com

*Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial
de esta obra y su tratamiento o transmisión por cualquier medio o método sin
autorización escrita de la Fundación Universitaria del Área Andina y sus autores.*

BANDERA INSTITUCIONAL

Pablo Oliveros Marmolejo †
Gustavo Eastman Vélez
Miembros Fundadores

Diego Molano Vega
Presidente de la Asamblea General y Consejo Superior

José Leonardo Valencia Molano
Rector Nacional y Representante Legal

Martha Patricia Castellanos Saavedra
Vicerrectora Nacional Académica

Ana Karina Marín Quirós
Vicerrectora Nacional de Experiencia Areandina

María José Orozco Amaya
Vicerrectora Nacional de Planeación y Calidad

Darly Escorcía Saumet
Vicerrectora Nacional de Crecimiento y Desarrollo

Erika Milena Ramírez Sánchez
Vicerrectora Nacional Administrativa y Financiera

Felipe Baena Botero
Rector - Seccional Pereira

Gelca Patricia Gutiérrez Barranco
Rectora - Sede Valledupar

María Angélica Pacheco Chica
Secretaria General

Omar Eduardo Peña Reina
Director Nacional de Investigaciones

Mauricio Andrés Hernández Anzola
**Decano Facultad de Ciencias Económicas,
Administrativas y Financieras**

Oscar Javier Díaz Ortiz
Director programa de Contaduría Pública

Camilo Andrés Cuéllar Mejía
Subdirector Nacional de Publicaciones

Contenido

Prólogo <i>Efrén Danilo Ariza Ruiz</i>	4
La ética de Kant y la ética del contador público en Colombia <i>Adriana Ortiz Hernández</i>	17
La ética profesional y la responsabilidad de la contaduría pública <i>Luisa Fernanda Lora Acosta</i>	31
La importancia del imperativo categórico en la ética del ejercicio de la profesión contable <i>Liliana Alexandra Acuña Mayorga</i>	43
Aspectos reflexivos sobre la enseñanza de la ética profesional en Contaduría Pública <i>Héctor Hugo Laverde Morales</i> <i>Juan Carlos Ruiz Urquijo</i>	53

Prólogo

Efrén Danilo Ariza Ruiz¹

Disponemos de dos vías de acceso para una investigación etimológica sobre la ética: la griega y la latina. La disciplina filosófica de que tratamos se conoce con dos nombres: ética y moral (filosofía moral), procedentes del griego uno, del latín el otro.

La palabra ética (ἠθική) procede del vocablo ἦθος que posee dos sentidos fundamentales. Según el primero y más antiguo significaba “residencia”, “morada”, “lugar donde se habita”. Se usaba, primeramente, sobre todo en poesía, con referencia a los animales, para aludir a los lugares donde se crían y encuentran, a los de sus pastos y guaridas. Después se aplicó a los pueblos y a los hombres en el sentido de su país.

Heidegger hace notar que la ética (que para él es lo mismo que ontología) es el pensar que afirma la morada del hombre en el ser, la verdad del ser como elemento originario del hombre. Helene Weiss discípula de Heidegger ha partido también de este primer sentido de la pala-

¹ Economista, Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Sociología, Universidad Nacional de Colombia. Magíster en Filosofía Latinoamericana, Universidad Santo Tomás. Doctorando en Filosofía, Universidad Santo Tomás. Docente investigador, Fundación Universitaria del Área Andina. Grupo de investigación QUIPUS. Correo electrónico: eariza10@areandina.edu.co

bra *êthos* para interpretar en un bello libro la ética aristotélica desde categorías heideggerianas. Según ella esta significación fundamental nos abre la intelección del concepto de *êthos* vigente en la época aristotélica... Pero ahora ya no se trataría del lugar exterior o país en que se vive, sino del "lugar" que el hombre porta en sí mismo, de su actitud interior, de su referencia a sí mismo y al mundo... El *êthos* es el suelo firme, el fundamento de la praxis, la raíz de la que brotan todos los actos humanos (Aranguren, 1958, p. 24).

La interpretación del *êthos* como el desde del hombre es parcial pero no arbitraria. Hay rastros de ella en Aristóteles y Zenón, el estoico, sostuvo, según el testimonio de Estobeo, que el *êthos* es la fuente de la vida, de la que manan los actos singulares. Sin embargo, es la acepción más usual del vocablo *êthos* la que según toda la tradición filosófica a partir de Aristóteles atañe directamente a la ética. Según ella, significa "modo de ser" o "carácter".

Êthos deriva de *êthos*, lo cual quiere decir que el carácter se logra mediante el hábito, que el *êthos* no es, como el *phátos*, dado por naturaleza, sino adquirido por hábito (virtud o vicio). Los hábitos nacen por repetición de actos iguales, parece haber un círculo *êthos*-hábitos-actos. Así se comprende la doble acepción de **êthos** como principio de los actos y lo que concibe como sus resultados. *Ethos* es carácter acuñado, impreso en el alma por hábito; fuente de los actos. Sin embargo, existe una correlación entre *páthos* y **êthos**:

Phátos y *êthos*, talante y carácter, son pues, conceptos correlativos. Si *phátos* o talante es el modo de enfrentarse por naturaleza, con la realidad, *êthos* o carácter es el modo de enfrentarse por hábito, con esta misma realidad... Talante y carácter son, pues, los dos polos opuestos de la vida ética; premoral el uno, auténticamente moral el otro. Pero importa mucho hacer notar que sólo por abstracción separables... El hombre constituye una unidad radical que envuelve en sí sentimientos de inteligencia, naturaleza, moralidad, talante y carácter (Aranguren, 1958, p. 348-349).

Parece que los tres conceptos éticos fundamentales son el de *êthos*, el de *êthos* o *héiais* y el de *énéргеia*. Según la etimología, el fundamental, aquel del que deriva el nombre mismo de “ética” debe ser el primero. Y, sin embargo, la ética clásica y moderna se ha ocupado constantemente de los actos morales y de los hábitos (virtudes y vicios) (Aranguren, 1958, p. 25).

Las versiones que ha tenido el *êthos*-carácter, en su significado directamente ético, en el latín y en las lenguas modernas, impiden con frecuencia captar la riqueza significativa que este vocablo tenía en el mundo heleno. En el latín se tradujo el *ethos* griego, en su doble forma lingüística de *êthos*-costumbre y de *êthos*-carácter, por el término latino *mos*. De este modo, se inclinó excesivamente el significado hacia la idea de “costumbre”, ya que con el vocablo latino “*mos*” significaba directamente costumbre. Con ello, también se dio pie a cierta equivocidad (Vidal, 1990, p. 20).

Mientras que el latín no posee más que una palabra para expresar los dos conceptos (costumbre y carácter), el griego expresa el término de costumbre con el término **êthos** con **épsilon** y el concepto de carácter con el vocablo **êthos** con *eta*. Como conclusión sobre la constelación de expresiones para designar el universo ético o moral, Vidal (1990) cita la distinción que establece Ortega y Gasset, al señalar tres dimensiones en lo ético: ciencia ética, *ethos* y moralidad:

Entiendo por *ethos*, sencillamente, el sistema de reacciones morales que actúan en la espontaneidad de cada individuo, clase, pueblo, época. El *ethos* no es la ética ni la moral que poseemos. La ética representa la justificación ideológica de una moral y es, a la postre, una ciencia. La moral consiste en el conjunto de las normas ideales que tal vez aceptamos con la mente, pero que a menudo no cumplimos. Más o menos, la moral es siempre una utopía. El *ethos*, por el contrario, vendría a ser como la moral auténtica, efectiva y espontánea, que de hecho informa cada vida (Ortega y Gasset, citado por Vidal, 1990, p. 23).

Según Cruz-Vélez, citado por Cepeda (2007), la esencia del ser humano es libertad, trascendencia, existencia, y por ello tras de realizar sus

posibilidades, es decir, tras de la constitución de su mundo, emerge en este movimiento la cultura. En las formas culturales, propias del ser humano, éste constituye su mundo. De acá se deduce “que el hombre es el origen de la cultura y que mediante ella el hombre alcanza su ser concreto”. No obstante, en este alcanzar, su ser concreto se presenta la tensión entre naturaleza y cultura, entre nuestra casa y nuestra morada, entre la necesidad y la libertad.

La filosofía, con su esencia metafísica, es la raíz del árbol de la cultura, el horizonte de las posibilidades culturales. Un acto estatuyente, que consiste en establecer el horizonte en que estas van a aparecer, el horizonte de comprensión del mundo y su modo de ser. Cada cultura humana se corresponde al establecimiento del mundo de una determinada época de la historia.

Para Habermas (1973), aunque las ciencias positivas comparten con la tradición de la filosofía el concepto de teoría, destruyen su pretensión tradicional. Toma dos momentos de la tradición filosófica: primero, el sentido metódico de la actitud teórica; segundo, el presupuesto ontológico de una estructura del mundo independiente del sujeto cognoscente. Pero, por otro lado, se pierde la ligazón fundamental, válida desde Platón hasta Husserl, entre *theoria* y *Kosmos*, entre *mimesis* y *bios theoretikos*.

El ser humano, por su natural forma de ser, siempre busca realizarse dentro de sus posibilidades; en ese esfuerzo de realización construye su mundo, el mundo “concreto” por el que se realiza en sus posibilidades; el mundo que él mismo construye “en su realización como ser humano” lo constituye, y en dicha constitución ya deviene lo cultural, ya está ahí la cultura. Pero esta cultura, originada en el ser humano (por la búsqueda de realización de su propio ser de posibilidades), se transforma, a su vez, en algo así como su hábitat, en su medio natural de existencia, es decir, en términos de Cruz-Vélez, citado por Cepeda (2007) en su morada. En esta, su morada, o mundo cultural, es donde puede realizar sus posibilidades de ser.

Al reflexionar sobre ética en contabilidad, adquiere especial relevancia lo planteado por Lorite (1982), la disciplina contable construye un saber cómo los contadores públicos se enfrentan diariamente al querer y al ejecutar; por lo tanto, el contador público configura un ethos, su estancia mundana (su morar por el mundo) que se determina. “El modo específico del saber contable, del querer y el ejecutar nos dan los parámetros de un modo-de-ser propiamente contable”.

La ética en Contaduría está regulada en forma preponderante por los cuerpos legislativos de los Estados y, en casos excepcionales, por organismos o agremiaciones de la profesión con el fin de poseer garantías de transparencia en las operaciones comerciales. Según Curvelo (2009)

La ética no es una moral; no obedece a adecuar nuestro comportamiento a las normas, entonces, ¿por qué la ética en Contaduría se enseña como una norma o como una ley? Se puede afirmar que lo asumido como ética en Contaduría es un mero acto de entrenamiento a un individuo sobre lo que es bueno o es malo frente a la ley; es decir, obedece a un listado legislado que juzga los actos. Así, ¿quién es el sujeto? La pregunta se hace pertinente en tanto la ley no permite un pensamiento que haga existir en el sujeto la vivencia de su yo. En este orden, la Contaduría no contaría con una ética, sino con un código de moral, que se encuentra adscrito a un tribunal encargado del enjuiciamiento y no de la dignificación del profesional. (p. 87)

Cortina (1999) nos invita a renunciar a la existencia de códigos o normas, a buscar una actitud desde ellas mismas; las organizaciones deben vivir moralmente más allá de cualquier legislación que intente abordar los dilemas morales propios de su quehacer en el contexto. Las leyes no resuelven los dilemas morales que trae consigo la generación de las riquezas de las unidades productivas a través del uso de los recursos naturales requeridos para el desarrollo de su objeto social.

Esta distinción entre el actuar motivado por una norma y que los contadores públicos sean “entrenados” para no violar la ley o hacerle es-

guines, y actuar motivado por la búsqueda del bien común en consonancia con su responsabilidad de dar fe pública, pone de manifiesto la pertinencia que tiene hoy la distinción planteada por Kant entre imperativo categórico e imperativo hipotético. En su obra *la Fundamentación metafísica de las costumbres*, Kant (1983) hace un planteamiento fundamental para la ética deontológica moderna², a saber: el ser humano debe regir sus acciones por un mandamiento autónomo (independiente de la religión o la ideología) y autosuficiente. Toda la moral del ser humano debe reducirse a un solo mandamiento fundamental nacido de la razón, a partir del cual se puedan deducir todas las demás obligaciones humanas. Su formulación se puede identificar en los siguientes apartados:

- Obra solo según aquella máxima por la cual pueda querer que al mismo tiempo se convierta en ley universal. Obra como si la máxima acción pudiera convertirse por voluntad en una ley universal de la naturaleza (Kant, 1983, IV: 421).
- Obra de tal modo que usa a la humanidad, tanto en la persona como en la persona de cualquier otro, siempre al mismo tiempo como fin y nunca simplemente como medio (Kant, 1983, IV: 429).

Sin embargo, Kant identifica que, tradicionalmente, las máximas morales se basan en imperativos hipotéticos que impulsan una acción en determinadas circunstancias. El imperativo hipotético nos hace exigencias condicionales, es decir, nos exige que hagamos ciertas cosas bajo el supuesto de alguna condición. Ambos son imperativos porque nos dicen qué debemos hacer: ya sea actuar conforme a máximas que podamos querer como leyes universales, o bien que tomemos los medios necesarios para la realización de nuestros fines. El imperativo hipotético nos hace una exigencia condicional en el siguiente sentido: nos exige que tomemos ciertos medios bajo el supuesto de que queremos un fin, en cambio, un imperativo categórico denota obligación

² Se entiende por deontología el estudio de los deberes u obligaciones morales.

absoluta e incondicional y, en todas las circunstancias, ejercería su autoridad, ya que sería autosuficiente y no necesitaría justificación externa. Es decir, cuando hablamos de imperativo categórico, estamos frente a una ética auténtica, mientras que si hablamos de imperativo hipotético estamos ante una ética aparente.

En este sentido, la Contaduría no tendría una ética auténtica basada en el imperativo categórico Kantiano, sino con códigos morales, a los cuales se encuentra adscrito (Ley 43 de 1990, código de ética del contador público colombiano) o pretende adscribir, (código de ética de la IFAC, International Federation of Accountants) con un tribunal encargado del enjuiciamiento y no de la dignificación del profesional, es decir, cuenta con una ética aparente basada en imperativos hipotéticos.

De otra parte, existe mucha laxitud en la enseñanza de la ética, en general y en todo el mundo. Frecuentemente, cuando se aborda hace parte de asignaturas de auditoría o de revisoría fiscal, y en ese capítulo lo que se trata son las normas del código de ética (ética aparente). Como denuncia Bernardi (2004, p. 145) citado por Ariza (2008) cuando se queja de que:

Hay evidencia a favor de la hipótesis de que la ética no se percibe como un campo importante por la mayoría de los educadores contables. Por ejemplo, de los aproximadamente 6.200 profesores que enseñan contabilidad en Norteamérica... sólo 168 (2,7%) indican que la ética es un área de su interés (p. 229).

Sin embargo, pese a esta evidencia, la profesión contable ha presumido desde hace tiempo de poder autorregularse, lo que supone que en su seno puede desarrollar procedimientos para sancionar las prácticas no deseables de sus miembros. ¿Lo puede hacer cuando la ética no se aborda con rigurosidad conceptual, se refuerza una ética aparente y además no es tema de interés por parte de quienes enseñan contabilidad?

Durante el curso de Ética Profesional, en el primer semestre de 2016 en el programa de Contaduría Pública de la Fundación Universitaria

del Área Andina, se desarrolló una reflexión que permitió abordar las preguntas problémicas mencionadas en este prólogo, cuestionar de manera profunda el papel de la universidad, de la contabilidad como disciplina y de los contadores públicos como profesionales en las dinámicas anteriormente descritas, y se estructuraron reflexiones valiosas que aportan a la construcción de sistemas de desarrollo socioeconómicos incluyentes.

Los artículos que se presentan a continuación son fruto de la mencionada reflexión, y se constituyen en un aporte que realizan los estudiantes de pregrado en Contaduría, los profesores Héctor Hugo Laverde Morales y Juan Carlos Ruiz Urquijo y quien escribe este prólogo, en su condición de profesor del mencionado curso. Los participantes en este curso, desde el programa de Contaduría Pública de la Fundación Universitaria del Área Andina, nos estamos pensando como sociedad global y estamos repensando otras formas de relacionarnos con los demás seres humanos y con la naturaleza alternativa a la racionalidad instrumental moderna que sustenta el paradigma económico dominante.

Referencias

- Aranguren, J. L. (1958). *Ética*. Madrid: Revista de Occidente.
- Ariza, B. D. (2008). Transformaciones contextuales, disciplinares y del p nsum de contaduría pública. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión*, 16(1), 217-232.
- Cepeda, J. (2007). El concepto de cultura. *Revista Aleph*, (143).
- Cortina, A. (1999). * tica de la empresa*. Madrid: Trotta.
- Curvelo, J. O. (2009).  tica y responsabilidad social del contador: perspectivas y tendencias frente a las IFRS. *Capuc Review*, 7, (83-94).
- Habermas, J. (1973). Conocimientos e interés. *Ideas y Valores*, 61-76.
- Kant, I. (1983). *Fundamentación de la metafísica de las costumbres. Crítica a la razón práctica*. (5a ed). México: Porrúa S.A.
- Vidal, M. (1990). *Moral de las actitudes*. (8a ed.). Madrid: Covarrubias.

La ética de Kant y la ética del contador público en Colombia

Adriana Ortiz Hernández³

Resumen

El trabajo desarrollado en el presente artículo manifiesta la contradicción que existe entre la ética conceptualizada y desarrollada por Immanuel Kant y la legislación creada en Colombia para regular el proceder profesional del contador público, llamada ética profesional. Posteriormente, se realiza un análisis de la Ley 43 de 1990 (Código de Ética Profesional), especialmente, respecto a lo contemplado en los artículos desde el 35 al 40, en los que se consignan los principios éticos que debe adoptar el contador público durante su vida profesional. Por último, se trata de explicar la razón por la que lo contenido en el código de ética profesional son simples reglas de procedimiento en la praxis contable y no verdaderas normas éticas.

Palabras clave: ética, imperativo categórico, imperativo hipotético, código de ética profesional.

³ Estudiante de noveno semestre, programa de Contaduría Pública, Fundación Universitaria del Área Andina.

Introducción

La ética es una rama de la filosofía que, al igual que ésta, surge con los grandes pensadores de la antigua Grecia; su verdadero significado es “carácter” o “perteneiente al carácter”, ya que su génesis es el vocablo griego antiguo *ἠθικός* (*êthicos*). La relación entre la ética y la contaduría pública surge de la necesidad de hacer respetable y verosímil las actuaciones y decisiones que día a día asumen los contadores, pues no hay que olvidar que esta profesión fue creada para emitir dictámenes contables y financieros fidedignos, dando cumplimiento a los principios y normas contables.

A través de los siglos, la Contaduría Pública ha adquirido importancia dentro de todas las sociedades a nivel mundial, pues de ella depende, en buena parte, la economía y las finanzas no solo de las personas naturales sino de todas las personas jurídicas (empresas públicas y privadas). Debido a esta relevancia, se han creado pautas o códigos de comportamiento de todas las personas que ejercen la profesión. Colombia, por su parte, no ha sido ajeno a la necesidad en la implementación de regulaciones o leyes que no solo orienten la forma y procedimiento en la emisión de información, sino también el comportamiento que debe tener el individuo que profesa la actividad contable.

La Deontología en la Contaduría Pública es, actualmente, indispensable e irrevocable, debido a los escándalos de corrupción a nivel mundial y en este país, en especial, ya que en la mayoría de estos casos se han visto involucrados los contadores públicos. Por ello, se ha hecho imprescindible incluir el estudio de la ética profesional en la educación y formación de los futuros profesionales, para que en lo posible no se sigan presentando estos hechos y actuaciones tan deshonorosas dentro de la comunidad contable.

Es por todo lo expuesto anteriormente que en el presente artículo se va a realizar un análisis de la ética profesional actual con la definición que formuló el filósofo Immanuel Kant sobre el tema y el código de ética profesional (Ley 43 de 1990), para explicar por qué esta clase de

códigos son normas genéricas de comportamiento que no tienen relación alguna con la Deontología.

La ética de Kant

Immanuel Kant (1724-1804) fue uno de los filósofos europeos más importantes de la época de la ilustración, sus escritos sobre ética destacan la importancia de la libertad del ser humano, la dignidad del hombre y, sobre todo, enfatiza que la obligación moral y ética no proceden ni de Dios, ni de las autoridades, ni de las preferencias de las colectividades o de los deseos de los hombres, sino de la razón.

La ética de Kant se encuentra presente en obras como: *la Crítica de la razón pura* (1781), *Fundamentación de la metafísica de las costumbres* (1785), *la Crítica de la razón práctica* (1787) y *la Metafísica de la moral* (1797), escritos que se basan en la filosofía crítica, más de manera negativa que positiva. Su argumentación va en contra de todo lo desarrollado hasta el momento sobre el tema y desconoce la existencia de Dios.

En los estudios filosóficos que realiza Kant sobre la ética, se centra en la hipótesis ¿qué debo hacer? De allí, se desprenden sus principios fundamentales de acción o máximas, las cuales son definidas en la *Fundamentación de la metafísica de las costumbres* como “el principio subjetivo de la voluntad” y “el principio subjetivo de la acción”.

El escritor Manfred Kuehn (2002), en la obra *Kant: a biography*, realiza una explicación de las máximas de *Kant*, así:

Las máximas kantianas son, por lo general, realmente cosas ordinarias –al menos en la forma que las describe en el contexto de la antropología– son preceptos o reglas generales que hemos aprendido de otros o de libros, y que decidimos adoptar como principios según lo que queremos vivir. Estas máximas muestran la manera en que las criaturas son racionales o al menos capaces de dirigir sus acciones de acuerdo con principios generales y no simplemente por impulsos. Sin

embargo, Kant no creía que se originaban simplemente del razonar. No son primariamente principios privados, sino que están sujetos al discurso público. En efecto, Kant insistió en que las conversaciones sociales acerca de cuestiones morales proveen una buena forma de clarificar las ideas morales del individuo. Las máximas, en cierto sentido, están ampliamente alrededor; la pregunta es cuáles son las que se deben adoptar (p. 145-153).

Lo anterior permite determinar que las máximas son preceptos básicos de conducta y de pensamiento, fáciles de seguir y de implementar en la vida diaria. Sin embargo, ello no significa que deban implementarse en cada acto diario que se realice, pues perdería la connotación de convertirse en virtudes de los seres humanos. Las máximas de Kant sirven de soporte para explicar el imperativo categórico, y estas se puede definir como lo que se “debe hacer”, actuar que se desprende de la razón y la voluntad del individuo por actuar de cierta manera, eso sí, teniendo en cuenta que las decisiones y actuaciones que se tomen y ejerzan se conviertan en ley universal (Kant, 1983).

El imperativo categórico kantiano es la culminación del análisis que realiza Kant desde la “crítica de la razón pura” hasta la “crítica de la razón práctica”. Allí, determina que los dos elementos fundamentales para entender el imperativo categórico son la razón y los sentidos, ya que estos juntos hacen alusión a la acción a lo que se debe hacer. Kant sostuvo que todo lo que se había discutido y planteado sobre la ética hasta el momento eran imperativos hipotéticos que exigen un comportamiento determinado con unas exigencias condicionales, en cambio, el imperativo categórico no exige ninguna condición, es decir, que el primero demanda que se quieran los medios para lograr un fin determinado, mientras el segundo exige únicamente que se quiera un fin y, en lo posible, que este se vuelva ley universal.

De acuerdo con lo anterior, para Kant, la ética desde el imperativo categórico requiere de voluntad y libertad del individuo de hacer las cosas moralmente bien, tanto así que sus actuaciones se conviertan en ley universal y que estos comportamientos solo requieran de un

principio y un fin, que el camino que se recorra entre estos dos extremos no requiera de una condición para que se cumpla o lleve a cabo.

Código de ética profesional del contador público en Colombia

La ética profesional es una necesidad inherente tanto para los profesionales de la contaduría pública como para cualquier profesional que quiera desarrollar bien su labor y enaltecer su profesión dentro de la sociedad o comunidad donde la desarrolla. Tan importante es la ética para los profesionales, que ven la necesidad de unirse a las normas profesionales que impone la sociedad y la Ley, esto genera confianza y seguridad entre las partes intervinientes de la relación profesional-cliente. Whittington y Pany (2000) aluden a que todas las profesiones tienen puntos de convergencia, como son: el servicio al público, la admisión y el ejercicio en la profesión y la necesidad de la confianza pública.

La ética profesional en la contaduría pública ha evolucionado al mismo ritmo de la profesión, y esto ha ocurrido por la clase de información que manejan en esta profesión, pues no hay que olvidar que el contador público, al estampar su firma en la información contable, financiera y tributaria que genera, está dando veracidad a la misma, tanto así que se toma como fidedigna no solo para los particulares (personas naturales y jurídicas) sino también por parte del Estado o gobierno.

Debido a lo anterior, a nivel mundial se han creado códigos de ética y buena conducta para los contadores públicos, y Colombia no ha sido la excepción. De este modo, en 1990 se creó la Ley 43, la que se plasma la forma de comportamiento del contador público, al igual que las condiciones con las que se debe generar la información para que tenga validez, pero para que, sobre todo, sea comprensible y verificable.

El Código de Ética Profesional del Contador Público se encuentra en la Ley 43 de 1990 en el Título I, artículos 35 y siguientes. A partir del

artículo 41, se encuentra la forma como el profesional de la contaduría debe relacionarse con los usuarios, los colegas, la sociedad y el Estado. Así, el artículo 35 expresa:

Las siguientes declaraciones de principios constituyen el fundamento esencial para el desarrollo de las normas sobre ética de la Contaduría Pública: la Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer las necesidades de la sociedad, mediante la medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera de las empresas o los individuos y la preparación de informes sobre la correspondiente situación financiera, sobre los cuales se basan las decisiones de los empresarios, inversionistas, acreedores, demás terceros interesados y el Estado acerca del futuro de dichos entes económicos. El Contador Público, como depositario de la confianza pública, da fe pública cuando suscribe con su firma y número de tarjeta profesional un documento en que certifique sobre determinados hechos económicos. Esta certificación hará parte integral de lo examinado.

El contador público, sea en la actividad pública o privada, es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por esta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado.

La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual. El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social, especialmente a través de la fe pública, que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí. (p. 14)

Este artículo habla respecto a los campos de acción que tiene el contador público en el sector público y privado. En ambas partes, debe utilizar técnicas de medición, evaluación, ordenamiento, análisis e interpretación de la información financiera, ya que los informes financieros que generan les servirán a los usuarios para tomar decisiones.

Además, sobre ellos dará fe pública, dándoles la veracidad y confiabilidad necesaria. Según el artículo 36:

La sociedad en general y las empresas en particular son unidades económicas sometidas a variadas influencias externas; el contador público en el desarrollo de su actividad profesional deberá utilizar en cada caso los métodos de análisis y evaluación más apropiados para la situación que se presenta, dentro de los lineamientos dados por la profesión y podrá, además, recurrir a especialistas de disciplinas diferentes a la Contaduría Pública y a la utilización de todos los elementos que las ciencias y la técnica ponen a su disposición. (p. 14-15)

En este artículo, se menciona que el contador público puede utilizar métodos de análisis y evaluación apropiados para la persona o entidad que esté asesorando, es más, le da plena libertad de acudir a otros profesionales o especialistas de otras disciplinas para el desarrollo de su trabajo. El artículo 37, por otro lado, le otorga al contador público facultades frente a los entes económicos de individualizarlos y aplicar técnicas y métodos según la empresa y trabajo que vaya a desarrollar. Adicionalmente, enumera los principios básicos de la ética, así:

En consecuencia, el Contador Público debe considerar y estudiar al usuario de sus servicios como ente económico separado que es, relacionarlo con las circunstancias particulares de su actividad, sean estas internas o externas, con el fin de aplicar, en cada caso, las técnicas y métodos más adecuados para el tipo de ente económico y la clase de trabajo que se le ha encomendado, observando en todos los casos, los siguientes principios básicos de ética profesional:

1. Integridad.
2. Objetividad.
3. Independencia.
4. Responsabilidad.
5. Confidencialidad.

6. Observaciones de las disposiciones normativas.
7. Competencia y actualización profesional.
8. Difusión y colaboración.
9. Respeto entre colegas.
10. Conducta ética.

Los anteriores principios básicos deberán ser aplicados por el contador público tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción. De esta manera, contribuirá al desarrollo de la Contaduría Pública a través de la práctica cotidiana de su profesión. Los principios de ética anteriormente enunciados son aplicables a todo contador público por el solo hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o la especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas, en cuanto sea compatible con sus funciones. (p. 15-16)

Una vez enumerados los principios básicos, se definirán cada uno de ellos, tal como lo hace la Ley 43 de 1990:

1. Integridad: el contador público deberá mantener incólume su integridad moral, cualquiera que fuere el campo de su actuación en el ejercicio profesional. Conforme a esto, se espera de él rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad, en cualquier circunstancia.

Dentro de este mismo principio quedan comprendidos otros conceptos afines que, sin requerir una mención o reglamentación expresa, pueden tener relación con las normas de actuación profesional establecidas. Tales conceptos pudieran ser los de conciencia moral, lealtad en los distintos planos, veracidad como reflejo de una realidad incontestable, justicia y equidad con apoyo en el derecho positivo.

2. Objetividad: la objetividad representa ante todo imparcialidad y actuación sin perjuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de acción profesional del contador público. Lo anterior es especial-

mente importante cuando se trata de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros de cualquier entidad. Esta cualidad va unida generalmente a los principios de integridad e independencia y suele comentarse junto con esto.

3. Independencia: en el ejercicio profesional, el contador público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante.

4. Responsabilidad: sin perjuicio de reconocer que la responsabilidad, como principio de la ética profesional, se encuentra implícitamente comprendida en todas y cada una de las normas de ética y reglas de conducta del Contador Público, es conveniente y justificada su mención expresa como principio para todos los niveles de la actividad contable.

En efecto, de ella fluye la necesidad de la sanción, cuyo reconocimiento en normas de ética, promueve la confianza de los usuarios de los servicios del contador público, compromete indiscutiblemente la capacidad calificada, requerida por el bien común de la profesión.

5. Confidencialidad: La relación del contador público con el usuario de sus servicios es el elemento primordial en la práctica profesional. Para que dicha relación tenga pleno éxito debe fundarse en un compromiso responsable, leal y auténtico, el cual impone la más estricta reserva profesional.

6. Observancia de las disposiciones normativas: el contador público deberá realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado y aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecidos. Además, deberá observar las recomendaciones recibidas de sus clientes o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que estos sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e inde-

pendencia, así como con los demás principios y normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicables en las circunstancias.

7. Competencia y actualización profesional: el contador público solo deberá contratar trabajos para los que él, sus asociados o colaboradores cuenten con las capacidades e idoneidad necesaria para que los servicios comprometidos se realicen forma eficaz y satisfactoria.

Igualmente, mientras se mantenga en ejercicio activo, el contador público deberá considerarse permanentemente obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional, especialmente aquellos requeridos por el bien común y los imperativos del progreso social y económico.

8. Difusión y colaboración: el contador público tiene la obligación de contribuir, de acuerdo con sus posibilidades personales, al desarrollo, superación y dignificación de la profesión, tanto a nivel institucional como en cualquier otro campo que, como los de la difusión o de la docencia, le sean asequibles.

Cuando quiera que sea llamado a dirigir instituciones para la enseñanza de la Contaduría Pública o a regentar cátedras en las mismas, se someterá a las normas legales y reglamentarias sobre la materia, así como a los principios y normas de la profesión y a la ética profesional. Este principio de colaboración constituye el imperativo social profesional.

9. Respeto entre colegas: el contador público debe tener siempre presente que la sinceridad, la buena fe y la lealtad para con sus colegas son condiciones básicas para el ejercicio libre y honesto de la profesión y para convivencia pacífica, amistosa y cordial de sus miembros.

10. Conducta ética: el contador público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir en alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal.

La integridad se refiere directamente al actuar moral que debe tener todo contador público; la objetividad se determina en la práctica contable en el momento de dar fe pública; la responsabilidad promueve la confianza de los usuarios hacia los servicios prestados por el contador público; la confidencialidad se refiere a la reserva profesional que se debe guardar frente a la información que le está confiando el cliente; la observancia de las disposiciones normativas se refiere a el cumplimiento de todas las leyes o normas que rigen la profesión y la conducta del contador; la competencia y actualización profesional hace hincapié en la necesidad que tiene todos los profesionales de la contaduría pública de mantenerse actualizado para poder prestar un mejor servicio a sus clientes; la difusión y colaboración hace referencia a la obligación que tiene los contadores a enseñar y difundir la profesión por medio de la educación, y a su vez colaborar con otros colegas; el respeto entre colegas es básico para dignificar la profesión y por último tenemos la conducta ética, es una práctica primordial pues de esta manera se no se afecta negativamente la reputación de la profesión y del contador público como individuo y profesional.

En los últimos tres artículos (38, 39 y 40) se estipula que el contador público puede ser auxiliar de la justicia, que tiene derecho a recibir una remuneración o pago por la ejecución de sus labores y que los principios éticos anteriormente mencionados no solo rigen el comportamiento de los contadores públicos sino también se pueden aplicar a cualquier otro miembro de la sociedad, en lo único en que se diferencian la aplicación de uno u otro grupo es en las implicaciones sociales que tendría.

El imperativo categórico de Kant y el código de ética del contador público

Una vez explicados y definidos los temas significativos para la realización de este artículo, es decir, la definición que dio Kant a la ética y en qué consiste el imperativo categórico, además de precisados y explicados cada uno de los principios del código de ética profesional del contador público en Colombia, se realizará una crítica entre la Ley 43 de 1990 en lo que respecta al código de ética profesional y lo que explicó Kant respecto a la ética y el imperativo categórico.

La definición que Kant le da a la ética es la de la libertad del individuo para tomar decisiones frente a situaciones que se le presentan, y dichas decisiones deben estar gobernadas por la razón y la moralidad en su comportamiento. Adicionalmente, Kant creía en la rectitud de la conducta del individuo, entendida como la renuncia del interés propio para actuar según lo establecido por el deber.

Además, según este gran pensador, lo moralmente bueno se cumple o realiza de mejor manera, ya que esto le da felicidad al hombre porque ve que su buena intención lo hace justo y se puede convertir en una ley universal. Teniendo en cuenta lo anterior, se puede afirmar que lo contenido en la Ley 43 de 1990, especialmente lo concerniente al código de ética profesional, no guarda ninguna relación con lo que significa ética. Por el contrario, está más encaminado a la lógica de la práctica contable.

El código de ética contenido en la Ley 43 de 1990 no se encuentra asociado a lo que exponía Kant respecto a que las actuaciones del individuo deben estar gobernadas por la buena voluntad y la razón, puesto que, al consignar los principios o normas de conducta que debe tener el contador público frente a sus clientes, la sociedad, los entes económicos y el Estado, no está permitiendo que el ser humano decida por sí mismo cómo debe ser su actuar, que los pensamientos referentes a una determinada conducta estén dados por la razón de quien las ejecuta, sino por el juicio de unos terceros que, en últimas, determinan no

solo los principios de comportamiento sino también la forma en que se debe relacionar con su entorno y la manera como deben ser presentados los estados financieros, papeles de trabajo y demás documentos que deba revelar en el cumplimiento de sus funciones.

En lo único que se percibe la aplicación del imperativo categórico de Kant es en la libertad que se le da al contador público de si cumple o no con lo contenido en la Ley y en los códigos de ética y en el deber de actuar correctamente frente a la sociedad, en lo demás, es evidente que se utiliza más el imperativo hipotético.

Conclusión

La ética en la contaduría pública es muy importante por ser la disciplina llamada a regular el comportamiento de todos los contadores públicos en la actividad profesional. No obstante, para que sea más eficaz, se debe separar de los códigos, ya que lo ideal es poder darle a la ética la connotación que Kant desarrolló por medio de su imperativo categórico, en el cual predomina la razón del individuo, la libertad de decisión y la buena voluntad, todas ellas relacionadas directamente con lo que está moralmente bien y lo que no.

La Ley 43 de 1990 pretendió establecer una serie de recomendaciones y principios que se consideran indispensables para el buen ejercicio profesional. El inconveniente fue que todas sus reglamentaciones se dieron más desde el punto de vista moral y no ético, por lo tanto, la ética se podría construir teniendo en cuenta lo propuesto por Kant de que se den de forma a priori, usando la razón y que se proyecte hacia la comunidad.

Referencias

- 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. Diciembre 13 de 1990.
- Kant, I. (1997). *Teoría y práctica. Colecciones clásicas del pensamiento*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Kant, I. (1983). *Fundamentación de la metafísica de las costumbres. Crítica a la razón práctica*. 5ta ed. México: Porrúa S.A.
- Kuehn, M. (2002). *Kant: A Biography*. New York: Cambridge University Press.
- Whittington, R. & Pany, K. (2002). *Auditoria un enfoque integral*. Bogotá: Mc Graw Hill.

La ética profesional y la responsabilidad en la Contaduría Pública

Luisa Fernanda Lora Acosta⁴

Resumen

El presente artículo tiene como finalidad realizar un análisis reflexivo de la ética profesional del contador público. La responsabilidad social del contador permite una actitud ética que evalúa las implicaciones de una decisión. Con base en algunas tesis de filósofos reconocidos en este tema, como Hegel, Adela Cortina, Nietzsche o Foucault, para ver el significado de la ética, desde las diferentes maneras de ver al hombre en su entorno social, en sus acciones, en su esencia de lo que es un ser humano. En Colombia, se ha delegado en los contadores públicos una función vital en el desarrollo de las organizaciones: la generación de información y de control. Sin embargo, en pocas ocasiones estas prácticas se desarrollan sin la observancia de los principios éticos de la profesión, lo que evidencia una crisis de valores e incluso una crisis en la forma de vida.

Palabras clave: ética, profesional, filosofía, humanidad, contaduría pública.

⁴ Estudiante noveno semestre, programa de Contaduría Pública, Fundación Universitaria del Área Andina.

Introducción

La ética tiene como objetivo proporcionar instrumentos claves relevantes para tener criterios éticos y capacidad de elección, proporcionados por cada ciudadano que participa en los asuntos públicos. En este sentido, hay un marcado interés por la educación para la ciudadanía, cuyo objetivo es contribuir a formar pobladores más competentes cívicamente, que puedan comprometerse con las responsabilidades colectivas desde su profesión.

En una primera parte, se explora teóricamente el concepto de ética, para luego trabajar el tema de la ética profesional de la Contaduría Pública, la responsabilidad social y la importancia de dar fe pública. Finalmente, se analizan a partir de hechos y se identifican las prácticas más recurrentes que atentan contra la ética profesional de la Contaduría Pública en Colombia.

Características de la ética profesional

En un sentido estricto, la ética profesional se designa solamente a las carreras universitarias. En una expresión más amplia, abarca también los oficios y trabajos permanentes y remunerados, aunque no requieran un título universitario, por lo tanto, la ética profesional es definida como:

Un conjunto de principios, valores y normas que indican cómo debe comportarse un profesional para que su ejercicio sea considerado digno, estableciendo los mejores criterios, conceptos y actitudes para guiar la conducta de él mismo por razón de los más elevados fines que puedan atribuirse a la profesión que ejerce, así como sus relaciones con los clientes, el público y otros contadores públicos, tomando en cuenta la independencia, autodisciplina e integridad moral del profesional. (Hernández, 2010, p. 75)

Deberes y derechos del profesional ético

La elección de la profesión debe ser completamente libre, y la vocación debe entenderse como la disposición que hace al sujeto especialmente apto para una determinada actividad profesional. La elección de una carrera profesional, sin tomar en cuenta las cualidades y preferencias sino, por ejemplo, solo los gustos de los padres o los intereses de la familia, fácilmente puede traducirse en un fracaso que, en el mejor de los casos, consistiría en un cambio de carrera en el primer o segundo año, con la consiguiente pérdida de tiempo y esfuerzo (Hernández, 2010, p. 75-76).

Por otro lado, la finalidad del trabajo profesional es el bien común, la capacitación que se requiere para ejercer este trabajo está siempre orientada a un mejor rendimiento dentro de las actividades especializadas para el beneficio de la sociedad, de lo contrario, una profesión se convierte en un medio de lucro o de honor, o simplemente, en el instrumento de la degradación moral del propio sujeto (Hernández, 2010, p. 76).

Lo ideal es tomar en cuenta el agrado y utilidad de la profesión; sin embargo, todo el mundo se inclina por naturaleza a la consideración de su provecho personal; la profesión, gracias a esos mismos trabajos, deja una de las satisfacciones más hondas en el profesional. Por otra parte, para Cortina, “un profesional debe ofrecer una preparación especial en triple sentido: capacidad intelectual, capacidad moral y capacidad física” (Hernández, 2010, p. 76).

Importancia de la ética profesional

La importancia de la ética profesional como parte del sistema de relación y disciplina, que es esencial en cualquier sociedad civilizada, estriba en que permite mantener la armonía, protegiendo a la sociedad de los actos irresponsables de una persona individual. Igualmente, la responsabilidad ética la impone la profesión sobre sus miembros, debido

a que las responsabilidades legales, por sí solas, no son suficientes; por lo tanto, una profesión debe voluntariamente asumir responsabilidades por el interés del público (Hernández, 2010, p. 78). A lo largo de su carrera, se espera que el profesional busque el desarrollo de estas virtudes que le van a conferir su realización como persona. En el desarrollo de ellas confluyen la familia, la escuela y la comunidad en general; sin embargo, tener conciencia de ellas no es necesariamente un hecho que suele ocurrir. Por ello, se debe reflexionar en ellas y buscar su desarrollo (Hernández, 2010, p. 78).

En ocasiones, se hace referencia a la ética profesional solo como una serie de principios o códigos de acuerdo con los cuales debe vivir y realizarse el individuo, y que establecen el tipo de relación entre el profesional y la sociedad. Sin embargo, aun cuando en cada profesión las normas ayudan a regular las relaciones entre los demás miembros de esa especialidad, la ética profesional no se limita a la elaboración de códigos; el análisis de los deberes que tiene un profesional obliga a un estudio serio y sistemático de las actividades peculiares de cada profesión (Hernández, 2010, p. 78-79).

La responsabilidad social, una expresión de confianza pública y valores empresariales

Sobre la base de la responsabilidad social se deben cimentar la confianza y los valores empresariales, por esta razón, Cúrvolo considera que:

Sobre la base de las dimensiones éticas de Kant y Cortina, los valores éticos de las organizaciones, como la responsabilidad social, se consideran el medio más efectivo para lograr el fin empresarial. Cabe recordar que, hasta hoy, el fin empresarial gira alrededor de la riqueza social, crear riqueza humana, satisfacer necesidades humanas con calidad a través de la obtención de beneficios, porque si no, no hay manera de que la empresa pueda seguir adelante, para satisfacer necesidades de calidad. Las organizaciones deben asumir los derechos

legados por los colectivos y la ciudadanía en general, esta forma de asumirlo los lleva a ser y actuar como agentes morales con responsabilidad en la protección de su propia existencia y de las expresiones de vida que conviven con ellas. Esta tendencia hace del contador un interlocutor y no un instrumentalizado en la satisfacción de las necesidades de información y control social (lo que hasta el momento lo obligan los códigos de ética). (2009, p. 88)

Pensamiento ético de Foucault y Nietzsche

Según Cúrvolo, Michael Foucault indica que la ética debe entenderse en los términos de una subjetivación de los sujetos modernos, en otras palabras, se debe hacer una crítica consciente a los procesos en los que se subjetiviza la historia o en los que se inicia la “subjetivación histórica, de donde se devienen la voluntad del saber y la preocupación por sí mismo” (2009, p. 86).

La ética está dada con relación al sujeto y no a la estructura, en esta noción de ética Foucault posibilita enfrentarse a problemas netamente éticos. La ética es entendida para él en la relación afecto-placer (Foucault, 1987). Ahora, si se habla de los procesos de subjetivación de los sujetos modernos, la ética es la única posibilidad que tiene el ser humano de pensarse y ser pensado, de cuestionar su existencia, lo que equivale a decir que es un desprendimiento del sujeto, de su forma de sujeto y de inquietarse por la búsqueda de sí mismo (Quinceno, 2003). Estos planteamientos son un tanto diferentes, la tradición que hemos heredado nos hace leerla y entenderla como un ideal de conducta en término de fines y medios, lo que para Foucault constituye una forma de violencia institucionalizada que imposibilita que las personas sean capaces de pensar su propia existencia; lo cual es moral y no ética. (Curvelo, 2009, p. 86)

La ética profesional del contador público

Para Vargas y Católico (2007), “varios contadores públicos en Colombia no están ejerciendo su profesión con la debida transparencia ni el manejo ético, lo cual preocupa, dada la responsabilidad de dar fe pública” a la información avalada por ellos, se entiende la fe pública “como la presunción legal respecto de las certificaciones emitidas por estos profesionales, en observancia de las leyes y los criterios técnico - contables establecidos” (p. 3).

Así pues, en el ejercicio profesional de este individuo se propende por satisfacer una necesidad básica de la sociedad como es la confianza.

Sin embargo, para Hegel el Estado es el sujeto supremo de la eticidad. Entonces, la ética tanto individual como social se encuentran subordinadas a las relaciones reales de la comunidad y de la comunidad con el Estado; no obstante, la ética social está sobre la ética individual, de manera que la ética social es lo que el hombre tiene que hacer para ser virtuoso y verdaderamente útil al Estado y a la sociedad. (Vargas y Católico, 2007, p. 4)

Tanto la corrupción como el fraude siempre han representado grandes desafíos a los auditores independientes de una organización, motivo por el cual han desarrollado técnicas y prácticas que han evolucionado hacia la garantía de: la credibilidad de la información financiera, la eficiencia, economía y efectividad de las operaciones; resaltando las responsabilidades que recaen sobre una auditoría independiente de estados financieros para identificar, investigar e informar sobre fraudes o errores encontrados dentro de la estructura contable de una empresa.

Por este motivo, el incumplimiento de las responsabilidades ha ido tomando mayor importancia en los últimos años, ya que el fraude constituye un flagelo que está adquiriendo fuerza día a día, ayudado, en gran parte, por una mayor complejidad en los negocios, la creciente globalización de los movimientos de fondos, las dificultades implícitas en el trato con diferentes culturas y un mayor uso de tecnologías.

Todo ello ha llevado a una sensación de mayor riesgo entre los empresarios de los más diversos sectores y países, como resultado de errores y fraudes encontrados en las contabilidades de prestigiosas organizaciones. Y tal como lo menciona Hernández (2010), el caso de “ENRON Corporation, compañía que, en cuestión de quince años, pasó de ser una pequeña empresa de gas en Texas, a ser el séptimo grupo empresarial de mayor valor en Estados Unidos y la más grande corporación energética del mundo” (p. 81), formando parte de la lista de las empresas de mayor prestigio.

Sin embargo, a fines del año 2001, ENRON estaba al borde de la ruina, y logró ocultarlo manipulando la información facilitada a sus auditores, a través de la mala aplicación de los procedimientos de auditoría; además del descuido de la aplicación de las normas respectivas. Aunado a las complejas herramientas financieras orientadas a ocultar las deudas, excluyeron de los balances consolidados de la empresa a tres sociedades que debían estar incluidas, en las que se reflejaban enormes pasivos que afectaban las cuentas globales de la corporación, evidenciando su verdadera y crítica situación.

Por tales motivos, el equipo de Arthur Andersen; quien fuese para ese entonces la primera firma contable a nivel mundial, conjuntamente con los auditores de ENRON, vieron amenazada su situación tanto económica como legal, al ser acusados de obstrucción a la justicia, por persuadir de forma corrupta a sus empleados para destruir, mutilar y ocultar documentos relacionados con la verdadera situación de dicha empresa, generando una serie de acusaciones que conllevaron la pérdida de confianza del público y el cierre de la firma” [...] “A su vez, pueden observarse otros casos de fraudes financieros, como los de Xerox y WorldCom, donde se vieron en la necesidad de manipular las cifras de sus balances para que la empresa pareciese gozar de una mejor situación económica y financiera. (Hernández, 2010, p. 82)

En consecuencia, los acontecimientos acaecidos en dichas empresas, así como las consecuencias del escándalo provocado por aquellas, pueden ser impensables, ya que van desde el abandono de muchos

clientes, el encarecimiento de nuevos financiamientos, hasta la pérdida de confianza y credibilidad en la empresa y en sus auditores.

El código de ética del contador público

Análisis de los casos violatorios de las normas a la ética profesional en Colombia

Vargas y Católico (2007) revisan las bases de datos de la Junta Central de Contadores, y encuentran los casos de contadores públicos sancionados, estableciendo el número del caso, cargo, tipo de sanción, fecha y las normas infringidas durante el período comprendido entre enero de 2005 y enero de 2007, como se muestra en la siguiente figura:

Figura 1. Caracterización de los casos objeto de análisis.

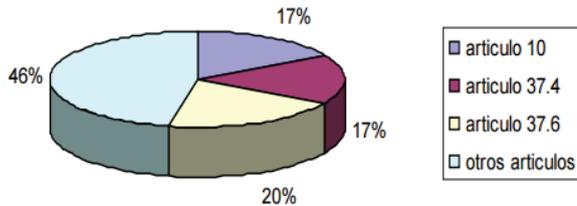
Fechas de sanciones	Entre el 18-01-2005 al 31-01-2007
Total de Casos consultados	100
Tipo de Genero	
Hombres	70
Mujeres	30
Cargos	
Contadores	30
Contadoras	19
Revisores fiscales	37
Revisoras fiscales	11
Consultor externo	1
Asesor contable	1
Jefe de contabilidad	1

Fuente: Vargas y Católico, 2007, p. 6.

Teniendo en cuenta esta información que nos presenta los análisis de Vargas y Católico:

Se obtuvo que, en el periodo de evaluación, un 66% de violaciones tuvo sustentación en el incumplimiento de los artículos 37.4 y 37.6 de la Ley 43 de 1990, que corresponden con los principios de responsabilidad y observancia de las disposiciones normativas, respectivamente. Entre tanto, el 17% de las violaciones corresponde al artículo 10 de esta misma ley, relacionado con la fe pública y la atestación o firma de un contador público. Los casos restantes, correspondientes al 17%, presentan violaciones a los artículos 7, 8, 25, 42, 45, 48, 50, 51, 70" (como se muestra en el Gráfico 2), los cuales incluyen desde normas que regulan la autoría, las normas de observancia de los contadores públicos, hasta el cumplimiento de las disposiciones legales y profesionales. (Vargas y Católico, 2007, p. 6)

Figura 2. Porcentaje de violaciones a los artículos de la Ley 43/1990.



Fuente: Vargas y Católico, 2007, p. 7.

Otra situación particular está dada por las irregularidades cometidas por los contadores públicos, al certificar documentos o hechos inexistentes, así como al desarrollar trabajos de asesoría contable en empresas donde se ejerció la revisoría fiscal sin el cumplimiento de los plazos establecidos por la ley. "Estas son prácticas recurrentes objeto de sanción, para las cuales la Junta Central de Contadores ha previsto la suspensión temporal, como medida que busca castigar este tipo de prácticas" (Vargas & Católico, 2007, p. 7)

De todo lo anterior, se observa que el desarrollo de prácticas y conductas inadecuadas por parte de contadores públicos han generado críticas en el quehacer profesional de dicho agente y que la Junta Central de Contadores ha tenido que intervenir para mitigar dichas situaciones, con el fin de salvaguardar la confianza pública inherente al ejercicio profesional del contable conferida socialmente. (Vargas y Católico, 2007, p. 11)

Conclusiones

Sin duda, las leyes son esenciales, más aún en Estados de Derecho, como lo es nuestro país, y las obligaciones legales de los ciudadanos son exigencias incuestionables. Pero existe un amplio ámbito de obligaciones éticas que no se cumplen por miedo a la coacción externa, sino por convicción interna, sea de las personas o de las organizaciones. Asumir esas obligaciones es imprescindible para formar una sociedad justa (Cortina & Conill, 2014)

“Asumir la responsabilidad ética por el bien común implica hacerse cargo inteligentemente de la realidad, cargar con su peso y encargarse de ella, respondiendo a sus exigencias legítimas. Afortunadamente, esto lo están haciendo ya muchos sectores de la sociedad civil en nuestros días” (Cortina & Conill, 2014, p. 27).

El profesional contable debe tanto adquirir conocimientos contables, económicos y de legislación de su profesión, como profundizar en conocimientos éticos y de valores, como instrumentos básicos que refuerza la construcción de un profesional integral (Vargas & Católico, 2007, p. 12).

El tipo de problemáticas expuestas conllevan a realizar una reflexión de los profesionales de contaduría pública a evaluar su desempeño en términos del cumplimiento de los principios del código de ética, con el fin de consolidar la facultad dada por la ley: la fe pública, y por la sociedad: la confianza pública (Vargas & Católico, 2007, p. 12).

Referencias

- Cortina, A. & Conill, J. (2014). La responsabilidad ética de la sociedad civil. *Revista Mediterráneo Económico*, 26, 13-29.
- Cúvelo, J. (2009). Ética y responsabilidad del contador: Perspectivas y tendencias frente a las IFRS. *Capic Review*, (7), 83-94.
- Hernández, J. C. (2010). La ética profesional ¿un problema ético del contador público? *CICAG: Revista del Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales*, 7(1), 74-89.
- Vargas, C. A., & Católico, D. F. (2007). La responsabilidad ética del Contador Público. *Activos*, 7(12), 1-13. Recuperado de <https://revistas.usantotomas.edu.co/index.php/activos/article/view/2652/2569>

La importancia del imperativo categórico en la ética del ejercicio de la profesión contable

Liliana Alexandra Acuña Mayorga⁵

Resumen

En este artículo, se busca articular el concepto de ética de Immanuel Kant, la correlación que existe entre el imperativo categórico, con la ética profesional del contador público, así como con los principios fundamentales detallados en el Código de ética profesional del contador público colombiano. Para tal efecto, se realizó una investigación documental que permite afirmar que es importante fundamentar la reflexión sobre la ética profesional desde un enfoque filosófico que soporte el accionar y no buscar excusas o lugares comunes cuando se falta a la ética en la cotidianidad.

Palabras clave: ética, imperativo, norma, código, razón.

⁵ Estudiante de noveno semestre, programa de Contaduría Pública, Fundación Universitaria del Área Andina. Correo electrónico: lacuna@estudiantes.areandina.edu.co

Introducción

Por lo general, la ética se entiende como los conocimientos básicos y válidos de las creencias, de los determinados tipos de comportamientos. Así, se desconoce el propósito del concepto como tal, puesto que se envuelve en un estadio de confusión en el ser humano con el principio moral ante la sociedad sin fundamentos racionales de las normas.

Kant, en el imperativo categórico, expone la ética de una manera que difiere al conocimiento ético profesional del contador público, donde surge el problema sobre la falta de carácter personal para aplicar los principios establecidos en la norma de aplicación en la contaduría pública; no obstante, no podemos estar alejados del concepto y su aplicación en las actividades diarias del ser humano, que son la base para el desarrollo de toda acción ética.

Presentados los conceptos del *Código de ética profesional del contador público* y la concepción de ética en el imperativo categórico de Immanuel Kant, se realiza un comparativo entre los principios legales fundamentales y las normativas filosóficas tratadas en ellos, apoyado por las fuentes citadas y, a la vez, aplicando con reporte de caso que salió a la luz pública hace poco más de un mes, el cual es la base para responder el interrogante planteado en este artículo. Se afirma, entonces, que en la actuación del ser humano existe una causa-efecto si faltamos a las normas y principios éticos.

Debate

La libertad del ser humano da la posibilidad de elegir entre lo bueno y lo malo, por medio de la razón para la toma de decisiones que, en algunos casos serán acertadas, u otras que no lo son. Citando el libro *la Metafísica de las Costumbres* (Kant, 2002):

El ser racional se cuenta como inteligencia en el mundo inteligible⁶ y, como una causa eficiente que pertenece a ese mundo, denomina voluntad a su causalidad. Por otro lado, también cobra consciencia de sí como una parte del mundo sensible, en el cual sus acciones son halladas como simples fenómenos de aquella causalidad; pero la posibilidad de tales acciones no puede ser comprendida por esa causalidad que no conocemos, sino que, en vez de eso, aquellas acciones habrían de ser comprendidas, en tanto que pertenecientes al mundo sensible, como determinadas por otros fenómenos: apetitos e inclinaciones. (p. 177)

Lo anterior quiere mostrar que la base de la razón establece los pilares de la conducta moral. De esta manera, se introduce el ser humano en la ética. En este artículo, se menciona desde el punto de vista de la profesión contable, comparado con el imperativo categórico de Immanuel Kant.

Immanuel Kant define el imperativo⁷ categórico como un “mandato con carácter universal y necesario que prescribe una acción como buena de forma incondicionada, manda algo por la propia bondad de la acción, independientemente de lo que con ella se pueda conseguir” (Kant, 2002, p. 640); declara la acción objetivamente necesaria en sí, sin referencia a ningún propósito extrínseco. Para Kant, solo este tipo de imperativo es propiamente un imperativo de la moralidad.

En Colombia, el *Código de ética profesional del contador público* está reglamentado en la Ley 43 de 1990, que comprende el conjunto de normas permanentes sobre ética a las que deben ceñirse los contadores públicos inscritos ante la Junta Central de Contadores en el ejercicio de las funciones propias de la Contaduría Pública establecidas por las leyes y sus reglamentos (Gómez, 2002).

6 Es todo aquello que resulta comprensible para el intelecto.

7 Imperativo se refiere a que es algo incondicional, absoluto, que el cumplimiento del deber no se sujeta a intereses, ni emociones ni otros fines.

Kant (2002) define a la ética en el imperativo categórico como la objetividad independientemente de los intereses particulares que tenga el ser; comparado con la Ley 43 de 1990 se estima que son mandatos que deben cumplirse sin restricción alguna. Para el ejercicio de la profesión contable en Colombia, esta ley expone los principios éticos que se deben cumplir rigurosamente.

Citando el artículo 37 de la Ley 43 de 1990, los principios fundamentales que se exponen son:

1. Integridad, donde el contador *público deberá mantener incólume*⁸ su integridad moral en el ejercicio profesional. De él se espera: rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en toda circunstancia,
2. Objetividad, que representa imparcialidad, desinterés y actuación *si* prejuicios en todos los asuntos que corresponden al campo de su actuación profesional.
3. La independencia se desarrolla en el ejercicio profesional que deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a todo enteres que pudiera considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, junto a los cuales la independencia de criterio es esencial y concomitante⁹.

Según el Código de ética profesional del contador público que rige en Colombia, la competencia y cuidado profesional define que el contador público deberá contratar solamente trabajos para los cuales él o sus asociados o colaboradores cuenten con la capacidad e idoneidad necesarias para que los servicios comprometidos se realicen en forme eficaz y satisfactoriamente. Igualmente, el contador está obligado a actualizar los conocimientos necesarios para su actuación profesional y, especialmente, aquellos requeridos para el bien común y los imperativos de progreso social y económico.

8 "Sin daño, sano, sin lesión".

9 "Actuar conjuntamente una cosa con la otra".

Así mismo señala el mencionado código en el artículo 37:

el Contador Público actuará con la intención, cuidado, diligencia de un profesional responsable consigo mismo y con la sociedad, asumiendo siempre una responsabilidad personal indelegable por los trabajos por él ejecutados o realizados bajo su dirección. (p. 15).

Y en el artículo 63 a propósito de la confidencialidad o secreto profesional define que:

El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional, no revelando por ningún motivo los hechos o circunstancias de que tenga conocimiento durante el curso de la presentación de sus servicios profesionales, a menos que exista la obligación o el derecho legal o profesional para hacerlo. (p. 21)

La observancia de las disposiciones normativas define que el Contador Público deberá observar las instrucciones recibida de su cliente o de los funcionarios competentes del ente que requiere sus servicios, siempre que estas sean compatibles con los principios de integridad, objetividad e independencia, así como los demás principios y normas de ética y reglas formales de conducta y actuación aplicables a las circunstancias.

Kant (2002) da también algunas fórmulas generales del imperativo categórico, fórmulas que resumen todos los mandatos morales. Son así las llamadas *fórmulas del imperativo categórico*: la fórmula de la ley universal, “obra solo según una máxima tal que puedas querer al mismo tiempo que se torne ley universal”; la fórmula de la ley de la naturaleza, “obra como si la máxima de tu acción debiera tornarse, por tu voluntad, ley universal de la naturaleza”; la fórmula del fin en sí mismo, “obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio”; la fórmula de la autonomía, “obra como si por medio de tus máximas fueras siempre un miembro legislador en un reino universal de fines”.

Se hace necesario citar los conceptos claros para determinar la respuesta al siguiente interrogante ¿Es importante el imperativo categórico en la ética del ejercicio de la profesión contable?

El ejercicio de la profesión contable tiene muchos altibajos, que se deben aprender a manejar con criterios muy rigurosos. El contador público debe propender por una adecuada ética, ya que da validez y respaldo a información de interés público. Es aquí donde el imperativo categórico de Kant debe cumplirse, porque se convierte en un mandato, es decir, está obligado. Por este motivo, el imperativo sí es importante en el ejercicio de la profesión contable, porque si el contador es ético, los conceptos emitidos serán legales y verídicos.

Pero ¿qué ocurre en los casos antiéticos de contadores públicos que se presentan en Colombia? Son personas con criterios corruptos que no aplican el imperativo categórico, sus actos no se llevan a cabo, tal vez con un interés propio, pero no para la sociedad. Sus obras son para terceros que solo pretenden favorecerse económicamente o sacar un bien personal, sin tener el mínimo interés en las consecuencias de sus actos, aunque, en la mayoría de las veces, sean malos y antiéticos.

Ahora, el escándalo a nivel mundial que se viene revelando desde inicios de abril del año en curso, respecto a los llamados *Panamá Papers*, es la filtración más grande de documentos de la historia. Allí, se reveló que grandes personajes a nivel mundial como futbolistas, políticos, empresarios y personalidades habrían intentado evadir impuestos creando empresas *offshore*¹⁰ para la capitalización de los montos a través de la empresa Mossack Fonseca de Panamá.¹¹

El cuestionamiento que surge es el siguiente: ¿qué clase de líderes existen actualmente? Son personajes antiéticos, con el simple hecho de ocultar sus riquezas para lograr la evasión de impuestos están

10 Comúnmente utilizado en diversos ámbitos para indicar el traslado de un recurso o proceso productivo a otro país.

11 Ofrece jurisdicciones que suelen estar exentas de impuestos con relación a cualquier actividad comercial o transacción realizada fuera de su jurisdicción.

fallando al imperativo categórico y a lo que, en otra de las leyes que expone Kant (2002), se denomina “actuar de modo de lo que hace pueda convertirse en ley universal”. La sociedad jamás estará de acuerdo con tomar estas acciones como si fueran cotidianas sin importar que clase de persona realiza este tipo de actos.

Y, ¿qué clase de reportes financieros han firmado los profesionales de la contaduría que dan fe pública? Han faltado a los principios fundamentales del código de ética profesional y, de manera particular, a la integridad, porque ha dejado de lado su rectitud, su dignidad, la sinceridad como profesional para mostrar una enorme falencia a la conducta ética y al imperativo categórico de Kant (2002), ya que no obran humanamente ni para sí mismos ni para los demás.

El imperativo categórico de Kant, en su interpretación, se puede confundir con el imperativo hipotético. Sin embargo, no debe ser así, ya que el imperativo categórico indica si las acciones son buenas o malas, con exigencias incondicionadas para Kant (2002):

El imperativo categórico es un mandato que debe ser obedecido como un deber moral, por encima de los impulsos individuales, o, en otras palabras, mandatos absolutos de la razón que no admiten excepciones y nada tienen que ver con el placer o el beneficio práctico, con el fin de alcanzar una sociedad humanitaria basada en la razón y creada por la voluntad. (p. 406)

El imperativo hipotético afirma que actuar racionalmente exige hacer ciertas cosas condicionados o tomar los medios necesarios para realizar un fin. Para Kant (2002) “el imperativo hipotético debe llamarse *principios*, pero no leyes de la voluntad, puesto que atribuye que estos imperativos no poseían un carácter universal, ya que varían de acuerdo con el fin buscado” (p. 406) y según Peña (2008) es aquel que ordena una acción, haciendo referencia alcanzar un fin.

Se hace la acotación anterior porque muchos profesionales buscan la finalidad de encontrar un beneficio en particular sin prejuicio alguno. Como se dice en el popular común “arrasando sin importar quien se

lleve por delante". Así, ocurre sin que consideren las consecuencias de sus actos, que en muchas ocasiones se pagan con sanciones penales y, en el peor de los casos, el actuar de personas amorales se cobra con la vida. Se aclara que no se está justificando el acto de matar, sino que hay organizaciones del bajo mundo que se toman entre otras y esas atribuciones.

Se pretende que el ser humano sea un ser ético, modelo y ejemplo para la sociedad, ahora, los contadores públicos, en el ejercicio de su profesión, se ven envueltos en muchos intereses tanto para las organizaciones que desempeñan su labor como para el Estado que desea recibir la información contable. El ideal es aplicar el imperativo categórico en la ética del ejercicio de la profesión contable apoyados en el *Código de ética profesional del contador público*. De esta, forma se emiten juicios e informes íntegros e imparciales, salvaguardando el desarrollo de la profesión contable, dando el estatus y la calidad que merece ser contador público.

Conclusión

Para concluir en este artículo, se afirma la importancia del imperativo categórico en la ética del ejercicio de profesión contable. Al explorar un poco más el contexto social en Colombia, se observa que la ética está muy limitada, aunque existan entes de control en el país, como la Junta Central de Contadores Públicos y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Se podría llegar a concluir que, la mayoría de los casos antiéticos que se presentan son por faltar a los principios fundamentales del *Código de ética* en cada uno de los profesionales del ejercicio de la contabilidad pública.

Immanuel Kant (2002) habla muy claro de la importancia de la ética en el imperativo categórico expuesto con profundidad en el tema del debate, cuyo objetivo fue afirmar el planteamiento del problema tratado en este artículo. La ética profesional va más allá de las normas establecidas, ella se tiene que regir según el razonamiento y autonomía del

individuo, determinando el correcto juicio personal ante situaciones como la de los Panamá Papers.

Entonces, se debe definir cuáles son los códigos morales que seguir y tomar responsabilidad de manera autónoma. Con todo lo anteriormente mencionado, siempre tiene que estar presente la responsabilidad de la fe pública, puesto que los hechos que acontezcan tienen que causar un efecto para beneficio de la sociedad, no para el lucro propio, para así realizar un aporte constructivo y moral.

Referencias

Congreso de la República de Colombia. (1990). 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. *Diario Oficial No. 39.602*. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1759/articles-104547_archivo_pdf.pdf

Kant, I. (2002). *Fundamentación para la metafísica de las costumbres. Grundlegung Zur Metaphysik Sitten*. Madrid: Alianza Editorial S.A.

Peña, W. (2008). *Filosofía Moderna*. Bogotá: Universidad Nacional Abierta y a Distancia.

Aspectos reflexivos sobre la enseñanza de la ética profesional en Contaduría Pública¹²

Héctor Hugo Laverde Morales¹³

Juan Carlos Ruíz Urquijo¹⁴

Resumen

El presente artículo pretende abrir un espacio de discusión alrededor de la enseñanza de la ética en la profesión contable, para tal efecto se realiza una revisión sistemática de literatura sobre los elementos de modernidad reflexiva y su relación con la confianza pública; la importancia de la profesión contable como estructura de control dentro de la modernidad; la enseñanza de la ética en la profesión contable; los conceptos de profesión e interés público; los modelos éticos, las

12 El texto es producto de la reflexión entre los docentes a partir de la enseñanza de los cursos de ética profesional en las universidades Uniagraria y Fundación San Martín en Bogotá, así como de la experiencia en la dirección de programas de Contaduría Pública.

13 Docente-investigador Fundación Universitaria Agraria de Colombia. Candidato a Magíster en Medio Ambiente y Desarrollo, Universidad de Manizales, especialista en Pedagogía Universitaria, Fundación Universitaria del Área Andina. Contador Público, Universidad del Valle. Correo: laverde.hector@uniagraria.edu.co

14 Docente-Investigador, Fundación Universitaria del Área Andina, Candidato a Magíster en Desarrollo Sustentable y Gestión Ambiental Universidad Distrital Francisco José de Caldas, especialista en Gerencia de Recursos Naturales Universidad Distrital Francisco José de Caldas. Contador Público Universidad Nacional de Colombia. Correo: jruiz52@areandina.edu.co

estrategias de enseñanza, y la confusión entre la ética contable y la ética de los administradores; finalmente, se concluye con la importancia de los ejercicios reflexivos en la enseñanza de la ética, tanto de los docentes como de los profesionales en ejercicio. Encontrando como resultado que actualmente, existe una brecha entre el profesional contable y el interés público, como lo evidencian los escándalos financieros de orden mundial ocurridos hacia la década de 1990, tales como Enron, Worldcom, Parmalat, entre otros, y de orden nacional, como los escándalos de entidades públicas y privadas. Así mismo, la ciudadanía espera legítimamente que las profesiones representen unos valores que se pierden por la ausencia de una ética construida desde modelos epistemológicos, y que está más encausada por estructuras prácticas, este elemento se da por confusiones entre el ejercicio de una profesión con el de un oficio. Por último, se recalca la imperiosa necesidad de abrir nuevos caminos de investigación que integren estrategias y prácticas innovadoras para la enseñanza de la ética.

Palabras clave: ética, responsabilidad, educación.

Introducción

A partir de la problemática que se ha visto en la sociedad, en la que los contadores han provocado la pérdida de confianza pública debido a los escándalos contables a nivel local e internacional, se han generado investigaciones recientes en las que se sugiere que la enseñanza de la ética es un elemento relevante para los comportamientos éticos de los profesionales contables (Lainez & Callao, 2000). Además, se han cuestionado los modelos de enseñanza de la ética en las instituciones de educación superior (O'Leary, 2008), dado que se plantea que los comportamientos de los profesionales, aunque provienen de una estructura moral propia, poseen influencia relevante a partir de la enseñanza de los elementos de las cuestiones éticas de las escuelas de negocios a nivel mundial y aún más en la profesión contable.

Aunque la oferta de cursos en muchas instituciones es muy limitada (tal vez solo un único elemento de un módulo, una única asignatura o incorporadas a partir de un carácter transversal), en otros espacios hay evidencias de módulos completos requeridos como una opción para la titulación, a través de un curso denominado como "ética profesional" siendo este un rótulo de asignatura muy común, como lo explican Tweedie, Cadiz, Hazelton y Wright (2013). Sería justo decir que la disposición de la enseñanza ética contable sigue siendo cuestionada en la medida en que los cursos se imparten desde áreas humanísticas o se mezclan con los de otras profesiones. Por ello, hay una tendencia a confiar en el entusiasmo de las actitudes individuales del personal docente para llevar a cabo la enseñanza de la ética, sin que se determinen elementos relevantes en la responsabilidad de temas cruciales alrededor de la importancia de la profesión, tales como los elementos deontológicos, el interés público y el carácter profesional del contador público.

A partir de las crisis financieras ocurridas a finales del siglo pasado, se plantea un cuestionamiento a las escuelas de economía y negocios, repensando los modelos éticos tanto para la profesión contable, así

como para la ética empresarial (de los administradores); sobre todo, cuando esta enseñanza se ofrece como un programa independiente de estudios o como un requisito para un esquema de titulación.

Los anteriores aspectos plantean un cuestionamiento principal respecto a los modelos de enseñanza de la ética profesional que se dan en instituciones de educación superior contable de alta calidad. Dicha pregunta deriva en interrogantes secundarios, tanto para los docentes como los estudiantes, en cuanto a la enseñanza de la ética profesional como, por ejemplo: ¿Qué cantidad de estudiantes de contabilidad se animan al reto de tener en cuenta las cuestiones éticas?, ¿Qué metodologías de enseñanza se emplean para ser asertivos en la educación en ética profesional?, ¿Qué cobertura tiene enseñar en un solo módulo o enseñar por separado?, ¿Se presenta en sesiones especiales, en cursos relacionados con grandes áreas (por ejemplo, contabilidad financiera), o es una parte integral del tratamiento de temas dentro de esas grandes áreas de contabilidad?.

Los profesores Tweedie *et al.* (2013) sugieren que la enseñanza de la ética en contabilidad debe ser de manera integrada y por separado. No obstante, la mayor parte de la investigación empírica parece implicar la incorporación de algún material en un módulo existente.

Aunque, tradicionalmente, la enseñanza de la contabilidad se ha ocupado de aspectos técnicos, en los últimos años ha habido un gran interés por la enseñanza de la ética de contabilidad y la forma en la que se traduce en el plan de estudios de los programas de Contaduría Pública, aspecto impulsado por los organismos profesionales, que han estado invirtiendo investigaciones en el desarrollo de los códigos de ética y literatura científica sobre casos éticos en la profesión contable (Gomez, 2011). Estas investigaciones han abordado los temas de las principales áreas de contabilidad, tales como la contabilidad financiera, la auditoría, la contabilidad administrativa y de gestión. Sin embargo, se sabe muy poco acerca de los modelos y prácticas en la enseñanza de las cuestiones éticas dentro de las áreas principales del plan de estudios de contabilidad, lo que hace relevante al presente a

futuras investigaciones sobre la enseñanza de la ética en la profesión contable.

El texto se divide en los siguientes apartados: se estructura un contexto a partir de los elementos de modernidad reflexiva y su relación con la confianza pública; posteriormente, se determina la importancia de la profesión contable como estructura de control dentro de la modernidad, a partir de la cual se determina a la ética como eje central en la construcción del profesional contable, para allí derivar en cinco reflexiones sobre la enseñanza de la ética en la profesión contable, las cuales cubrirán aspectos como el concepto de profesión, el concepto de interés público, los modelos éticos, las estrategias de enseñanza, y la confusión entre la ética contable y la ética de los administradores; finalmente, se concluye con la importancia de los ejercicios reflexivos en la enseñanza de la ética, tanto de los docentes como de los profesionales en ejercicio.

Modernidad y riesgo, el problema de la confianza pública

La modernidad, caracterizada como el proyecto social de la ciudadanía basada en la razón y la ciencia en contraposición de la fe y esperanza del medioevo, genera un rompimiento con los procesos epistemológicos de objetividad y control del mundo entregados por la ciencia decimonónica. Así surge la teoría del riesgo a través de la propuesta de Ulrich Beck (1986), en donde desde una estructura posmoderna se demuestra que la ciencia y la tecnología han sido incapaces de asegurar el efectivo control del riesgo, de los daños de procesos incontrolables.

En este sentido, Beck (1986) afirma que vivimos en una sociedad de incertidumbre donde los riesgos y catástrofes aparecen ahí donde menos se esperaba, tal y como sucedió en la catástrofe atómica de Chernobyl, en la química de Bophal, en la nuclear de Fukushima,

en desastres naturales como los vividos en el sudeste asiático, o en los desastres financieros y debacles demostrados con la crisis de Enron, Worldcom y Parmalat a finales del siglo pasado, debido al autointerés de los actores sociales involucrados en las organizaciones¹⁵, así como la crisis bancaria develada en los escándalos de las empresas de carácter público de la primer década de este siglo.

De este modo, Beck (1986) describe un paralelo entre la sociedad industrial y la sociedad del riesgo, cada una determinada por diversas posiciones y características particulares, enmarcadas dentro de la modernidad, pero que, desde otra perspectiva, le entrega valores de igualdad (apocalíptica) a la sociedad del riesgo, mientras caracteriza con la libertad (económica) a la sociedad industrial. Por esta razón, Beck (1986) construye su epístola como una deconstrucción del discurso económico, comparándola con el discurso civilizatorio de compartir los peligros, que conduce a un proceso reflexivo, iniciado por una sociedad consciente de los aspectos mortales de los riesgos.

Este proceso de reflexividad determina un cuestionamiento a la expansión de la ciencia, en una fase en que la misma se orienta hacia la metaciencia, dado que presupone e impulsa ese tipo de crítica de la ciencia y de la práctica de los expertos, inmiscuidos en problemáticas alejadas de la objetividad, más cercanas al autointerés (Lander, 2006). A esta concientización con respecto a los riesgos, Beck (1986) le asigna un rol político fundamental en las nuevas formas de orden social, y determina que allí donde aparecen nuevas formas de enfrentar a los riesgos de manera colectiva se regeneran las bases del conocimiento edificadas por la sociedad industrial.

Esa actitud política posibilita también su aglutinamiento colectivo mediante la conformación de nuevos grupos de acción, denominados desde la sostenibilidad como grupos de interés (Epstein, 2009) los

¹⁵ La profesora Gowthorpe (1998) desarrolla un estudio en el que logra demostrar de forma premonitoria como los auditores poseían una escala moral dúctil frente a su ejercicio profesional, vislumbrando lo que sucedió a partir de los escándalos contables del final del siglo XX.

cuales requieren de certezas entregadas desde una adecuada gestión de aspectos sensibles como el ambiente, la calidad, la economía y el aseguramiento de la información.

Bajo la perspectiva de Beck (1986), la comprensión de la reflexividad de los agentes emerge de una actitud crítica que se sostiene en la incapacidad de las instituciones modernas para ejercer un control adecuado de los riesgos, determinando dinámicas intrínsecas del proceso de autorefutación de la ciencia y la tecnología, las cuales modifican “los patrones familiares y las identidades de la vida diaria, vaciándolas de significado” (Wynne, 2004, p. 124). Estos argumentos se basan en una concepción fuertemente racionalista, en la que el agente es concebido como un actor individual que realiza elecciones racionales y calculadas. Con esta postura, Wynne (2004) toma partido por una epistemología hermenéutica que se conecta con una concepción no realista de los fundamentos de las percepciones públicas del riesgo (Nowotny, 2007) que, además, reconoce la existencia de diversas formas constructivas de interacción y alta interdependencia existentes entre el conocimiento lego y el experto.

Wynne (2004) subraya que la percepción pública y las respuestas al riesgo “están basadas racionalmente en juicios sobre el comportamiento y la confiabilidad de las instituciones expertas” (2004, p. 125), antes que en riesgos físicos objetivamente existentes. Este aspecto es lo que devela la posición de una profesión que entrega confianza pública a la estructura social, como lo es la profesión contable, y que se concreta con el proyecto moderno y el proyecto de estados nacionales alrededor del orden económico como explica Ariza-Buenaventura (2009), recreándole a la profesión un carácter institucional en el cual se democratiza el riesgo de las fallas éticas de la profesión en un mundo líquido, donde prima el beneficio propio derivado del excesivo instrumentalismo del capitalismo.

Gestionar el riesgo a través de la construcción de confianza de los públicos

La nueva fase política que se inaugura, basada en la sociedad del riesgo, y que se anuncia también con el final de la Conferencia de la Tierra en Río de Janeiro¹⁶, no puede ya ser comprendida ni gestionada a escala nacional, sino únicamente en un ámbito internacional, intercontinental. Ello, debido a que la mecánica social de las situaciones de peligro desdeña al Estado nacional y sus sistemas de alianzas, como explican Morin y Kernn (1994).

Es así como surge la necesidad de que, frente a los nuevos riesgos, se lleven a cabo prácticas, discusiones, investigaciones, intervenciones y acciones en general que aglutinen tanto a la racionalidad social como a la científica. Es necesario, entonces, otorgarle una nueva importancia a las implicaciones sociales que tiene lo técnico, en el caso contable, la producción de información de calidad implica un riesgo frente a la ambigüedad del juicio profesional sustentada en el autointerés que logra comprobar Gowthorpe (1998) en los casos de los auditores en el Reino Unido. En este sentido, Maraghini (2010) determina que la crítica y la intranquilidad públicas han generado un campo discursivo que poco a poco adquiere más fuerza y reclama por tener mayor relevancia decisional en lo que respecta a los riesgos producidos por la modernización, llevando a administrar los riesgos a través de sistemas de control y gestión de los mismos.

Los procesos contables y el aseguramiento de la información han pasado por tres grandes etapas explicadas por Ariza-Buenaventura (2009). Así, inicialmente, en un ejercicio se observará a la contabilidad por su valor de uso en el marco de la edad media; posteriormente, a

16 En este sentido, el problema local (que era la escasez de recursos) que se manifiesta en primera instancia a nivel europeo, ha trascendido las fronteras para crear las conferencias de Río de Janeiro en 1992 y de Johannesburgo en 2002. Así, lo ambiental juega un papel a través de la necesidad de una conciencia planetaria ante un riesgo global, que es dado solo desde un proceso reflexivo, como lo explica Leff (2004).

partir del nacimiento del proceso moderno se incorpora la estructura contable bajo el valor de cambio y se recrea un principio moral, que va desde la constitución de principios de general aceptación a partir de la crisis financiera de 1929, en el que la independencia se constituye en uno de los rasgos iniciales para ser considerada como una profesión. Una tercera etapa estudia la contabilidad a través de las incertidumbres ambientales que reorganizan el pensamiento empresarial en los años setenta, junto con la liberalización de los mercados, en la que el profesor Ariza-Buenaventura (2009) referencia a la tecnoestructura contable financiarizada; y una última etapa existente en la que la sociedad de la información demanda a la profesión contable un mayor grado de reportes enmarcados en la sostenibilidad.

Dicho proceso en la evolución de la contabilidad no es, en absoluto, algo sencillo, y es fruto de múltiples tensiones y luchas; sobre todo, por la manifestación latente de dichos riesgos en los afectados, al cristalizarse en ellos mismos. De este modo, la interacción con las partes interesadas de la comunidad es necesaria para dar sentido a lo que es valorado por la colectividad. Este aspecto determina que se comprenda cuál es el papel que la organización podría desempeñar a los aspectos estructurados en el párrafo anterior. Estas tensiones son explicadas por Asif, Searcy, Zutshi y Fisscher (2011), al manifestar el avance de las dimensiones de los sistemas de gestión, las cuales tienen como fundamento a los actores de la comunidad, quienes proporcionan una base para la identificación de las áreas prioritarias que deben abordarse en el contexto particular en el que opera la organización. Ejemplos claves de estos aspectos son la calidad de vida, la reinversión de la comunidad, la seguridad pública, la cultura y la recreación, la educación, la vitalidad de la economía, la salud, vivienda y el transporte (Asif *et al.*, 2011). Para lograr una adecuada gestión, se deben integrar estos ámbitos prioritarios que, a su vez, proporcionan un punto de partida para el desarrollo de indicadores centrados en los vínculos de las organizaciones en la comunidad. Estos indicadores son desarrollados por la organización a través de consultas con los interesados o indicadores elaborados a partir de programas existentes desde la gestión

(Maraghini, 2010). Así, las partes interesadas son el centro de la gestión del riesgo producido desde las organizaciones y su adecuado control se convierte en un indicador que mitigue a través de la reflexividad organizacional, y que pone a la profesión contable en el ojo del huracán para entregar información que sirva al interés público y no al capital privado, aspecto que se tratará en apartados ulteriores.

Las teorías del control

La comprensión de la confianza se puede entablar desde la construcción de expectativas e imaginarios que dan estabilidad, identidad y fomentan visiones institucionales de las organizaciones, los mercados y del mundo. En este sentido, Sunder (2005) explica la importancia de las transacciones que implican la confianza a partir de las estructuras de valores de las instituciones como la profesión contable, aspecto que se convierte en factor necesario para el funcionamiento de la economía y para los procesos de toma de decisiones.

En un entorno socioeconómico capitalista, los principales riesgos son los que afectan a la propiedad privada y los derechos de uso y usufructo de la misma, pero también en las asimetrías de información y en la ética de los constructores de esta información, como lo son los contadores públicos. Esto es determinante en la importancia que tienen tanto los contratos como la auditoría y la información, principalmente la de carácter contable-financiero y socioambiental en la sociedad actual, ya que estos son mecanismos que controlan y reducen los riesgos, generando estructuras de control público.

Bajo el anterior esquema, es preciso comprender que la contabilidad se encarga de estudiar, medir, analizar y revelar los hechos contables, ya sea financieros o no financieros, que afectan el patrimonio y la situación económica de las organizaciones, para facilitar la toma de decisiones relevantes tanto de usuarios internos (*shareholders*) o externos (*stakeholders*) en su interrelación contractual, de manera sistemática y útil para las distintas partes interesadas. Igualmente, es un

instrumento de control que puede ser definido como una correspondencia entre lo que eligen hacer los agentes y lo que otros esperan los otros de ellos, bajo determinadas circunstancias; tanto en la toma de decisiones como en el control, el pasado sirve como un instrumento para observar un mejor futuro (Sunder, 1997).

Así pues, controlar implica generar confianza a través de la fe pública de la institución contable, aspecto que, bajo una estructura de juicios profesionales éticos y principios sólidos, posibilita una mayor amplitud frente a la esencia de los hechos económicos. Para recapitular, es importante entonces recordar que, dentro de la estructura moderna, la profesión contable sirve a los valores sociales bajo el marco de un interés público, enmarcado en la confianza que entrega el ejercicio de la fe pública, que da la profesión contable al construir información como eje de control entre la riqueza y la propiedad. Este ejercicio institucional implica una columna esencial que hace parte medular de la profesión y es la ética de la institución contable, este elemento introductorio permite reflexionar acerca de cómo enseñar la ética profesional contable, aspecto que abre los siguientes apartados del presente documento.

Las opiniones sobre enseñanza de la ética en el aula

Al final de su reflexión sobre la ética de los auditores en el Reino Unido, la profesora Gowthorpe (1998) evidenciaba que la profesión contable y los mecanismos de auditoría habían desviado su ethos profesional por el autointerés, aspecto que derivaría en las crisis que están explícitas en el primer apartado del texto, en el que, evidentemente, el ethos profesional se ha diluido por características de los niveles éticos de los profesionales.

A partir del análisis anterior, Gowthorpe (1998), al igual que Gonzalo (2007) y Burbano (2005), determinan que la solución al excesivo

autointerés de los profesionales contables en contraposición a su deber ético en una sociedad de riesgo, se daría a través de dos caminos, el primero con una fuerte regulación encaminada a que los profesionales fuesen pagados por el estado para que su ética posea una mayor estructura regulatoria, aspecto imposible de desarrollarse por la pesada carga de transacciones institucionales y por el esquema liberalizante de la profesión contable enmarcado en el poder que ejerce la IFAC (Federación Internacional de Contadores Públicos) y la arquitectura financiera internacional; o a través de un segundo camino derivado de una sólida formación en ética profesional de los contadores.

En ese orden de ideas, las reflexiones enmarcadas en el riesgo que posee la profesión se darán sobre las controversias observadas por Tweedie *et al.* (2013), de forma tripartita desde las siguientes aristas: la primera es la enseñanza de la ética por parte de profesionales contables o por expertos humanistas a partir de su forma dentro del plan de estudios, ya sea bajo la presencia de la ética en módulos temáticos de forma transversal, o también en la integración de la ética profesional en las asignaturas más críticas, como las de regulación tributaria y auditoría o que la ética se enseñe de forma separada en un solo curso; un segundo elemento que se cuestiona es en qué momento introducir los elementos de la enseñanza ética, ya sea en un curso de introducción contable, en un curso final sobre ética profesional o de forma permanente; y un último marco de cuestionamiento se refiere a los métodos de enseñanza de la ética, dado que se encuentran posiciones de aprendizaje normativo estricto e incluso casos estructurados de profesionales que han violentado sus principios éticos.

Sin embargo, se plantea la cuestión de qué tan alto debe ser el perfil en la enseñanza de la ética y qué tanto puede aprehenderse dentro de un determinado curso; la integración podría representar un reconocimiento de la centralidad de la ética, o podría equivaler a poco más que la subordinación y la participación simbólica (Ariza-Buenaventura, 2009).

A partir de estos elementos tripartitos, plantean diversas reflexiones que no vuelven el eje central a quién enseña, cuando la enseña o

cómo la enseña, sino que derivan de aspectos de fondo a partir de un carácter epistemológico que son comunes a los cuestionamientos anteriores que deben resolverse dentro de los currículos, de acuerdo con cada modelo educativo. Las reflexiones a continuación proceden para cualquiera de las combinaciones planteadas por Tweedie *et al.* (2013) y pueden derivar hacia el propósito planteado por Gowthorpe (1998) en el fortalecimiento de la educación ética para los profesionales contables.

Primera reflexión: cuestionar el carácter de profesión de la Contaduría Pública

El primer elemento es la consideración de la Contaduría como una profesión, aspecto relevante en la enseñanza de la ética, dado su carácter de excesiva racionalidad técnica, que deriva tanto para los estudiantes como para los docentes en zonas grises y confusas para comprender lo que implica la diferencia entre profesión y oficio, aspecto que se diluye en la modernidad y que es explicado por Martínez-Navarro (2006), al estudiar la manera en que las profesiones han perdido su esencia para pasar a ser oficios profesionalizantes. De este modo, el profesor Martínez-Navarro (2006) explica ocho características descritas a continuación, para considerar a una profesión en la modernidad:

1. Toda profesión es una actividad humana social. Esta característica proyecta a la profesión como una institución que sirve a la sociedad en una particularidad específica de carácter público. En el caso contable, se trata de brindar la confianza necesaria sobre la información financiera (o la que la sociedad requiera) para la toma de decisiones.
2. Se requiere de vocación, lo que implica ser capaz de realizar sacrificios para cumplir con las expectativas de la profesión a partir de un llamado (*calling*) desde la estructura profesional, la profesión se coloca sobre todos los aspectos de la vida.

3. El profesional es estable a partir de la profesión, lo que implica que se busca el medio de vida ejerciendo la profesión de una forma exclusiva.
4. Los profesionales conforman un colectivo, dado que ellos buscan reunirse para formar colegios que hagan crecer los conocimientos de la carrera y permitan juicios propios en la misma profesión, así como corregir a los colegas a través de respeto y el diálogo.
5. Deben capacitarse de forma constante, ya que se deben formar con la mentalidad de que deben recibir conocimientos y actualizaciones para ejercer correctamente la profesión, lo que implica un proceso constante de investigación.
6. Las profesiones ejercen su derecho a la autonomía, dado que son ejercicios liberales que surten responsabilidades frente a la sociedad y se convierten expertos en lo que la sociedad le demanda.
7. Poseen una ética de la responsabilidad, lo que les implica asumir las consecuencias de los actos, y de las decisiones tomadas frente a la sociedad, cuando falla un profesional falla la profesión.
8. La profesión se ejerce sin afán de lucro, por ello, la profesión debe ser el fin para conseguir un medio de vida y no un medio para obtener fines materiales, de aquí deriva que el profesional perciba honorarios en razón del honor de prestarle el servicio a la sociedad.

Al revisar las características planteadas por Martínez-Navarro (2006), en la estructura colombiana, varios de estos aspectos no se cumplen, si bien es cierto que presta un servicio a la comunidad y es fruto de una necesidad social, el problema surge en la concepción de autonomía, de capacitación y de la relación entre vocación y lucro. Una evidencia latente de este aspecto es la ausencia de procesos robustos de investigación y la ausencia de una oferta de maestrías y doctorados en Contabilidad; así mismo, se percibe la ausencia de un colectivo fuerte que discuta los aspectos no solo técnicos sino también

epistemológicos de la profesión, la autonomía también es discutida cuando se establece una profesión desde un marco normativo y en aras de lo que la ley demande, dejando de lado el ejercicio de autonomía desde el carácter profesional.

Se debe observar de forma crítica y reflexiva cómo se ejerce la profesión con el ánimo de obtener altos ingresos; de allí se presenta la existencia de poco compromiso colectivo de los profesionales por realizar investigaciones o contribuir al desarrollo de la profesión, de manera que se exija la preparación continua de los profesionales; debido a que en la mayoría de los casos de violación a la ética profesional han sido encaminados a ganar dinero o poder de manera fácil, sin tener en cuenta que cada día se va disminuyendo la confianza que tiene la sociedad en el ejercicio de la profesión. Entonces, esta primera reflexión debe cuestionar qué significa y qué responsabilidades trae pertenecer a la profesión contable, aspecto que debe estar en la mesa sin importar quién, cuándo y con qué métodos lo enseñe.

Segunda reflexión: la profesión contable al servicio del interés público

A partir de lo planteado por Martínez-Navarro (2006), se deriva un aspecto del servicio de la profesión contable, la confianza como valor público. Es aquí donde Uricoechea (2001) se remite a hablar de lo público, ya que afirma que este término nace de las discusiones políticas que se realizan en los inicios de la modernidad, que implican una argumentación entre iguales, en el marco de un espacio compartido y entregando los valores que la sociedad demanda como temas de interés público, reemplazando, así los valores que lo sagrado instituía.

En este sentido, se consideran como públicos los valores que los ciudadanos construyen y demandan, que no son cubiertos por lo privado y que las profesiones pueden cubrir. El interés público respecto a la profesión contable debe cumplir el espectro de dar confianza a todos

los ciudadanos, a cualquier interesado, como se explicaba en el primer apartado del texto.

El concepto de interés público ha sido manejado por los gremios desde las diferentes vertientes y ha complicado el ejercicio desde la enseñanza de la ética, dado que se encuentran modelos grises, por no comprender el carácter universal de la profesión, ya que, como explica Baker (2009), el interés público variaría a partir de las diferentes concepciones de ideología, en donde las estructuras profesionales, las regulaciones contables y financieras, los códigos y decálogos de conducta, los procesos de certificación profesional, las dinámicas de educación continuada, entre otros, se manifiestan como principios, estructuras, acciones y regulaciones dirigidas al propósito de salvaguardar y promover el interés público pero con diferentes intereses. Así, Baker (2009) explica, por ejemplo, la forma en que los contadores norteamericanos bajo el AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) comprenden el interés público como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a los que la profesión sirve, mientras que para la IFAC, el público de la profesión de la contaduría consiste en clientes, proveedores de crédito, el gobierno, empleados, inversores, comunidad financiera y de negocios.

Entonces, para la arquitectura financiera internacional, el objetivo de los Estados Financieros es proveer información útil para inversores y acreedores que participan en los mercados financieros, cabe cuestionarse en este punto si a la sociedad, en general, no le interesa la información contable. Siguiendo este orden de ideas, en Colombia, el ejercicio de la Contaduría Pública sintetizado a partir de la ley 43/1990 tiene una función social a través de la fe pública en beneficio del Estado y los particulares; no obstante, cuando la práctica general enfatiza en los proveedores de capital, se cuestionan los aspectos éticos frente a la producción de la información. De hecho, a partir de Richardson (1988) se describe a la profesión contable como facilitadora y nexo entre el Estado, los mercados económicos y las fuerzas de la comunidad. Esta definición es también consistente con la comprensión de la

contabilidad como constructora de sociedad y una disciplina socialmente construida, como explica Hines (1988), comprendiendo que su deber está enfocado hacia el interés de muchos y no de unos pocos, en donde prevalezca la calidad de profesionales en virtud de garantizar transparencia, eficacia, eficiencia en la construcción y presentación de información.

Es relevante observar que, para los entes profesionales, el carácter de interés público se encierra en la protección de los intereses de inversores y de los acreedores que participan en los mercados financieros (Kaidonis, 2008). De esta manera, se crea un distanciamiento entre el interés público y la profesión, debido a que esta última debe servir a la sociedad en general, sin que el carácter de empleado privado pueda afectar los intereses particulares o generales.

Sin embargo, existe en este punto la dicotomía explicada por Baker (2009), frente a los intereses de los grupos más poderosos que representan el interés social y colectivo, y que, por ende, convierte a la enseñanza de la ética en un proceso de protección del capital privado, convirtiendo a la ética del contable en una ética del administrador de organizaciones. Esta segunda reflexión devela un eje central en la profesión frente a su papel en la sociedad e implica serios cuestionamientos a los encargados de la docencia en la profesión sin importar las controversias planteadas por Tweedie *et al.* (2013), es un deber de forma constante reflexionar sobre el interés público de forma crítica ante el deber social de la profesión contable.

Tercera reflexión: ¿qué tipo de ética?, ¿para qué cuestiones?

A partir de las reflexiones anteriores, se deriva otro problema de aula: la ausencia de manuales de textos de ética para contadores; generalmente, se acude a los códigos de conducta o a los libros de otras disciplinas. Esta confusión implica que no se comprenda que la ética se

define como una filosofía moral que determina los conceptos del bien y el mal, el crimen y la justicia, lo correcto y lo incorrecto, pero que, en este juicio de lo bueno y de lo malo, se devela en una ética concreta a partir de la concepción de profesión explicada por Martínez-Navarro (2006), que está enlazada con el concepto de lo público.

La ética profesional se define desde Montuschi (2004) como el comportamiento o conducta de una persona cuando trabaja en un campo profesional, en el que estos expertos tienen la capacidad de hacer juicios para generar recomendaciones ante la sociedad al servicio de los valores que la misma demanda.

Los juicios deben regirse por normas o códigos de conducta y ética. Así, el código de ética es importante, dado que sirve como una guía y modelo nuclear como principios fundamentales para los profesionales en el momento de tomar decisiones, pero no se convierten en un modelo de rigidez sin sentido¹⁷. Estas decisiones deben tener un fundamento epistemológico que dependerán de la corriente elegida que, según Montuschi (2004), puede ser de carácter teleológico, basado en el egoísmo, el utilitarismo; o de corte deontológico, basado en la justicia y el relativismo.

Esta disertación, que se desarrolla sobre qué tipo o juicio ético trabajar para las profesiones, dependerá de si se entiende el accionar desde un oficio o una profesión, para el carácter del oficio, en el cual no se sirve al interés público sino al interés privado. El modelo teleológico es una acción que se clasifica como ética o no ética basada en el veredicto o juicio final. El egoísmo es una acción que está orientada principalmente a los intereses personales o sesgos de los actores. El utilitarismo es una acción que considera el beneficio de lo que otros puedan lograr de los objetivos finales, sin importar como se hace. Entonces, no se

17 La profesora Sarah Banks (2011) expresa que, frente a los códigos de conducta profesional, existen modelos tanto normativos como aspiracionales. Sin embargo, al final, los mismos se convierten en dispositivos retóricos, ya que aprenderse el código de conducta no implica tener buena conducta, lo que determina la necesidad de juicios y reflexiones constantes.

puede decir que las profesiones usarían una ética de corte teleológica ya que, si se cruza con los principios de una profesión, al servir a la sociedad no se puede sesgar a una porción del público en general.

Desde otra arista, Montuschi (2004) describe que cualquier profesión, explicada desde el planteamiento de Martínez-Navarro (2006), debe recrear una ética de corte deontológico, ya que se define como el juicio que se basa en acciones. La justicia se define como el juicio que se basa en la equidad en el servicio al público, en el cual el comportamiento debe ser de carácter universal bajo un servicio público, que es importante para el contador para tomar decisiones *éticas debido a la naturaleza de su trabajo* que se basa en la confianza, la independencia y la integridad.

Los contadores y auditores deben absorber las normas establecidas desde los códigos y aplicar las reglas universales al hacer juicios. El factor de éxito de los auditores se mide por el aspecto de la moral y la ética que implica a la hora de realizar una auditoría o cualquier tipo de trabajo orientado hacia los usuarios de la información (Gonzalo, 2007), tomando en cuenta el interés público en su conjunto, basados en la confianza para proporcionar información total, transparente y de alta calidad. Los contadores y auditores deben abarcar un alto grado de integridad y honestidad en la preparación de cualquier informe. Cuando el público pierde la confianza en la profesión contable, el autointerés causa que el colectivo pierda los valores sociales en general, ahí radica la importancia de enseñar una ética basada en juicios hacia un camino deontológico, el cual se vuelve gris cuando el autointerés del profesional se mezcla con el interés de la sociedad, como ya explicó Gowthorpe (1998) en su estudio.

Esta tercera reflexión implica cuestionar el elemento de qué tipo de ética y para qué tipo de profesión, es decir, que no es lo mismo construir una ética personal (desde desarrollar muy bien el trabajo) hacia una ética de responsabilidad hacia la sociedad (comprendiendo la importancia de las profesiones en el rumbo de las sociedades). Entonces, centrar un curso en un código de ética no convierte al profesional en

un actor social más ético que aquel que tuvo una enseñanza de ética desde la historia de la filosofía. Por este motivo, para esta tercera reflexión debe estructurarse un camino trenzado con las dos primeras reflexiones, dado que es mucho más relevante lo que se discute, quién lo discute y el proceso reflexivo puede traer diversas combinaciones desde una ética enseñada exclusivamente por profesionales o en un solo curso o de forma transversal.

Cuarta reflexión: estrategias de enseñanza

Se ha recapitulado que no es relevante en el accionar de los profesionales si ven un curso por separado o si estudian la ética profesional contable de forma transversal a lo extenso del currículo. Enseñar valores es algo imposible desde modelos o recetas preestablecidas, dado que estos preceptos provienen desde aspectos ya incorporados en cada actor social y se vuelven cambiantes con el entorno. Sin embargo, también se ha analizado la importancia de comprender que el tipo de ética de un profesional de la Contaduría Pública trasciende la intención de ser bueno o no, hacia un comportamiento más de carácter deontológico universal.

Siguiendo esta estructuración, la profesora Brands (2010) plantea la necesidad de enseñar ética para desarrollar aspectos morales a través de una construcción de una inteligencia ética. Para ello, propone estrategias a partir de las etapas morales de Kohlberg, que se dividen en tres niveles morales: preconventional, convencional y posconventional. Cada una se divide en dos etapas, lo que implica pasar por etapas que van desde una ética utilitarista hasta una ética de imperativos categóricos de carácter universal. Este modelo de fases éticas debe ser comprendido sin importar quién lo enseñe, cuando lo enseñe o con qué métodos, dado que al final lo que se propone es que, a partir de las reflexiones, se articulen métodos que tengan medios permanentes para enaltecer y fortalecer el ejercicio profesional contable.

El modelo de Kohlberg (1982)¹⁸ ya había sido aplicado en el estudio de Gowthorpe (1998), al medir que los auditores estaban en una etapa de moral convencional de carácter 3 o 4, desde Kohlberg, y que debía pasarse a un orden de carácter 5 o 6, ya que allí está la ética de corte universal que debía servir al interés público universal. Según el profesor Burbano (2005), implica en un sentido Kantiano pasar de una ética heterónoma a una ética de carácter autónomo, por ende, se presentan las estrategias descritas en la tabla 1 a continuación:

18 El estudio de Kohlberg (...), explicado por Gowthorpe (1998) y Estrada (2012), observó la correspondencia entre la edad cronológica y el tipo de razones morales. Así, pudo distinguir 6 etapas de desarrollo del juicio moral, agrupados en 3 estados o niveles. El primer nivel, el preconvencional, se guía por las consecuencias que sus actos tendrán para el actor social de una forma utilitarista, bajo la premisa, “actúa de tal manera que tus intereses salgan más beneficiados y menos perjudicados”. Entonces, el niño cumple las reglas por temor a un castigo concebido como inevitable. El segundo nivel, denominado convencional, se guía por un principio que se podría enunciar como “actúa siguiendo las normas establecidas de acuerdo con el grupo”. Así se cree hacer lo que se debe y se espera que los demás lo hagan también. De esta manera, se conserva el buen funcionamiento social; el fin es la permanencia de la sociedad tal como está, sin cuestionar el papel de su funcionamiento. El tercer y último nivel de desarrollo moral se denomina posconvencional. En él, los niños juzgan que hay que actuar de manera que la actual sea la mejor organización social. Por ello, esta etapa implica un proceso cuestionador, es el rol propiamente moral bajo una ética universal en la que la justificación última, tanto de juicios morales como de acciones, es su aprobación moral, es decir, su universalidad e incondicionalidad, asumidas por cada individuo a partir de un carácter deontológico. No se trata ya de obrar guiados por acuerdos responsablemente asumidos por una comunidad limitada, sino que la comunidad se extiende a toda la humanidad.

Tabla 1.

Marco para la enseñanza de la ética y los valores en los cursos de Contabilidad

Objetivos éticos	Definición	Etapas del desarrollo moral de Kohlberg	Tipo de curso (integrado en el currículo o específico en curso de ética)/ métodos de enseñanza
Sensibilidad ética	Enseñar a los estudiantes cómo interpretar y comprender situaciones éticas.	Etapa 3. Relaciones interpersonales Etapa 4. Mantenimiento del orden social	Integrado/ seis pasos para resolver un dilema ético desde el AICPA, Códigos de conducta profesional como el de la IFAC, requerimientos normativos, estudios de casos de ética general y personal.
Mensajes repetitivos	Lecciones progresivas para el desarrollo de la sensibilidad ética, habilidad para tratar con dilemas éticos.	Etapa 2. Intercambio y fines individuales	Ambos/incluir la ética en todos los cursos de contabilidad.

Aspectos reflexivos sobre la enseñanza de la ética profesional en Contaduría Pública

Integración reflexiva	Representa un cambio cultural dentro de una organización para crear un ambiente ético que sea sostenible.	Etapa 5. Contrato social y los derechos individuales	Ambos/recrear métodos transformadores que cambien la cultura corporativa de una falta de ética hacia culturas éticas.
Sondear la zona gris	Desarrollar un nivel de comodidad con la zona gris para entender los diferentes tonos de gris.	Etapa 5: Contrato social y los derechos individuales	Integrado/a través de estudios de caso desde una zona gris, análisis de dilemas y lapsos éticos en los diferentes cursos contables.
Verdad o consecuencia	Las consecuencias y penalidades asociadas con comportamientos no éticos.	Etapa 1. Orientado a la obediencia y el castigo. Etapa 5. Contrato social y derechos individuales.	Integrado/Enron, Worldcom, Casos de salud pública o afectaciones colectivas, videos.
Ambiente de valores	Enseñar al estudiante a crear un ambiente de valores personales y de trabajo profesional.	Etapa 5. Contrato social y derechos individuales. Etapa 6. Principios éticos universales.	Específico en curso de ética/ impartido por un especialista en ética.

Efectividad de medidas éticas	Observar la progresión de los estadios morales de Kohlberg.	Definir las etapas de Kohlberg de forma integrada, pero de forma progresiva.	Ambos/evaluar a los alumnos al inicio y al final del año académico.
Integridad académica	Protocolos de clase	Etapas 1. Orientado a la obediencia y el castigo.	Ambos/hacer cumplir las políticas de aula, tales como el plagio, la presentación oportuna de las asignaciones, y respeto hacia los profesores y compañeros de estudios.

Fuente: Adaptada de Brands (2010).

A partir de lo planteado en el cuadro anterior, se logran develar respuestas a los interrogantes de las reflexiones iniciales, pero solo si se comprende a la enseñanza de la ética desde una estructuración y fundamentación epistemológica. En este sentido, Brands (2010) logra develar cuán necesarias son la vinculación entre los objetivos propuestos en los cursos y las metodologías a utilizar, ya que emplea la necesidad de esquematizar un modelo de progreso moral pasando de actuaciones no buenas o malas, sino hacia procesos reflexivos de forma continua en la que se relacionen la integridad del profesional, los métodos de evaluación y el propósito de la enseñanza del modelo moral. Por este motivo, se deben usar métodos de Kohlberg, no sólo como instrumento de diagnóstico y clasificación, sino también como parte de una estrategia de crecimiento moral, para lo cual es necesario provocar conflictos y dar la oportunidad al futuro profesional de adoptar argumentos y roles propios del estadio o nivel en el que se

encuentra, a medida que la estructura curricular y docente lo impulsa a tal fin, como establecen modelos como de la NIE del 4º estándar¹⁹, que implica el uso de dilemas reales o muy probables en el entorno del ejercicio profesional, de modo que los estudiantes y docentes adopten razones, formas de ver los asuntos morales y perspectivas propias de cada uno de las seis etapas de Kohlberg.

Como elemento de cierre de esta reflexión, es importante considerar cómo las estrategias de enseñanza tradicionales en los cursos de contabilidad deben ser reevaluadas, ya que, por la naturaleza de la profesión, se enfocan en comprender el código en abstracto o en recursos anecdóticos morales. Otro elemento a cuestionar es cómo involucrar los elementos éticos de forma integradora en muchos de los cursos de contabilidad, que son de carácter técnico y de cálculo. En estos cursos, es relevante comprender que las lecciones deben impulsar la ética y valores basadas en la necesidad de utilizar material de base cualitativa como los casos, escenarios y controversias actuales (Gómez, 2011).

Por otro lado, las discusiones en clase y trabajos pueden ser utilizados para desarrollar la inteligencia ética propuesta por Brands (2010). Esta enseñanza debe darse a lo largo del currículo e incorporarse de forma permanente, tanto por los docentes contables como por otros docentes, buscando métodos múltiples e integradores, que no siempre le corresponderán a un único curso de ética profesional. Esto implica también que la necesidad de que los profesores desarrollen su conocimiento ético mediante la investigación, análisis de casos y el intercambio académico con la estructura profesional de la compleja realidad contable.

19 Bajo el modelo de la IFAC, se establecen las Normas Internacionales de Formación (NIE) publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB). En ellas, se establece una norma específica para la enseñanza de la ética bajo el estándar 4, en el que se prescriben los valores, ética y actitud profesionales que los futuros contadores profesionales deberán adquirir antes de finalizar su programa de calificación profesional (Federación Internacional de Contadores, 2009).

Quinta reflexión: ¿por qué no hablar de la responsabilidad social empresarial del profesional contable?

Un último elemento de reflexión se da por la confusión entre ética de la empresa y la ética del profesional contable, esta confusión ya tratada en las primeras tres reflexiones hace hablar de la responsabilidad social del contador, la cual se convierte en redundante al comprender que, por ser una profesión pública, el contador *per se* ya tiene una responsabilidad. De este modo, para resolver el problema de la confianza desde las ciencias económicas, la profesión contable la maneja en fortalecer la ética pública a través de la calidad del trabajo. Mientras tanto, la gestión empresarial dimensiona a la responsabilidad social empresarial (RSE) como una nueva tendencia de gestión en el marco de un capitalismo ahora más responsable.

Un primer fenómeno que recrea la empresa para que la sociedad confíe en ella se da a través de la RSE (responsabilidad social empresarial), entendida como la contribución ágil y voluntaria de las empresas en el mejoramiento social, económico y ambiental (Epstein, 2009).

Bajo este concepto de la administración, se engloba un conjunto de prácticas, tácticas y sistemas de gestión empresarial que persiguen un nuevo equilibrio entre las dimensiones económica, social y ambiental, pero en un marco de lucro de corte privado. En este sentido, se debe indicar que una empresa socialmente responsable es aquella que tiene un compromiso consciente y congruente de cumplir íntegramente con su finalidad, tanto en lo interno como en lo externo, considerando las expectativas de todos sus participantes en lo económico, social y ambiental y demostrando el respeto por los valores éticos, las comunidades, el medio ambiente y para la construcción del bien común (Porto & Castromán, 2006). Desde este punto de vista, la RSE es el cuidado del comportamiento y la acción de mejora continua, medida y consistente que hace posible que la empresa sea más competitiva y cumpla con las expectativas de todos sus participantes o *stakeholders*,

en lo particular, y de la sociedad, en lo general. Esta posición de ética de empresa deriva de un corte utilitarista, y se contrapone con el carácter deontológico del profesional contable, el cual debe construir la ética a través de la calidad del trabajo de forma constante.

La educación y el entrenamiento desde la práctica contable desempeñan un papel fundamental en la configuración de la mente de los profesionales de esta disciplina, el ejercicio de la ética se vive y se enseña a través de la comprensión de la confianza pública. En este sentido, Gonzalo (2007) y Ariza-Buenaventura (2009) explican la forma en la que la conciencia ética (en su dimensión social) de los profesionales contables se puede, o quizá se debe, configurar en el seno del proceso educativo, para que el conocimiento de las normas contables conlleve también una comprensión de las causas, objetivos y finalidades por las que han surgido, y de esta manera el futuro profesional se vea iluminado por el espíritu de la norma, lo que le puede predisponer al situarla en su cometido y función a no utilizarla para alcanzar sus propios fines.

A partir del ejercicio de la profesión, es importante considerar el concepto en este margen del interés público, ya que en un país o en un sistema contable determinado, no solo se trata de hacer normas más o menos buenas, sino de tener un conjunto de profesionales que las comprenda en su espíritu, las aplique según su finalidad y sienta la responsabilidad de elaborar o auditar una información financiera útil, para cumplir su objetivo social más amplio, aspecto explicado por Waddock (2005) al afirmar que parece que la profesión contable ha fallado en reconocer que la contabilidad es un discurso ético, más que un problema de carácter técnico. Ello implica que las nuevas prácticas contables deseen ganar una mayor confianza pública desde los altos estándares que, a su vez, implican transparencia, fiabilidad y calidad en la calidad de la construcción de la información contable.

Asimismo, Waddock (2005) indica también que es relevante comprender la ética en la aplicación al mismo nivel que en el conocimiento, para buscar el comportamiento coherente del profesional, con el fin de evitar la interpretación forzada de la normativa que, cuando llega

la ocasión, permite traicionar sin escrúpulos el espíritu de la norma, para encontrar la satisfacción de intereses particulares que no tienen que ver con el pretendido “interés público” del capital financierizado.

De esta manera, y en concordancia con lo propuesto en la reflexión anterior, Gonzalo (2007) plantea, considerando el papel que debería jugar de la ética en la educación contable, tres propuestas: la primera consiste en utilizar técnicas de aprendizaje contextual de las normas contables; la segunda es una argumentación en favor de la introducción del razonamiento ético, en todas las materias contables, y la tercera examina, de forma crítica, la falta de responsabilidad de los profesionales, que preparan los estados financieros emitidos por las compañías. Este conjunto de orientaciones tiene como objetivo favorecer la dignidad de una profesión en el ámbito social.

A partir de las cinco reflexiones, se propone un proceso reflexivo desde una estructura epistemológica que va más allá del elemento tripartito de quién, cuándo y con qué métodos se enseña ética, y propone un ejercicio de formación inter y transdisciplinar en el que la ética se convierta en un ejercicio medular para la construcción de la profesión contable.

Conclusiones

Actualmente, existe una brecha entre el profesional contable y el interés público, que se fundamenta por los escándalos financieros de orden mundial ocurridos hacia la década de 1990, tales como Enron, Worldcom, Parmalat, entre otros, y de orden nacional, como los escándalos de entidades públicas y privadas. Aquellos son apenas unos casos que pusieron entredicho el papel ético de los contadores públicos en el ejercicio de su profesión, la relación con el interés público y la salvaguarda de la confianza pública en la esfera del sistema económico y social, que, hoy por hoy, todavía ha sido difícil de recuperar. El público espera legítimamente que las profesiones representen unos valores que se pierden por la ausencia de una ética construida desde

modelos epistemológicos, y que está más encausada por estructuras prácticas, este elemento se da por confusiones entre el ejercicio de una profesión con el de un oficio.

Un aspecto importante de las profesiones es que se atribuyen un estado o una posición privilegiada por la sociedad, aspecto que le entrega un ejercicio de autorregulación, pero que demanda un nivel alto de estructuras éticas, ya que este privilegio y la legitimidad se acompaña de responsabilidades hacia el público. Se expresan, generalmente, expresada por los códigos de conducta, aunque poseer un código ético no garantiza un nivel moral, según lo explicado por las etapas de Kohlberg. No obstante, sí se garantizan a través de los imaginarios contruidos y legitimados por los públicos. En este sentido, la ética de servicio de la profesión contable se ve reflejada en los códigos de conducta, pero también en las afirmaciones de conocimiento que emana de sus normas contables, los requisitos legales y las normas profesionales que se adquieren mediante la educación y la formación.

La confianza, entonces, permite construir expectativas e imaginarios que dan estabilidad, identidad y fomentan visiones institucionales de las organizaciones, los mercados y del mundo. De este modo, se convierte en factor necesario para el funcionamiento de la economía y para los procesos de toma de decisiones. En un entorno socioeconómico capitalista, los principales riesgos son los que afectan a la propiedad privada y los derechos de uso y usufructo de la misma, pero también en las asimetrías de información y en la ética de los productores de esta información.

La confianza es un mecanismo para protegerse frente a los riesgos y peligros, su presencia y estructura de control permite la relación con sistemas abstractos que establecen influencias globales. Esta confianza se considera como el sistema de reglas que permite reducir la complejidad y ampliar las posibilidades de acción entre los actores sociales. En el caso de la profesión contable, esta confianza debe crecer a partir del pilar neural, que es la ética de corte deontológico, la cual se contrapone a la ética utilitarista de la empresa. En este sentido, se

determina que la confianza es una relación que se presenta entre tres partes, que descansa en la valoración que realiza el depositante de la confianza sobre las intenciones de quien la recibe, con respecto a una acción particular, y el controlador de las acciones, generando agencia entre estas dos últimas.

Es importante abrir nuevos caminos de investigación que integren estrategias y prácticas innovadoras para la enseñanza de la ética. Aun esta todo por construir, pero con una clara comprensión epistemológica del origen de la profesión contable, su importancia social y la importancia de educar en valores hacia la confianza pública.

Referencias

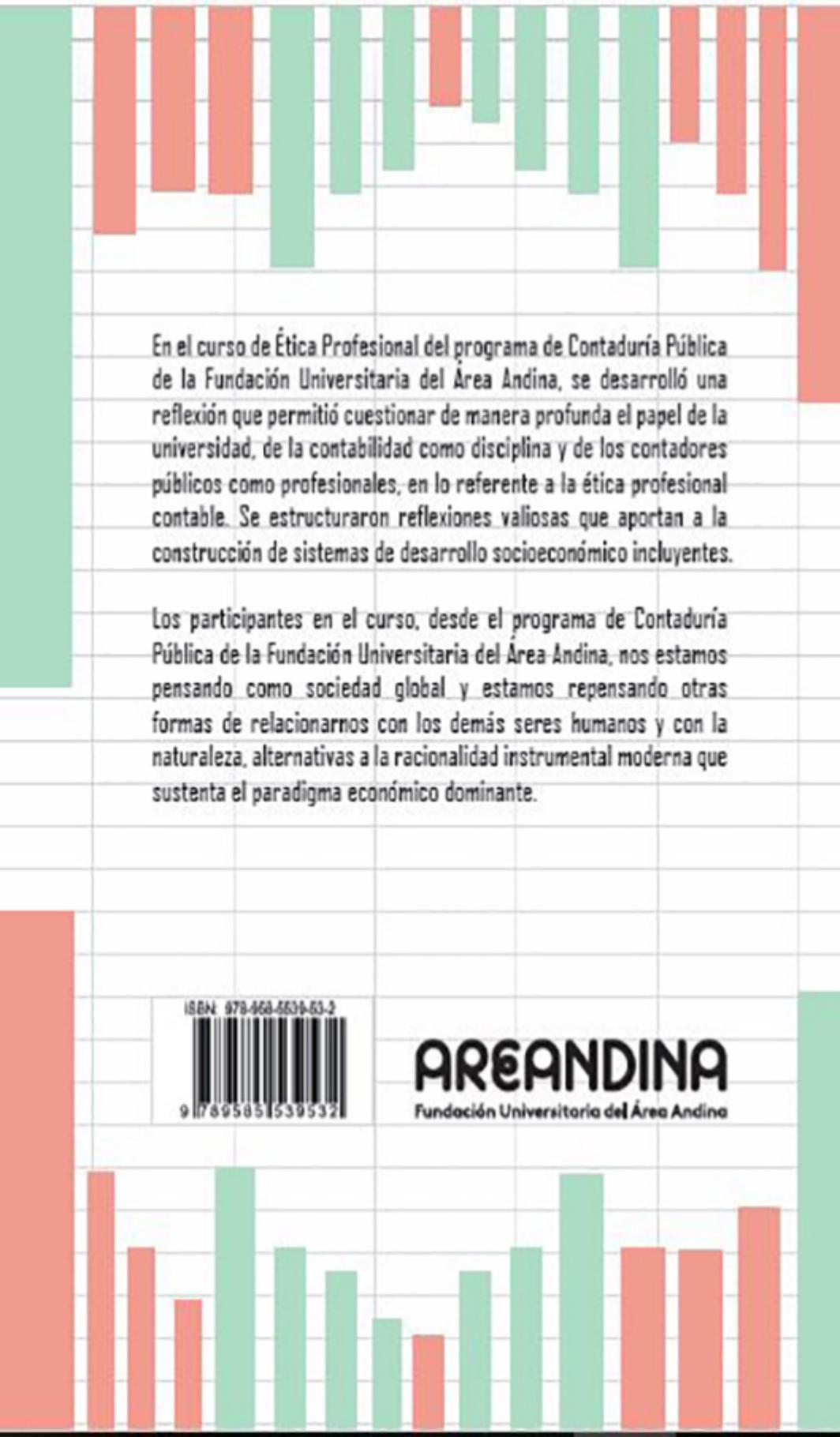
- Ariza-Buenaventura, E. (2009). Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 29-54.
- Asif, M., Searcy, C., Zutshi, A. & Fisscher, O. (2011). An integrated management systems approach to corporate social responsibility. *Journal of Cleaner Production*, 56, 7-17. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2011.10.034>
- Baker, R. (2009). ¿Cuál es el significado de interés público? Examinando la ideología de la profesión de la contaduría pública americana. En M. Gómez-Villegas & C. M. Ospina-Zapata, *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp. 39-63). Bogotá, Medellín: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia y Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
- Banks, S. (2011). Ethics in an age of austerity: Social work and the evolving New Public Management. *Journal of Social Intervention: Theory and Practice*, 20(2), 5-23.

- Beck, U. (1986). *La sociedad del riesgo*. Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Paidós.
- Brands, K. (2010). A framework for teaching ethics and values in accounting courses. *13th Annual Colleagues in Jesuit Business Education (CJBE) Conference*, 1-16.
- Burbano, O. (2005). *A propósito de la ética profesional en la formación universitaria del contador público*. Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas: Universidad de la Amazonía.
- Congreso de la República de Colombia. (1990). 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. *Diario Oficial No. 39.602*. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1759/articles-104547_archivo_pdf.pdf
- Epstein, M. (2009). *Sostenibilidad empresarial*. Trad. Samuel Mantilla. Bogotá: Ecoe Ediciones.
- Estrada, O. (2012). El profesor ante la formación de valores. Aspectos teóricos y prácticos. *TESI, Teoría de la Educación. Educación y Cultura en la Sociedad de la Información*, 13(3), 240-267.
- Federación Internacional de Contadores. (2009). *International Education Standards 1-8*. New York: IFAC- Federación Internacional de Contadores.
- Federación Internacional de Contadores. (2012). *Código de Ética*. New York: IFAC Federación Internacional de Contadores.
- Gómez, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lumina-Universidad de Manizales*, (12), 120-150.
- Gonzalo, J. (2007). Ética y enseñanza de la contabilidad (una propuesta de discusión). *Contaduría Universidad de Antioquia*, 50, 11-42.

- Gowthorpe, C. (1998). Ethical Issues and the Auditor. En J. Blake, & C. Gowthorpe, *Ethical Issues in Accounting* (pp. 138-150). Londres: Routledge.
- Hines, R. (1988). Financial Accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organisations and Society*, 13(3), 251-261.
- Kaidonis, M. (2008). Accounting Profession: Serving the public interest or capital interest? *The Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 2(4), 1-5.
- Kohlberg, L. (1982). Moral stages and moralizations. *Moral development and behavior. Trad. Cast. Infancia y Aprendizaje*, 20, 33-51.
- Lainez, J., & Callao, S. (2000). *La contabilidad creativa y su auditoría*. Madrid: Instituto de Auditores-Censores jurados de cuentas de España.
- Lander, E. (2006). *La ciencia neoliberal*. Buenos Aires: CLACSO, Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales.
- Leff, E. (2004). Complejidad, racionalidad ambiental y diálogo de saberes: hacia una pedagogía ambiental. *Ambientico*, 3-10
- Maraghini, M. (2010). New integrated information systems and management control change in small and medium enterprises. En P. Taticchi, *Business Performance Measurement and Management* (pp. 13-40). Londres: Springer.
- Martínez-Navarro, E. (2006). Ética de la profesión: proyecto personal y compromiso de ciudadanía. *Veritas. Revista de Filosofía y Teología Teología*, 1(14), 121-139.
- Montuschi, L. (2004). Ética y razonamiento moral. Dilemas morales y comportamiento ético en las organizaciones. *Documentos de trabajo* (219), 1-35.

- Morin, E. & Kernn, A. (1994). La agonía planetaria. En E. Morin & A. Kernn, *Tierra Patria* (pp. 29-33). Paris: Kairos.
- Nowotny, H. (2007). How many policy rooms are there? Evidence-based and other kinds of science policies. *Science, Technology, & Human Values*, 32, 25-43.
- O'Leary, C. (2008). *An empirical analysis of the positive impact of ethics teaching on accountancy students*. Queensland, Australia: Queensland University of Technology.
- Porto, N. & Castromán, J. (2006). Responsabilidad social: un análisis de la situación actual en México y España. *Contaduría y Administración*, 220, 67-88.
- Richardson, A. (1988). Accounting knowledge and professional privilege. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 381-396.
- Ruiz-Vallejo, G. (2008). Las normas internacionales de contabilidad y la contabilidad creativa. *Cuadernos de Contabilidad*, 9(24), 251-301.
- Sunder, S. (1997). *Theory of accounting and control*. Cincinnati, OH: Thomson Learning.
- Sunder, S. (2005). Minding our manners: Accounting as social norms. *The British Accounting Review*, 367-387.
- Tweedie, D., Cádiz, M., Hazelton, J., & Wright, S. (2013). Teaching global ethical standards: a case and strategy for broadening the accounting ethics curriculum. *Journal of Business Ethics*, 115, 1-15.
- Uricoechea, F. (2001). Lo público: historia y estructura. *Revista Trans*, 1, 42-54.
- Waddock, S. (2005). Hollow men and women at the helm... hollow accounting ethics? *Issues in Accounting Education*, 20(2), 145-150.
- Wynne, B. (2004). ¿Pueden las ovejas pastar seguras? Una mirada reflexiva sobre la separación entre conocimiento experto - conocimiento lego. *Revista Colombiana de Sociología*, 23, 109-157.

*Esta obra se terminó de imprimir en el mes de mayo de 2019,
Tipografía Myriad Pro, Bogotá D.C., Colombia.*



En el curso de Ética Profesional del programa de Contaduría Pública de la Fundación Universitaria del Área Andina, se desarrolló una reflexión que permitió cuestionar de manera profunda el papel de la universidad, de la contabilidad como disciplina y de los contadores públicos como profesionales, en lo referente a la ética profesional contable. Se estructuraron reflexiones valiosas que aportan a la construcción de sistemas de desarrollo socioeconómico incluyentes.

Los participantes en el curso, desde el programa de Contaduría Pública de la Fundación Universitaria del Área Andina, nos estamos pensando como sociedad global y estamos repensando otras formas de relacionarnos con los demás seres humanos y con la naturaleza, alternativas a la racionalidad instrumental moderna que sustenta el paradigma económico dominante.

ISBN 978-968-6636-63-2



9 786636 663632

AREANDINA

Fundación Universitaria del Área Andina