

**CONTRIBUCIÓN DEL CÓDIGO DE ÉTICA INTERNACIONAL AL
MEJORAMIENTO DE LAS CONDUCTAS PROBLÉMICAS DEL EJERCICIO
PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO COLOMBIANO**

PRESENTADO POR:

ANDRES FELIPE TORO SERRANO

DIRECTOR:

RAMIRO CIFUENTES VÉLEZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI

2019

**CONTRIBUCIÓN DEL CÓDIGO DE ÉTICA INTERNACIONAL AL
MEJORAMIENTO DE LAS CONDUCTAS PROBLÉMICAS DEL EJERCICIO
PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO COLOMBIANO**

TRABAJO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE CONTADOR PÚBLICO

PRESENTADO POR:

ANDRES FELIPE TORO SERRANO

DIRECTOR:

RAMIRO CIFUENTES VÉLEZ

UNIVERSIDAD DEL VALLE

FACULTAD CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA

SANTIAGO DE CALI

2019

DEDICATORIA

Este trabajo está especialmente dedicado a Marta, Jesús, Marina, Luciana, Juan y Ana; los cuales son, desde distintas orillas, fuentes de inspiración y el motor necesario para sobrellevar este proyecto de vida que represento.

AGRADECIMIENTOS

Me faltan palabras para agradecer a la Universidad del Valle, y a todo su cuerpo docente, por ser el lugar que me acogió y me formó, y en donde pude conocer personas que han marcado mi vida para siempre y que me enseñaron a *pensar fuera de la caja*.

Gracias también a ASECUVA, por ser mi refugio y trinchera; y en donde por primera vez me pensé la profesión desde una perspectiva más crítica. Ella, me permitió llegar a personas y lugares que valoraré para siempre.

Gracias a mis compañeros de semestre; especialmente a aquellos con los que compartimos tantas experiencias académicas y humanas, que redundaron en poderosas amistades que espero que perduren toda la vida.

Gracias a Mónica, Diana, Martha, Rosa y Fernanda, que fueron pacientes durante todo el proceso de elaboración de este trabajo, y quienes me transfirieron conocimiento valioso para ser un mejor profesional y un ser humano cargado de valores.

Infinitas gracias a todos mis profesores, en especial al profesor Gregorio, mi tutor, quien acogió todas mis inquietudes académicas y me acompañó en la elaboración de este trabajo. Gracias también a los profesores William Rojas, Edilberto Montaña y Bibiana Rendón, quienes me transmitieron conocimiento sobre la profesión que valoro inmensamente.

TABLA DE CONTENIDO

0.	INTRODUCCIÓN	8
1.	PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	25
1.1.	ANTECEDENTES	25
1.2.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	29
1.3.	FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	32
2.	OBJETIVOS	33
2.1.	OBJETIVO GENERAL	33
2.2.	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	33
3.	JUSTIFICACIÓN	34
4.	MARCO DE REFERENCIA	36
4.1.	MARCO TEÓRICO	36
4.1.1.	Aristóteles y sus tres versiones de ética	36
4.1.2.	El imperativo categórico de Kant.....	38
4.1.3.	El sistema de la eticidad de Hegel.....	42
4.1.4.	Modelo de ética empresarial de Adela Cortina	46
4.2.	MARCO LEGAL	47
4.2.1.	Ley 43 de 1990.....	47
4.2.2.	Decreto 302 de 2015	48
4.3.	MARCO CONCEPTUAL	49
4.4.	MARCO CONTEXTUAL	51
5.	METODOLOGÍA	54
5.1.	TIPO DE ESTUDIO.....	54

5.2.	MÉTODO DE ESTUDIO	54
5.3.	FUENTES DE INVESTIGACIÓN	55
5.4.	TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN	56
5.5.	FASES DE INVESTIGACIÓN.....	57
6.	CÓDIGOS ÉTICOS PROFESIONALES: REVISIÓN LITERARIA Y REFLEXIONES.....	58
6.1.	CUESTIONES PRELIMINARES	60
6.2.	ARISTÓTELES: HACIA UNA CONCEPCIÓN DE LA ÉTICA COMO VIRTUD DEL HOMBRE RACIONAL	64
6.3.	UTILITARISMO: ENTRE BENTHAM Y MILL	66
6.4.	KANT: LA ÉTICA UNIVERSALISTA, ACTUAR CONFORME AL DEBER Y LA LIBERTAD DE LA VOLUNTAD	69
6.5.	HACIA UNA ÉTICA COMUNICATIVA COMO ÉTICA DE LA RESPONSABILIDAD: LA INFLUENCIA KANTIANA DE HABERMAS Y CORTINA	75
6.6.	LOS CÓDIGOS ÉTICOS EN LA ACTUALIDAD FORMULADOS PARA LAS PROFESIONALES	80
7.	RIESGOS PROFESIONALES Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: LA ÉTICA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL CONTABLE	85
7.1.	EJERCICIO PROFESIONAL CONTABLE.....	86
7.2.	LOS RIESGOS INHERENTES AL EJERCICIO PROFESIONAL	94
7.3.	RESPONSABILIDAD SOCIAL.....	101
8.	EL CÓDIGO DE ÉTICA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO EN COLOMBIA	106
8.1.	FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC).	109
8.2.	COLOMBIA Y LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES (IFAC).	111

8.2.1.	Código de Ética Internacional (IFAC)	113
8.2.2.	Estructura del código de ética internacional (IFAC).....	115
8.2.3.	Código de Ética Nacional (Ley 43 de 1990) y Código de Ética Internacional (IFAC). 118	
8.3.	APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE ÉTICA INTERNACIONAL	122
9.	ÉTICA PROFESIONAL: UNA PRÁCTICA MÁS ALLÁ DE LA NORMA	126
9.1.	LOS CÓDIGOS Y LA ÉTICA PROFESIONAL.....	129
9.2.	LOS CÓDIGOS ÉTICOS Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL	134
10.	CONCLUSIONES	139
11.	BIBLIOGRAFÍA	142

0. INTRODUCCIÓN

La Contaduría Pública se ha configurado como una profesión de gran demanda social gracias al importante papel que desempeña en la administración, preservación y organización de los intereses económicos de las distintas naciones. Siendo objeto de su ejercicio la toma de decisiones determinantes no sólo para el futuro de las empresas sino de las sociedades como tal, la contaduría trae consigo una gran responsabilidad y compromiso con el capital social. En ese sentido, su carácter delimita una obligación sustancial en virtud de la confianza depositada en su ejercicio. Los contadores son sujetos de confianza pública y por tal razón la dimensión profundamente moral que entreteje sus prácticas debe dar cuenta de una calidad de profesional con valores, principios, competencias y sobre todo virtudes.

Fruto de las realidades impuestas por el mercado, las dinámicas de competencia, los escenarios de toma de decisiones controversiales y las tensiones entre los discursos del bien y el deber ser, el profesional de contaduría se ve confrontado a una exigencia cada vez mayor de una formación que no sólo destaque sus capacidades técnicas y prácticas, sino que vislumbre antes que nada el ejercicio de su profesión como un sujeto moral. El alto grado de responsabilidad social que implica su oficio le exige que se encuentre vinculado éticamente con la verdad, la transparencia, la honestidad, la imparcialidad, el bien común y el compromiso social.

Sin embargo, pese al reconocimiento de la importancia de la configuración moral del profesional contable, se ha hecho muy evidente, a partir de las denuncias y escándalos, el alto grado de corrupción, falsedad y engaño que permea sus prácticas. Resulta realmente paradójico, que una de las profesiones con mayor demanda social en cuanto a su honestidad, transparencia y credibilidad, sea una de la más involucradas en actos de fraude y deterioro de la confianza. El incremento considerable de las violaciones contra la fe pública, ha creado un escenario de malas decisiones que han afectado el desarrollo económico de los países y el últimas el crecimiento social.

La erosión de la confianza pública se ha visto alimentada por los casos de ambición, codicia, extremo individualismo, falta de sentido de pertenencia, y, finalmente, por una pobre cultura ética que menosprecia las virtudes y resalta facultades competitivas. Por tanto, frente al panorama de una profesión que ha evidenciado innumerables situaciones en las que enaltece la ganancia y el beneficio, deteriorando así el patrimonio de la confianza pública depositados, se ha hecho necesario efectuar reflexiones acerca del porqué se han llegado a estos extremos de deterioro y crisis profesional, así como las alternativas para mejorar la imagen y prácticas profesionales.

La necesidad, por tanto, de fortalecer las capacidades del profesional a la vez que el carácter con el que se confronta a la realidad, esto es, los valores y principios que configuran su quehacer, ha hecho que organismos internacionales como la IFAC tomen medidas para restablecer y mejorar las prácticas del profesional contable. En pro de una imagen de integridad moral, honestidad, rectitud y transparencia, la federación internacional de contadores ha desarrollado un cuerpo de normas y valores (los códigos de ética) para garantizar unas condiciones de confianza y seguridad en el ejercicio profesional.

En consecuencia, el objetivo principal que convoca el desarrollo de esta investigación, es analizar las contribuciones del Código de ética internacional al mejoramiento de las conductas problemáticas en las que ha estado relacionado el profesional contable, específicamente en el contexto colombiano. La pretensión de este objetivo es reconocer, por un lado, que los códigos de ética emitidos por la IFAC se han configurado como una herramienta útil para el profesional en la confrontación con los dilemas éticos presentes constantemente en sus prácticas. Pero, por otro lado, se busca dimensionar que, ante el panorama que evidencia la crisis moral y de valores que compromete al profesional contable, la apelación a un seguimiento de códigos y normas no garantiza en lo absoluto que sus conductas puedan mejorar. Antes que nada, es importante reconocer que la ética no se restringe en códigos, sino que involucra formación e interiorización de la importancia de los valores y las virtudes en el desarrollo personal y profesional. En ese sentido, este trabajo busca dar cuenta de que los conceptos de obligación, deber y corrección que permea los

códigos profesionales, son limitados cuando lo que se demanda es una auténtica formación ética para garantizar que las buenas prácticas se llevan a cabo no por el miedo a la sanción, sino por el sentimiento de compromiso de hacer las cosas para mejorar la sociedad.

Para dar entonces respuesta al objetivo principal, se desarrollaron cuatro capítulos que contemplan los tres objetivos específicos, y que de acuerdo con la tabla de contenido de este trabajo corresponden a los títulos seis, siete, ocho y nueve. El primer objetivo corresponde a identificar y describir los conceptos éticos y los riesgos inherentes al ejercicio profesional del Contador Público, para ello se ha dedicado el sexto y séptimo capítulo. En el sexto capítulo, se busca evidenciar que tras la configuración de un código moral existen ya sólidas fundamentaciones filosóficas que, a partir de las distintas teorías éticas, se han pensado la importancia del deber, la virtud, la elección y sobre todo lo que significa ser un sujeto moral. En el séptimo capítulo se evidenciarán esos riesgos y problemas a los que se expone constantemente el ejercicio profesional y de qué modo la apropiación y el compromiso responsable con la profesión desde la perspectiva ética pueden mitigar dichos riesgos e incluso eludirlos.

El segundo objetivo consiste en describir y caracterizar la estructura y los propósitos del Código de Ética Internacional. Para ello se ha dedicado el octavo capítulo del trabajo, que tiene el propósito de explorar en qué consiste y cómo se configura el código de ética internacional de la IFAC que ha sido aceptado e incorporado en muchos países como base y fundamento del comportamiento del contador.

El tercer objetivo consiste Estudiar los aportes que se derivan del Código de Ética Internacional con relación a la responsabilidad social del ejercicio profesional contable. Para ello se ha dedicado el noveno capítulo, que se dirige básicamente al interrogante acerca de si realmente el Código de Ética Internacional permite subsanar los conflictos y problemas a los que se ve enfrentado el contador en su ejercicio profesional y de que, si en efecto, la incorporación de dicho código permite que la característica principal del profesional, esto es, la responsabilidad social, puede potenciarse con el hecho de ajustarse a los estándares internacionales.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. ANTECEDENTES

Es importante mencionar que el estudio del comportamiento ético del Contador Público en su ejercicio profesional, resulta de interés por las responsabilidades que recaen sobre éste, a la luz de prácticas empresariales que requieren que su accionar se vea orientado por un referente formal de la conducta personal y profesional.

Por tanto, resulta obligante a la luz de la introducción del Código de Ética Internacional a la normatividad de la profesión en Colombia, abordar las variables éticas conceptuales inherentes al ejercicio profesional con el fin de contar con los insumos necesarios para analizar la contribución al mejoramiento del ejercicio profesional del Contador Público.

Por lo anterior, se procedió con la búsqueda de documentos académicos (artículos, monografías y ponencias) y otros documentos como noticias, sentencias, jurisprudencia, entre otros; que sirvieran como precedente para realizar este ejercicio de investigación. A continuación, se procede con la selección y síntesis de 4 artículos académicos y 2 monografías de la siguiente manera:

Por un lado, en agosto de 2005 fue presentado en la revista Porik An de la Universidad del Cauca, un artículo titulado *“Los códigos de ética profesional. Una visión filosófica”*, escrito por Paola Andrea Paz Echavarría. El artículo exhibe los fundamentos conceptuales de la ética a partir de planteamientos de Aristóteles, Kant, Hegel y Nietzsche; y, posteriormente, realizar un análisis de la Ley 43 de 1990 – Código de ética profesional para Contadores Públicos en Colombia - con el Código de Ética Internacional presentado por la IFAC, con el fin de concluir los elementos contenidos en los códigos como procedimientos relacionados con la práctica contable y no como normas éticas.

De esta manera, la autora establece que “(...) si una vez analizados rigurosamente los mecanismos denominados formulaciones éticas son necesarios para garantizar la confianza

y el enaltecimiento de la profesión contable, estos pueden ser formulados bajo otra definición, tal vez como “Códigos de procedimiento profesional”, que conlleven a sanciones de tipo disciplinarios”, una vez estudiada la fundamentación conceptual ética de los códigos en mención.

Asimismo, se tiene que en enero de 2007 fue presentado en la Revista Actualidad Contable FACES de la Universidad de los Andes en Venezuela, un artículo denominado ***“La Ética: Fundamento en la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad”***, escrito por Aura Elena Peña y María Carolina Bastidas. Este documento contiene consideraciones sobre la introducción de marcos regulatorios internacionales para la profesión y su ejercicio, como las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), como consecuencia de una sucesión de casos de corrupción que requiere de “un lenguaje contable común que ofrezca garantías de exactitud, transparencia y confiabilidad” (Peña y Bastidas, 2007, p.118).

En este escenario, las autoras concluyen que “el comportamiento ético constituye un componente inseparable de la actuación profesional. Como es visto, actuar “en conciencia y a conciencia” es fundamental desde la arista de lo ideal moral. El ejercicio de la Contaduría Pública debe apegarse a este ideal moral, que aunque es de naturaleza individual, constituye un pilar ante los prerequisites de la adopción de los estándares internacionales” (Peña et al., 2007, p.127).

Por otro lado, se tiene en cuenta que en el año 2009 en la Edición 90 (3) del *Journal of Business Ethics*, Curtis E. Clements, John D. Neill y O. Scott Stovall escribieron un artículo denominado ***“The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics”***, que traduce “El impacto de las diferencias culturales en la convergencia de los códigos de ética de la contabilidad internacional”, y que trata particularmente del análisis del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, publicado por la IFAC, como modelo estándar de código de ética para organismos nacionales de contabilidad en todo el mundo.

Por lo anterior, los autores se basan en las dimensiones culturales de Hofstede¹ para explicar empíricamente las decisiones de los organismos de contabilidad sobre la adopción del Código de Ética de la IFAC. Así, los autores concluyen que en las culturas con altos niveles de individualismo y aversión a la incertidumbre, los organismos de contabilidad son menos propensos a adoptar el Código en mención; por tanto, “... es menos probable que en este tipo de organismos eviten la entrega de normas éticas a una organización internacional externa” (Clements, Neill y Stovall, 2009, p. 383)².

Ahora bien, en 1992 los autores Jeffrey R. Cohen, Laurie W. Pant and David J. Sharp publicaron en la Edición 11 (9) del *Journal of Business Ethics* un artículo titulado “**Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting**”, que traduce “*Las limitaciones culturales y socioeconómicas de los códigos internacionales de ética: lecciones de la contabilidad*” y da cuenta de un marco para el examen de los factores culturales y socioeconómicos que podrían impedir la aceptación y aplicación del código internacional de conducta de una profesión.

Por lo anterior, los autores analizan el Código de Ética para profesionales de Contabilidad de 1990 de la IFAC, con el fin de examinar los efectos culturales de aplicación de dicho Código a partir de las dimensiones culturales de Hofstede (particularmente la distancia al poder, aversión a la incertidumbre, individualismo y masculinidad) explicadas anteriormente. Para los autores, “los factores socioeconómicos son el nivel de desarrollo de la profesión y la disponibilidad de recursos económicos” (Cohen, Pant y Sharp, 1992, p. 687)³.

Por otro lado, se presentó un proyecto de grado en el año 2012 en Santiago de Cali en la Universidad Icesi, nombrado “**Estudio Comparativo del Código de Ética Para Contadores Públicos en Colombia con el Emitido por la IFAC y por Otros Países de América Latina**”

¹ Las dimensiones culturales de Hofstede se refieren a la teoría del psicólogo social Gerard Hendrik Hofstede, que establece el denominado “Modelo de las Cinco Dimensiones” que explica los diferentes agrupamientos culturales que afectan el comportamiento de las sociedades y las organizaciones.

² La expresión original del documento es: “(...) organizations in high Individualism and uncertainty avoidance societies are therefore less likely to surrender the setting of ethical standards to an outside, international organization” (Clements et al, 2009, p. 383).

³ La expresión original del texto es: “the socioeconomic factors are the level of development of the profession and the availability of economic resources” (Cohen et al, 1992, p. 683).

escrito por Jhon Diego Muñoz Paz, con el cual se pretende “Plantear aseveraciones constructivas a través de la comparación y el análisis de las mejores prácticas en ética profesional.”, teniendo como referencias las falencias que se evidencian en nuestro código nacional, siendo una de ellas, la *“carencia de procesos y procedimientos si se llegase a presentar conflictos éticos”* (Muñoz, 2012, p. 3-4)

A lo que el autor concluye que, *“Es por esto que el estudio comparativo del código de ética para contadores públicos en Colombia con el emitido por la IFAC y otros códigos de América latina, es una base de análisis sobre la cual se puede plantear un cambio de coyuntura. En Colombia, lastimosamente no contamos con un colegio profesional o gremio de contadores con las facultades de hacer este tipo de cambios. Tenemos que acudir a legislación con proyectos que evidencian este tipo de mejoras. Solo contamos con escasos proyectos de investigación en el tema de ética profesional para contadores y casi ninguno, se ha llevado ante un concejo de acción.”* (Muñoz, 2012, p. 21)

De igual manera, en el año 2014 en Bogotá, fue presentado como proyecto final de grado del Diplomado de Control Interno y Auditoría ofertado en la Universidad Militar Nueva Granada, ***“Acciones del contador público en Colombia para el cumplimiento a las normas relacionadas con el comportamiento ético en el marco de las normas internacionales de información financiera”***, escrito por Mónica Jazmín Ardila Pantoja. En este proyecto, se mencionan las situaciones en las que se ha visto involucrado el accionar contable, siendo un papel importante para combatir los fenómenos de corrupción, que están dentro del sector público como en el privado. Aunque existe un código internacional que ha sido establecido por la IFAC (Federación Internacional de Contadores, sigla en inglés), la autora menciona, que se debe *“ajustar esa realidad nacional y que le permitan a los contadores públicos ajustarse a esas normas internacionales, desde el punto de vista de los aspectos éticos de su labor”* (Ardila, 2013, p.7)

Bajo esta perspectiva, la autora concluye que *“La ética profesional está directamente vinculada con la calidad moral de nuestro trabajo. Está implicada en el modo de llevar a cabo nuestra profesión, e implica entrega vocacional, responsabilidad, honestidad y*

compromiso con lo que se hace. Entonces, el trabajo contable tiene un sentido ético, porque puede hacerse bien o mal. El comportamiento moral es libre, consciente y responsable de las consecuencias.” Considerando finalmente que: *“Los códigos éticos sólo orientan, de la mejor manera posible, nuestras decisiones”*. (Ardila, 2013, p.38)

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El ejercicio profesional del Contador Público requiere de una consciencia de las implicancias de la realización u omisión de la acción, enmarcados en un contexto ético de fe pública delegada a través del artículo 1 de la Ley 43 de 1990. Esto, en palabras de Bauman, que “lo que hacemos (o nos abstenemos de hacer) puede influir en las condiciones de vida (o de muerte) de gente que vive en lugares que nunca visitaremos y de generaciones que no conoceremos jamás” (Bauman, 2003, p. 231).

Por lo anterior, resulta imperante el reconocimiento de la Contaduría Pública como una profesión liberal al servicio de la sociedad y del bien común, como lo define el marco normativo ético de la profesión expuesta en la Ley 43 de 1990:

“Artículo 35. 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 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 con su firma y número de tarjeta profesional suscribe 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 ésta 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 éstos entre sí". (El subrayado es mío)

Sin embargo, como expresa la profesora Paz: "(...) en un mundo como el nuestro, las relaciones del hombre con su entorno y sus semejantes se han tornado cada vez más complejas, limitándose en gran medida a aspectos económicos y financieros tendientes a la acumulación de capital" (Paz, 2005, p. 91). Por tanto, a partir del apogeo del proceso de globalización cultural de las últimas décadas se entiende que, como expresa Bauman, las responsabilidades que cada uno asume se coartan tan lejos como la influencia que nuestra conducta diaria ejerce sobre las vidas de personas cada vez más lejanas (Bauman, 2003, p. 232).

Así, se ha limitado la función social de la profesión a una herramienta de uniformidad que asegure el desarrollo del proceso de globalización. Es así como la profesora Paz define la Contaduría Pública como una "herramienta vital" de uniformidad que, "permite a los grandes monopolios (transnacionales) tener una única información financiera sobre los movimientos y/o transacciones realizadas durante un periodo en diferentes latitudes con el fin de poderla comparar u ser la base para la toma de decisiones" (Paz, 2005, p. 91).

Sin embargo, esta pretendida uniformidad no sólo afecta a la contabilidad sino también a la profesión contable, modificando aspectos relacionados con la educación y la ética, a causa de que, según Francois Perroux citado por el profesor McPhail, el ser humano ha sido reducido al estado de una cosa e instrumentalizado al servicio de algo (McPhail, 2002, p. 21). En este caso, la contabilidad y el contable se convierten en instrumentos de uniformidad del "proceso de globalización".

Asimismo, entendiendo que el ejercicio profesional del contable se basa sobre la confianza pública (Franco, 2002, p.21), la ética cobra un papel fundamental como parte integral de la vinculación del sujeto con sus semejantes, y de la responsabilidad de éste frente a las competencias designadas por consenso social.

En ese sentido, plantear un escenario de responsabilidad ética del contable resulta necesario toda vez que, como lo manifiesta la profesora Paz, “la ética es el resultado de una reflexión de los fenómenos morales al interior del sujeto a partir del uso de la razón, trascendiendo la moral subjetiva a un ámbito objetivo donde el “yo” debe transformarse en comunidad, mediante la reflexión sobre los efectos que la actuación individual genere sobre la comunidad” (Paz, 2005, p. 117).

Sumado a lo anterior, Bauman, citado por McPhail, sugiere que un enfoque posmoderno de la ética involucraría un intento por enriquecer los elementos emocionales y pasionales de los juicios morales (McPhail, 2002, p. 20), en donde cada individuo tiene que desarrollar un sentido de obligación moral, entendido también desde la noción de “*el otro*”⁴.

El análisis que se propone desarrollar se centra en el estudio del Código de Ética Internacional que ha sido implementado como esquema de uniformidad a partir de la convergencia a estándares internacionales de Contabilidad en Colombia desde 2009 y reglamentado con la expedición del Decreto 302 de 2015, toda vez que en él se establecen preceptos éticos para tenerse en cuenta en el ejercicio profesional contable, sumados al marco normativo ético contenido en la ya mencionada Ley 43 de 1990.

El estudio del Código de Ética Internacional permitirá reflexionar sobre los numerosos casos de fraude contable en diversos países del mundo, y particularmente en Colombia, que han implicado la quiebra de organizaciones, el desplome de las principales bolsas del mundo y el aumento de la incertidumbre entre los inversionistas; lo cual evidencia una profunda crisis ética y de confianza pública en los contadores que merece ser analizada, a partir del marco

⁴ La noción de “*el otro*”, planteada por Bauman y explicada por McPhail, se centra principalmente en el otro en términos de la otra gente (McPhail, 2002, p. 20).

normativo ético de la profesión, con la intención de señalar si los postulados contenidos en estos documentos orientan el comportamiento del profesional hacia el mejoramiento de las prácticas problemáticas inherentes a la profesión.

1.3. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuál es la contribución del Código de Ética Internacional al mejoramiento de las conductas problemáticas del ejercicio profesional del Contador Público colombiano?

2. OBJETIVOS

2.1. OBJETIVO GENERAL

Examinar la contribución del Código de Ética Internacional al mejoramiento de las conductas problemáticas del ejercicio profesional del Contador Público colombiano.

2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Describir los conceptos éticos y riesgos inherentes al ejercicio profesional del Contador Público.
- Caracterizar la estructura y los propósitos del Código de Ética Internacional, contenido en el Decreto 302 de 2015.
- Estudiar los aportes que se derivan del Código de Ética Internacional con relación a la responsabilidad social del ejercicio profesional contable.

3. JUSTIFICACIÓN

Esta investigación propende por el análisis del Código de Ética Internacional a la luz de diferentes visiones filosóficas, con el fin de determinar si los postulados contenidos orientan el comportamiento del profesional hacia el mejoramiento de las prácticas problemáticas inherentes a la profesión.

Por tanto, la realización de esta investigación resulta de interés profesional por cuanto caracteriza los lineamientos éticos que rigen la profesión contable, a partir del estudio de diferentes visiones filosóficas que permiten la construcción de normativas que respondan a las necesidades actuales del quehacer cotidiano del contable. Por otro lado, abordar este estudio es pertinente como motivación personal, teniendo en cuenta el gusto particular por la filosofía y los autores clásicos abordados.

Asimismo, el desarrollo de esta investigación permite estudiar los problemas éticos inherentes al ejercicio profesional del Contador Público, a partir del análisis del Código de Ética Internacional. Lo anterior, con la finalidad de aportar al estudio de la ética en la profesión y ahondar en el examen de utilidad y pertinencia del Código de Ética Internacional, en el marco de convergencia de estándares internacionales de la profesión contable en el mundo.

Sumado a lo anterior, las reflexiones planteadas en este trabajo permiten aportar a la sociedad del conocimiento y a los valores que ella implica, a partir de los análisis realizados a aspectos éticos y morales de la profesión, teniendo en cuenta la importancia de éste como producción y fuente de riqueza para la sociedad y también como formación crítica para el individuo.

Ahora bien, no se puede dejar de lado la importancia de la investigación para la profesión teniendo en cuenta las limitaciones que ella implica per se, que de manera general son la escasez de recursos, prejuicios socioculturales e intereses conservadores, pero además para el caso particular se suma el alto sentido pragmático y tecnicista de los profesionales contables que redundan en el estudio insuficiente de aspectos teóricos contables y de la profesión, como por ejemplo el código de ética.

Alineado con lo anterior, el papel de la Universidad es fundamental para el desarrollo de los procesos investigativos para la sociedad y la profesión, al ser el espacio por excelencia para la generación de conocimiento y formación con sentido crítico. En nuestro caso, la Universidad ha establecido en su Plan Estratégico de Desarrollo 2010-2025, los propósitos que rigen la investigación y que están alineados con el sentido de este trabajo por cuanto promueve la comprensión de problemáticas complejas, la gestión de conocimiento para generar soluciones que contribuyan a la transformación del país y la apropiación social de conocimiento, entre otros.

Por último, este estudio resulta particularmente importante teniendo en cuenta que la aplicación de los principios éticos del contable en su actuar diario compromete un acto moral que ha sido formado en la experiencia, lo cual permite reflexionar críticamente sobre algunos aspectos de la profesión y de este modo aportar a la generación de conocimiento relacionado con las causas que motivan a los contables a la materialización de los riesgos inherentes a su ejercicio profesional.

4. MARCO DE REFERENCIA

4.1. MARCO TEÓRICO

4.1.1. Aristóteles y sus tres versiones de ética

Para Aristóteles la ética se refiere a las costumbres y hace parte de la sociología o la política⁵. La política tiene la propiedad de utilizar a otras ciencias para la consecución de sus objetivos. Este es el caso de la ética, porque sin carácter o cualidad moral es imposible establecer relaciones sociales o políticas. Ahora, el fin de ésta es el mejor de todos los fines, pues se refiere al bien social o político, establece lo que se debe hacer o evitar. Un fin perfecto es aquel que una vez conseguido no se siente ninguna necesidad por otra cosa, por lo tanto, el bien mayor de la humanidad es la felicidad, pues una vez conseguida no se siente otro deseo. La felicidad es entonces la suma de todos los bienes, se identifica con el bien vivir y bien obrar y tiene una relación directa con la acción y no sólo con la posesión. La felicidad es una actitud del alma, no es un modo de ser (Aristóteles, 1985:393). Para la consecución de la felicidad son necesarias la virtud, la prudencia y el placer. La virtud se relaciona con la vida política, la prudencia con la vida filosófica y el placer con el goce corporal. El hombre feliz es, por consiguiente, aquel que vive y obra bien.

Las virtudes se encuentran en el alma y ésta se divide en dos partes: racional e irracional. En la parte racional radican: la prudencia, la astucia y presencia de ánimo, la sabiduría, la formación o educabilidad, la memoria y otras cosas del mismo género. Y en la parte irracional radican las virtudes: la templanza, la justicia, la fortaleza y todas cuantas, arraigadas en el carácter, son dignas y merecedoras de alabanza (Aristóteles, 1984:43). Las virtudes pueden destruirse por exceso o por defecto y, por lo tanto, para conservarlas es necesario hacer un uso moderado de cada una de las acciones que las afectan. Al referirse a la virtud ética, Aristóteles plantea lo siguiente: la ética proviene de la palabra *ethos* que significa costumbre o hábito; luego, la virtud ética se da por habituación. Ninguna de las

⁵ La política es definida por Aristóteles como la ciencia que tiene como fin fijar las normas generales de la acción que aseguren el bien de los ciudadanos y, en definitiva, de la ciudad (Aristóteles, 1985:130).

virtudes nace naturalmente en el hombre ni tampoco en contra de la naturaleza, son consecuencia de las costumbres y por lo tanto pueden ser alteradas y perfeccionadas en cualquier momento de la vida. Las virtudes se adquieren a través de su uso, a diferencia de los sentidos que primero se poseen y luego son usados. En el alma se pueden establecer tres tipos de manifestaciones: las pasiones, facultades y modos de ser⁶.

Las virtudes no son ni pasiones ni facultades, porque no determinan a un hombre como bueno o malo por sus afectos o por tener la capacidad para sentir pasiones, luego, las virtudes son modos de ser. Debe existir, entonces, en el alma una recta disposición que permita establecer el término medio y actuar conforme a él consiguiendo la habituación en esta forma de actuar. Sin embargo, hay sentimientos que son malas acciones en sí mismas, como el matar, aquí no podría aplicarse lo antes expuesto, la acción en sí misma es recriminada y censurada por la sociedad, de igual forma, pueden ser consideradas otras que atentan contra las leyes generales de la humanidad.

La determinación del término medio es una tarea difícil de cumplir, no consiste simplemente en aplicar una lógica aritmética que es igual para todos; es necesario hacer uso de la parte racional del alma. El principio de la acción es, pues, la elección como fuente de movimiento y no como finalidad-, y el de la elección es el deseo y la razón por causa de algo. De ahí que sin intelecto, sin reflexión y ni disposición ética no haya elección; el bien obrar y su contrario no pueden existir sin reflexión y carácter (Aristóteles, 1985:269). El principio de la acción es un acto de voluntad de acuerdo con la razón. De manera absoluta y simple hay que decir que se hace libre y voluntariamente lo que obramos cuando estamos ajenos a toda coacción (Aristóteles, 1984:56).

Las acciones involuntarias son las que se hacen por fuerza o por ignorancia (Aristóteles, 1985:178). Además de la voluntad, la elección es fundamental al momento de realizar una acción. Por consiguiente, no todo lo voluntario es deliberado, pensado o elegido; pero todo

⁶ Pasiones: apetencia, ira, miedo, coraje, envidia, alegría, amor, odio, deseo, celos, compasión y en general todo lo que va acompañado de placer y dolor. Facultades: aquellas capacidades en virtud de las cuales se dice estamos afectados por estas pasiones. Modo de ser: aquello en virtud de lo cual nos comportamos bien o mal respecto de las pasiones. (Aristóteles, 1985:165)

lo que elegimos es en sí voluntario (Aristóteles, 1984:65). La elección consiste en escoger una cosa a preferencia de otra, y tal cosa debe representar lo mejor sobre lo peor. Mientras que para llegar a una elección es necesario hacer uso de la inteligencia y deliberación, mientras que lo voluntario no requiere de tal condición. Para terminar, es preciso retomar lo dicho por el estagirita: Suponiendo que yo conozco todo esto, ¿llegaré en verdad a ser, de una manera inmediata, un hombre feliz?

Los hombres, en efecto, imaginan que esto es así. Y, sin embargo, no lo es. Ninguna de las demás modalidades del conocimiento confiere al que la posee el poder de usar de ella y obrar según ella, sino tan sólo confiere la posesión o el hábito de la misma. Tampoco en este caso el conocimiento de estas cosas confiere el poder de hacer uso de ellas ya que definimos la felicidad como una actividad, sino tan sólo su posesión; y la felicidad no consiste en el conocimiento de las cosas que integran, sino que viene y se produce usando de ellas. Ahora bien, el uso de estas cosas, y cómo hay que obrar de acuerdo con ellas, no es labor del presente tratado darlo; porque, en realidad, ninguna otra rama del conocimiento o la ciencia confiere el uso de la misma, sino tan sólo su posesión(Aristóteles,1984:165).

En el caso de las ciencias y las artes la causa es un principio ya definido o determinado, mientras que en las cosas relacionadas con las acciones y en donde hay lugar a la elección no se recurre a ningún principio, lo que se hace es deliberar con nosotros mismos sobre cómo se debe realizar una determinada acción, siendo posible el error y existiendo una gran incertidumbre sobre el resultado de la elección. Igual ocurre cuando se busca el término medio entre los excesos y los defectos.

4.1.2. El imperativo categórico de Kant

Kant desarrolla su pensamiento filosófico en la época de la ilustración donde todo debe ser explicado a través de la razón. Las cualidades de los hombres pueden ser buenas o deseables y al mismo tiempo ser consideradas malas y dañinas. Es necesaria una buena voluntad o un buen carácter en cada hombre que determine su buen uso. De igual forma, podrían calificarse todas aquellas cosas que contribuyen al logro de la felicidad, como el poder y la riqueza, éstas además de producir buenas cosas, pueden conducir a la arrogancia, es por eso que la

buena voluntad debe cambiar la influencia de esas acciones sobre la felicidad. Sin buena voluntad no es posible ser dignos de la felicidad.

Ahora bien, para lograr que la voluntad tenga valor propio y se considere un fin en sí misma, se obliga a suponer al deber como aquel que la contiene y la limita bajo ciertos obstáculos particulares. El deber no implica su simple cumplimiento ya que las acciones pueden estar determinadas por sentimientos como la inclinación inmediata o el egoísmo del sujeto. Toda acción que realice el hombre conforme al deber, pero no por éste, debe ser considerada sin contenido moral. Es decir, el contenido moral de una acción está determinado por el cumplimiento del deber. La acción para ser considerada con valor moral debe excluir los fines por los cuales se realiza, se obliga a constituirse como fin y no como medio, conforme a su propósito o por el principio del querer. El deber es la necesidad de una acción por respeto a la ley (Kant, 1983:26), el respeto está dado en tanto el sujeto cumpla la ley o máxima⁷ aunque lleve implícito el sometimiento de sus propias inclinaciones. Luego, el cumplimiento de la ley práctica es una acción determinada por la voluntad y realizada por un ser racional. La ley práctica tiene que establecerse de forma universal, es decir, yo no debo obrar nunca más que de modo que pueda querer que mi máxima deba convertirse en ley universal (Kant, 1983:27).

Para fijar las máximas es necesario que el sujeto sea racional y no se valga de su razón vulgar para determinarlas. Al formular una máxima, debe preguntarse si se quiere que la máxima se convierta en ley universal. Si al momento de dar cumplimiento a una ley universal el sujeto no conoce su fundamento, se obliga a cumplirla conforme a la buena voluntad y por respecto a la ley práctica. Es necesario tener claro que no importa que no existan acciones realizadas según los preceptos del deber, sino que la voluntad es determinada por la razón con fundamentos a priori. Es así como la ley de la moralidad es absolutamente necesaria, aplicable a todos los seres racionales en general. Cuando se ha formulado un principio objetivo y éste es un mandato de la razón se denomina imperativo -debe ser-, estableciéndose

⁷ Kant define la máxima como el principio objetivo del querer; el principio objetivo -esto es, el que serviría de principio práctico, aun subjetivamente, a todos los seres racionales, si la razón tuviera pleno dominio sobre la facultad de desear la ley práctica (Kant, 1983:26)

una relación entre ley, razón y voluntad. Los imperativos pueden ser hipotéticos y categóricos. Los primeros mandan la ejecución de una acción como medio para conseguir otra cosa, mientras que los categóricos mandan la acción por sí misma, es objetivamente necesaria. El imperativo hipotético es un medio y el categórico un fin en sí mismo, por lo tanto la acción es buena en sí misma.

El imperativo categórico sería entonces la necesidad de una máxima de conformarse con esa ley. La ley, empero, no contiene ninguna condición a que esté limitada, no queda, pues, nada más que la universalidad de una ley en general a la que ha de conformarse la máxima de la acción [...] El imperativo categórico es, pues, único, y es como sigue: obra sólo según una máxima tal que puedas querer al mismo tiempo que se torne ley universal (Kant, 1983:39). Ahora bien, si el imperativo categórico debe constituir una ley universal es necesario entender que la universalidad de la ley constituye la naturaleza, pues todo en ella se encuentra determinado por leyes universales, luego el deber estaría determinados por: obra como si la máxima de tu acción debiera tornarse, por tu voluntad, ley universal de la naturaleza (Kant, 1983:39). Si el imperativo categórico es el imperativo moral, el juicio moral está determinado por esta misma ley. Los conceptos básicos a tener en cuenta para la formulación de los imperativos categóricos son: la voluntad y el fin⁸, éstos últimos pueden ser fines subjetivos, que son utilizados como medios y fines objetivos aquellos que son fines en sí mismos. Las personas constituyen fines en sí mismas y por lo tanto no deben ser usados como medios, el imperativo categórico será: 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 (Kant, 1983:45). La humanidad, entonces, se constituye como principio objetivo que limita la libertad para ejercer las acciones.

El principio de la moralidad está determinado por lo expuesto anteriormente, el hombre se obliga a cumplir con las leyes por deber. Sin embargo, estas leyes son establecidas por él mismo, por su propia voluntad, y responden a una legislación universal y natural. Esto es

⁸ La voluntad es la facultad de determinarse a sí mismo para obrar conforme a ciertas leyes y sólo radica en los seres racionales; el fin es el fundamento objetivo de la voluntad y si éste nace de la razón pura debe valer para todos los seres racionales

denominado por Kant como la autonomía de la voluntad. El ser racional por el hecho de poder establecer sus propias leyes y poder juzgarse a sí mismo constituye el concepto del reino⁹ de los fines que está conformado por todos los seres racionales donde el hombre debe ser visto como fin en sí mismo y no como un medio. La capacidad de legislar que tiene cada miembro del reino de los fines está dada por la libertad de la voluntad.

La moralidad consiste, pues, en la relación de toda acción con la legislación, por la cual es posible un reino de los fines (Kant, 1983:48). En tal situación el ser racional debe propender porque su máxima se convierta en ley universal y su voluntad en legisladora. Luego, las máximas tienen tres elementos fundamentales: la forma: son universales; la materia: el ser racional es fin en sí mismo; determinación integral: deben estar acordes con el reino de los fines. La voluntad debe ser absolutamente buena y convertirse la máxima en ley universal y no puede contradecirse consigo misma. Esto es llamado imperativo categórico. La fórmula de la voluntad buena según Kant es: obra según máximas que puedan al mismo tiempo tener por objeto a sí mismas, como leyes naturales universales (Kant, 1983:50). El reino de los fines es sólo posible cuando el ser racional que vuelve sus máximas leyes universales se impone a sí mismo éstas y no son externas a su mundo. Al explicar la forma de hacer posible el imperativo categórico (ley moral), Kant presenta la existencia de mundos denominados inteligible y sensible. Al mundo inteligible pertenecen todos los seres racionales, por hacer uso de la inteligencia y considerar la voluntad como la causa de sus acciones; en el mundo sensible las acciones son productos de otras circunstancias: las acciones se rigen por las leyes de la naturaleza. La ley moral es lo posible en el mundo inteligible y por lo tanto los imperativos categóricos; la idea de felicidad se daría entonces en el mundo sensible. Kant afirma: así son posibles los imperativos categóricos, porque la idea de libertad hace de mí un miembro de un mundo inteligible; si yo no fuera parte más que de este mundo inteligible, todas mis acciones serían siempre conformes a la autonomía de la voluntad (Kant,1983:60).

El hombre hace parte del mundo inteligible y sensible; en el primero formula las leyes universales de la moral con el uso de su buena voluntad, que aplican también para su mala

⁹ Kant define reino como el enlace sistemático de distintos seres racionales por leyes comunes (Kant,1983:47)

voluntad generada en el mundo sensible, es decir, las leyes del mundo inteligible deben ser aplicables al mundo sensible y reconocer su autoridad sobre los deseos generados en éste último.

4.1.3. El sistema de la eticidad de Hegel

Hegel propuso el estado ético donde el individuo pudiera desarrollarse a través del derecho, la moralidad y la eticidad como fundamento de los más altos valores de la humanidad. Por lo tanto, el precepto del derecho es: se una persona y respeta a los demás como personas (Hegel, 1975:72). La calidad de persona está dada cuando el sujeto hace uso de su voluntad libre, es decir, es capaz de autodeterminarse, y, sin embargo, sigue siendo libre consigo mismo. Ahora bien, el derecho no se determina a partir de la voluntad individual, se limita inicialmente a establecer jurídicamente prohibiciones que garanticen el no atentar contra la personalidad y todo aquello que se relacione con ésta. El derecho tiene como origen la voluntad libre, considerándola como su sustancia; luego, permite la realización de la libertad.

El mundo ético viviente es el espíritu de la verdad; tan pronto como el espíritu llega al saber abstracto de su esencia, la eticidad descende a la universalidad formal del derecho (Hegel, 1993:261). La ética necesita del derecho como elemento regulador entre las libertades y voluntades subjetivas, es llevar a lo objetivo una serie de aspectos que den lugar al respeto. En la moralidad, la libertad está determinada por la subjetividad de la voluntad, el punto de vista de la moral el punto de vista de la voluntad en cuanto por sí es infinita y no meramente en sí (Hegel, 1975:139). Es decir, la voluntad moral está estipulada por la autodeterminación del sujeto, por sus fines y propósitos y éste no puede ser juzgado por el uso de su voluntad libre, donde no importan las condiciones exteriores. Aquí la libertad existe por sí, luego, la moral es el derecho de la voluntad subjetiva. Ahora bien, la idea de subjetividad es también objetividad.

La voluntad debe darse a través del uso del entendimiento y no de la especulación, es algo universal e infinito, el contenido de la voluntad subjetiva corresponde a trascender de lo universal dándole la calidad de objetividad a la realización del fin. El derecho formal señala una serie de prohibiciones que son negativas frente a la voluntad individual; la moral, por el

contrario, es la determinación de la voluntad subjetiva que va acorde con las voluntades individuales de los demás sujetos, es aquí donde la subjetividad pasa a ser objetividad. En la moralidad está presente el bienestar de los demás. La acción es la manifestación de la moral. Es darle al contenido de la acción su calidad de universal, colocando el fin de la voluntad subjetiva frente a la objetividad, generándose una reflexión sobre la acción que puede tender al mal o a la conciencia moral¹⁰.

Está claro que el sujeto conoce las consecuencias de su acción conforme a su propósito, sin embargo, al ser ésta un hecho externo se encuentra sujeta a diversas consecuencias propias de su naturaleza; el sujeto, entonces, debe conocer no sólo los efectos de su propósito sino también los efectos universales que están atados a la acción. Esto se configura como el tránsito del propósito a la intención¹¹ y su determinación individual, estando conscientes la acción singular y universal. La intención, por ende, consiste en que el sujeto conozca la cualidad universal de la acción y la acepte en su voluntad subjetiva, a través del uso de la razón. La moral es la satisfacción del fin individual, siempre y cuando exista una autodeterminación conforme a la objetividad del hecho. La conciencia moral es una determinación netamente subjetiva, ella se autodetermina con su propio saber y tiene el conocimiento de los derechos, deberes y la idea del bien. La conciencia moral puede ser juzgada en cuanto a su verdad.

Luego, el estado no puede reconocer la conciencia moral como saber subjetivo, lo que se requiere es una disposición ética. Lo bueno y lo malo son inseparables, ya que dependen del objeto, es responsabilidad del sujeto hacer uso de su mala voluntad opuesta a lo universal, o, por el contrario, actuar conforme al verdadero concepto de la voluntad universal. El bien por ser esencia de la libertad universal debe ser determinado de tal forma que la conciencia moral corresponda a esta determinación, es convertir lo relativo (conciencia) en certeza (universal). La identidad concreta del bien y la voluntad subjetiva, su verdad, es la eticidad (Hegel,

¹⁰ La conciencia moral está dada en el pensamiento subjetivo del individuo, aquí no existe la objetividad, es la soledad del sujeto consigo mismo y es el pensamiento quien determina lo que se debe hacer.

¹¹ Intención: contiene etimológicamente el sentido de abstracción: por una parte posee la forma de la universalidad y por otra mienta la extracción de un lado particular de la cosa concreta. (Hegel,1975:151)

1975:190). La ética es la unión del bien subjetivo y el objetivo, produciendo un concepto universal.

En la eticidad ya no es simplemente la determinación de la voluntad subjetiva sino que constituye el contenido propio de la libertad. Entonces, lo jurídico dado en el derecho y lo moral como conciencia subjetiva necesitan del soporte y fundamento de la ética. Hacen parte de la eticidad tanto lo subjetivo como lo objetivo, puesto que son formas de ésta. Cuando el actuar ético (actuar universal) se ha constituido como costumbre y por lo tanto como un hábito del individuo se convierte lo ético en una segunda naturaleza, reemplazando la primera naturaleza de los instintos, esta segunda naturaleza es el alma, es espíritu que existe y vive en forma de mundo (Hegel,1975:201).

La costumbre, entonces, se convierte en la ley de la libertad, que no se da ni en el derecho ni en la moral. Luego, en la ética existe ya no la voluntad subjetiva sino la voluntad del espíritu que debe ser convertida en un hábito. La voluntad ética tiene un carácter universal y no existe ninguna voluntad particular y conciencia moral que puedan contraponérsele, los derechos individuales están contenidos en la voluntad ética donde la libertad tiene su verdad a través de lo objetivo y lo ético. La eticidad como totalidad real de los individuos debe comprender la familia, la sociedad civil y el estado. El espíritu ético tiene tres momentos: el inmediato o natural, dado en la familia; la sociedad civil, donde convergen los individuos por sus necesidades particulares y que por último forman el estado como universalidad sustancial y realidad para ejercer la vida pública. En las relaciones entre los individuos como seres con fines particulares se pasa de la subjetividad a la universalidad.

Es necesario determinar una dependencia de unos con otros para el logro de sus objetivos particulares, es decir, la subsistencia, el bienestar y la existencia jurídica del particular se entrelazan con la subsistencia, el bienestar y el derecho de todos [...] se puede considerar este sistema en primer lugar como estado exterior (Hegel,1975:228). Existe una relación recíproca entre el fin individual y lo universal, cada uno necesita del otro para existir. Las necesidades subjetivas alcanzan su satisfacción mediante las relaciones con los otros y en cada uno de los aspectos antes estudiados se puede apreciar que existe un objeto: en el

derecho, la persona; en la moral, el sujeto; en la familia, el miembro y en la sociedad civil es llamado ciudadano que se configura en la representación del hombre como tal, luego sólo en la sociedad civil puede hablarse de hombre. Este hombre tiene una gran cantidad de necesidades tanto naturales como particulares y adquiere de los demás los medios para la satisfacción de éstas y es su obligación proporcionar medios para suplir las necesidades de los demás, se genera una relación social y se empiezan a establecer una serie de normas para su convivencia, conllevando a la igualdad en ciertos aspectos y se va conformando la cultura. El hombre busca suplir sus necesidades naturales a través del trabajo y las espirituales a través de los otros hombres.

En la sociedad civil, entonces, se suplen las necesidades y se establecen unas normas jurídicas a través del derecho para garantizar el bienestar de todos los hombres y se determina un orden ejercido por la autoridad policial, quien además debe velar por la protección de los intereses particulares. El estado es la realidad efectiva de la idea ética (Hegel, 1975:283). En él, la ética logra su máxima realización, ya que es concebido como realidad de la voluntad sustancial, en donde la autoconciencia particular se eleva a la universalidad, se convierte en lo realmente racional en sí y por sí mismo. Concluyendo, Hegel presenta el sistema de la eticidad desde tres instituciones: la familia, la sociedad civil y el estado, las cuales son reguladas mediante el derecho. La conciencia moral es una determinación subjetiva, donde si existe el conocimiento de los derechos, deberes y la idea del bien, los cuales deben ser contrastados con sus conceptos como universal. Al ser netamente subjetivo, el estado no puede tomar los conocimientos morales como base para regular el actuar de los hombres, esto es tarea de la ética. La familia es la base de la sociedad civil en que se presentan las primeras manifestaciones éticas.

El espíritu ético tiene tres momentos: el inmediato o natural, dado en la familia; la sociedad civil, donde convergen los individuos por sus necesidades particulares y que por último forman el estado como universalidad sustancial y realidad para ejercer la vida pública. Hacen parte de la eticidad tanto lo subjetivo como lo objetivo. Cuando el actuar ético (actuar universal) se ha constituido como costumbre y por lo tanto como un hábito del individuo, se convierte lo ético en una segunda naturaleza, reemplazando la primera naturaleza de los

instintos. En la voluntad ética tiene un carácter universal y no existe ninguna voluntad particular y conciencia moral que puedan contraponérsele. La ética tiene su máxima realización en el estado, la libertad del individuo es real y está determinada por la razón. Hegel propone entonces que el hombre debe ser moral y ético. Superando las proposiciones de Aristóteles en que el hombre era ético y las de Kant donde era totalmente moral.

4.1.4. Modelo de ética empresarial de Adela Cortina

Las empresas cobran sentido y legitimidad social al prestar sus servicios del modo que reclama la sociedad de nuestro tiempo, y si no se atienen a él, si no cumplen lo éticamente exigido, pierden toda credibilidad y legitimidad. Así, la profesora Cortina plantea que, debido al ámbito pluralista de la sociedad, la empresa debe ser entendida según un modelo comunitario.

Asimismo, y como consecuencia del auge de la Responsabilidad Social Empresarial, se refuerza el ideal de ética empresarial, entendiendo que “una empresa ética está mejor gestionada que una inmoral, ahorra en costes de coordinación y genera capital simpatía entre los ciudadanos, pero además una empresa ética contribuye a crear una buena sociedad”.

Por ende, para la profesora Cortina una economía que quiera ser competitiva debe apoyarse en empresas que crean puestos de trabajo, ofrecen un buen producto por un precio ajustado, hacen partícipes a los trabajadores de la marcha de la empresa y les retribuyen con un salario justo, añaden valor a los accionistas, atienden a los proveedores y se convierten en la sociedad en la que viven en auténticos ciudadanos, preocupados por su entorno social y natural.

Es así como, el concepto de ética empresarial de la profesora Cortina es importante en tanto aproxima la labor del profesional contable en el ejercicio propio al interior de las organizaciones y abarca el concepto moderno de ética empresarial, que se desarrolla en el marco de la Responsabilidad Social Empresarial.

4.2.MARCO LEGAL

4.2.1. Ley 43 de 1990

Esta norma, que reglamenta la profesión de la Contaduría Pública en Colombia, plantea conceptos que son importantes para el análisis de esta investigación. Entonces, resulta necesario estudiar la definición de Contador Público contenida en el artículo 1 de la Ley, que establece que: “se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general.”

Asimismo, a partir de la mención de ejercicio profesional del Contador Público es menester estudiar el artículo 2, que establece las actividades relacionadas con la ciencia contable. Estas actividades, descritas en este artículo, comprenden el ejercicio profesional y determinan el campo de acción del Contador Público. Estas son todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares.

Por otro lado, la Ley 43 de 1993 en el Capítulo IV, Título I-VI, Artículos 35-71, establece el Código de Ética Profesional que comprende principalmente:

- Principios básicos
- Relaciones con usuarios de sus servicios
- Publicidad
- Relaciones entre colegas
- El secreto profesional o confidencialidad
- Relaciones con la Sociedad y el Estado

4.2.2. Decreto 302 de 2015

Por otro lado, es importante analizar el Decreto 302 de 2015 como parte de una serie de normas que buscar reglamentar la Ley 1314 de 2009, o Ley de Convergencia a Estándares Internacionales de Contabilidad.

Particularmente, resulta necesario estudiar el artículo 6 del Decreto en mención, que establece que “los Contadores Públicos aplicarán en sus actuaciones profesionales el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría, anexo a este Decreto, en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990”.

Por tanto, estudiar este artículo refiere analizar el Anexo contenido en el Decreto, y principalmente lo comprendido en los siguientes acápite:

- Marco conceptual y principios fundamentales
- Profesionales de la Contabilidad en ejercicio
- Profesionales de la Contabilidad en la empresa

4.3. MARCO CONCEPTUAL

Un diagnóstico integral de los conceptos éticos inmersos en los códigos profesionales representa el punto de partida para estudiar las contribuciones de estos últimos con relación a las conductas problemáticas inherentes al ejercicio profesional. Sin embargo, dado el tipo de investigación propuesta, nos sirve de antesala analizar el significado de ética, toda vez que de ésta se desprenden los demás conceptos que analizaremos en el desarrollo del trabajo.

Así pues, el transcurso de la historia ha estado plagado de una variedad de reflexiones en torno a qué debemos entender por **ética**, y sin duda, cada época ha encerrado distintas concepciones. El término nace en los albores del pensamiento griego con el objeto de reflexionar acerca del buen vivir, y se configuró esencialmente como una búsqueda del cultivo del alma y una respuesta a las preguntas elementales del hombre.

Contemporáneamente, la ética se pregunta acerca los distintos contenidos morales, sobre cómo el individuo elige y de qué modo las diferentes circunstancias sociales, culturales e individuales influyen en las elecciones. Así, la ética cumple una importante función en relación con la crítica, formulación, y reestructuración de los fundamentos, normas y criterios de la conducta humana y los campos de acción específicos y generales (Cortina, 2001).

Esa búsqueda de la fundamentación ética dentro de las prácticas morales y la configuración de la conciencia moral, está orientadas a crear escenarios de mayor reflexión y conocimiento. Pues, entre mayor conocimiento haya acerca de los fundamentos éticos, mejor será nuestras capacidades de valoración. En relación con ello, Guisan (1995), sostiene que “la ética tiene como objetivo solventar conflictos entre necesidades diversas dentro de un mismo sujeto (resolución de conflictos intra-subjetivos), así como entre las necesidades de diversos sujetos de una comunidad (resolución de conflictos intersubjetivos)” (p. 28).

Apoyado sobre esta idea, las profesiones, entendidas como comunidades, no se escapan de la dimensión ética y se ha hecho necesario tomar partido por el diseño de **códigos morales** como formas de regular las conductas profesionales, así como medios de difusión de valores sociales deseables para una sociedad.

Así, de acuerdo con Lozano (2004) un código moral o código de ética es la expresión escrita de “la voluntad de formular reflexivamente las responsabilidades compartidas y expresar públicamente los criterios, los valores y las finalidades que lo identifiquen” (p. 184). Esto es, entender los códigos éticos como pilares en el que el profesional modela, de modo normativo, su curso de acción con los demás.

Por tanto, la importancia del desarrollo de un código ético se basa en que este pueda ganar legitimidad y adhesión voluntaria de carácter moral. En el caso particular, dicha legitimidad está dada por profesionales que comparten un mismo **ejercicio profesional**, como la **Contaduría Pública**, de la cual hablaremos en el desarrollo del trabajo y que distinguiremos del concepto de **contabilidad**, el cual hace referencia a la disciplina sobre la que se fundamenta.

Es así como la contaduría pública está sujeta a miradas y condicionamientos que regulan su trabajo, en virtud de los importantes intereses sociales que están bajo su dominio. No es de sorprender, dado el ámbito de su ejercicio que implica escenarios de orden económico y de desarrollo, que las tensiones éticas estén al orden del día. Estas tensiones éticas son entendidas como las **conductas problemáticas de la profesión**, sustentadas en la primacía del interés y racionalidad económica, y que según Giraldo (2013), ha sido una de las principales contribuyentes al declive de los estándares éticos dentro de los negocios y en la sociedad como tal.

4.4.MARCO CONTEXTUAL

Examinar la pugna de intereses éticos en materia de regulación contable, requiere hacer una revisión contextual de la profesión en el país; para lo cual nos valdremos de una revisión sucinta del desarrollo de la disciplina y sus prácticas, que son tan antiguas como la propia humanidad, y cuyos orígenes se encuentran en las más tempranas civilizaciones humanas, incluidas las civilizaciones andinas precolombinas. Sin embargo, para efectos de este trabajo, estudiaremos la historia reciente de la profesión en Colombia, la cual inicia con el nacimiento de las primeras escuelas de comercio en el país a mediados del siglo XIX, sin desconocer los avances que hubo para la disciplina y su práctica en los periodos de la colonización española y las primeras décadas de vida republicana.

De esta manera, analizamos el desarrollo de la profesión junto con la evolución de la educación contable en el país y su praxis, así como con la institucionalización de esta a través de distintos cuerpos colegiados que le dieron forma al ejercicio profesional. Por lo anterior, destacamos el surgimiento de las primeras escuelas de comercio en el país hacia finales del siglo XIX, a cargo del Partido Liberal quienes asumían el poder en dicha época, las cuales sentaron las bases de la formación contable en el país y que fueron fortalecidas en los años venideros, a pesar de la llegada del Conservatismo al poder, dejando el legado de instituciones como la Externado de Colombia (1886), Escuela Nacional de Minas (1886), Escuela Nacional de Comercio de Bogotá (1905), las cuales iniciaron con programas básicos de tenedurías de libro pero desarrollaron programas de contabilidad para la educación superior, dadas las exigencias del contexto nacional y global (Rocha & Martínez, 2016).

Es importante mencionar que a partir de 1923, el país sufrió una serie de transformaciones institucionales derivadas de la Misión Kemmerer, las cuales redundaron en la modernización del Estado, industrialización del país (producto de las grandes guerras en el mundo y la insuficiencia de materias primas), el incremento de la inversión extranjera a través de grandes transnacionales, y la creación de la figura de Revisor Fiscal, como recomendación para inspeccionar el funcionamiento de las empresas. Dichos acontecimientos propiciaron el mejoramiento de los currículos académicos de contaduría a través de las principales

universidades del país, dadas las necesidades de saber contable especializado y la llegada de firmas de contadores transnacionales a partir de 1947.

Es así que, dados los acontecimientos anteriormente citados, en 1951 aparece el Instituto Nacional de Contadores Públicos, cuya idea era reglamentar y asociar a los revisores fiscales empíricos y a los egresados de la Escuela Nacional de Comercio (Benjumea, 2011). Adicional, el Gobierno de la época da los primeros pasos en la reglamentación de la profesión en el país, expidiendo en 1956 un decreto que distingue dos categorías de contadores: Públicos y Juramentados; y que promueve la creación de la Junta Central de Contadores, entendida como el tribunal disciplinario de la profesión, “con objetivos como el de determinar las condiciones para ser inscrito como Contador Juramentado y las del Contador Público, así mismo el régimen de vigilancia y de sanciones” (Benjumea, 2011, p. 20).

Posterior a la creación de la Junta, en 1960 se expide la Ley 145 que ratifica el tribunal disciplinario de la profesión, creado en años anteriores, y fija normas para su ejercicio, así como el condicionamiento de ser egresado de una facultad de contaduría pública del país para llevar a cabo el ejercicio profesional como Contador Público. Por lo anterior, en 1964 el Gobierno eleva la carrera de Contaduría a un nivel universitario, lo cual fortaleció durante las décadas siguientes la evolución pedagógica, investigativa e institucional del saber contable.

En 1990, se promulga la Ley 43 y con ella se reglamenta la profesión del Contador Público en Colombia de una manera más amplia y detallada, definiendo un solo tipo de Contador, el Contador Público, y establecimiento lineamientos para su inscripción. Adicional, hace referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (COLGAAP) que serán desarrollados posteriormente en el Decreto 2649 de 1993, y establece las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), así como los lineamientos de la ética profesional del Contador Público.

Por otro lado, se definen y delimitan los órganos de vigilancia y control de la profesión, que son la Junta Central de Contadores y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública. La Junta

Central de Contadores se define como el tribunal disciplinario de la profesión, y la misma ley establece sus representantes, funciones y las sanciones que podrá imponer (incluidas las asociadas a la cancelación de la inscripción como Contador Público) basados en incumplimientos a los lineamientos éticos establecidos en la misma norma; el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, a su vez, se define como el organismo encargado de la orientación técnico-científica de la profesión y de la investigación de principios de contabilidad y normas de auditoría, y se establecen sus representantes.

En 2009, y como consecuencia de la convergencia mundial de estandarización de normas, Colombia promulgó la Ley 1314 que permitió a la profesión contable conformar su ejercicio a partir de un sistema único y homogéneo de alta calidad, lo que implicó considerables reformas en cuanto a sus aspectos disciplinarios, institucionales, teóricos-conceptuales (técnicos contables, de auditoría, de aseguramiento) y de postulados éticos para el ejercicio profesional, que a la fecha se están estudiando y reglamentando.

5. METODOLOGÍA

5.1. TIPO DE ESTUDIO

Esta investigación se caracterizó por el diagnóstico e identificación de información descriptiva, con el fin de abordar los objetivos específicos y las causas que fundamenten la argumentación de cada condición analizada.

Asimismo, teniendo en cuenta que los estudios descriptivos miden o evalúan diversos aspectos del fenómeno a investigar buscando la mayor precisión posible, se procedió por la caracterización de los riesgos inherentes al ejercicio profesional del Contador Público, con el fin de concluir si las condiciones analizadas medran la responsabilidad social inmersa en la acción profesional contable.

Por lo anterior, es importante mencionar que la importancia del uso del proceso de descripción para esta investigación radica en la relación con condiciones y conexiones, prácticas que tienen validez, actitudes que se mantienen y procesos en marcha existentes en el ejercicio profesional del contable.

5.2. MÉTODO DE ESTUDIO

Para el ejercicio de investigación propuesto, se utilizaron el enfoque cualitativo y el método deductivo, ajustándose a las necesidades que cada estudiada analizada requirió.

El enfoque cualitativo permitió revisar y analizar una variada literatura que redundó en la comprensión e interpretación de los fenómenos estudiados, particularmente las concepciones éticas de un código y las conductas problemáticas del contable, y la recolección de datos no cuantitativos para el desarrollo y conclusión de este trabajo.

Por último, el método deductivo permitió realizar un recorrido amplio sobre distintas teorías que condujeron a datos cualitativos que posibilitaron el análisis de los aportes del Código de Ética a la responsabilidad social inmersa en la acción profesional contable.

5.3. FUENTES DE INVESTIGACIÓN

Las fuentes de la investigación fueron, por las características de las condiciones analizadas, secundarias en tanto contienen información que se analizaron a través de búsquedas sintetizadas y reorganizadas con el fin de facilitar el control y acceso a todas las variables revisadas y descritas.

De esta manera, se procedió con el estudio de fuentes secundarias, como libros, monografías, trabajo de grado de maestrías y doctorados, ponencias, normas, noticias, diccionarios, bases de datos bibliográficas, índices y resúmenes, videos, entre otros.

Verbigracia lo anterior, se utilizaron los siguientes libros para la construcción del marco de referencia, que relaciona los postulados éticos sobre los cuales se sustentó el presente trabajo académico: *Ética Nicomáquea* de Aristóteles, *Ética de la empresa: claves para una nueva cultura empresarial* de Adela Cortina, *Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política y Fenomenología del Espíritu* de Georg Wilhelm Hegel, *Fundamentación de la metafísica de las costumbres. Crítica de la razón práctica* de Immanuel Kant.

Asimismo, para la construcción del marco legal y la definición de conceptos como Contaduría Pública y ejercicio profesional contable, se utilizaron las siguientes normas como fuentes secundarias: Ley 43 de 1990, Decreto 2649 de 1993, Ley 1314 de 2009 y el Decreto 302 de 2015, que a su vez contiene el Código de Ética Internacional que será objeto de análisis.

Adicional, se revisaron diferentes publicaciones en revistas académicas como artículos y ponencias, los cuales serán utilizados como fuentes secundarias para la identificación de los

riesgos inherentes al ejercicio profesional del contador público y el estudio de los aportes a la responsabilidad social del ejercicio profesional contable del Código de Ética Internacional, así: *El desafío ético de la globalización* de Bauman publicada Revista Colombiana de Sociología (21), *The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics* de Clements et al publicado en Journal of Business Ethics 90 (3), *Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting* de Cohen et al publicada en Journal of Business Ethics 11 (9), *Réquiem por la Confianza: Escándalos empresariales, Negocios y Contaduría* de Franco publicado en Investigar Editores, *Problemáticas en el Sistema- Mundo de la Contabilidad* de Gracia publicado en la Revista Lúmina (13), *La amenaza de los contadores éticos: Una aplicación del concepto de ética de Foucault a la educación contable y algunos pensamientos sobre el educar éticamente para los otros* de McPhall publicado en Critical Perspectives on Accounting 10 (6), *Los códigos de ética profesional: Una visión filosófica* de Paz publicada en la Revista Porik An, *La Ética: Fundamento en la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad* de Peña et al publicada en la Revista Actualidad Contable FACES 10 (14), y *La importancia del Código de ética internacional en la profesión contable: Contexto colombiano en el proceso de internacionalización* de Ramírez et al publicado en Gestión & Desarrollo 10 (1).

5.4. TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

De acuerdo con el estudio de investigación planteado, fue necesario el uso de técnicas de investigación que garanticen la formación de una idea sólida de descripción y análisis. Por tanto, se recurrió a la revisión bibliográfica como técnica de investigación principal.

La revisión bibliográfica se realizó a partir de la elaboración de una síntesis de las lecturas realizadas y descritas en el acápite de Fuentes de investigación, seguida de unas conclusiones. Por tanto, se procedió con la consecución de las siguientes fases: la investigación documental, la lectura y registro de la información, y la elaboración de un texto escrito.

La investigación documental se llamó al proceso de búsqueda y selección de fuentes de información, que está contenido en el acápite anterior. Por otro lado, la lectura y el registro de la información se abordaron dejando evidencia de registros como notas o subrayados, que sirvieron para identificar las ideas principales de los textos fuente. Por último, la producción escrita se realizó teniendo en cuenta el recorrido de lecturas realizadas, a partir de la elaboración de un documento en forma de síntesis, que a su vez contiene conclusiones o una discusión.

5.5. FASES DE INVESTIGACIÓN

Las fases de investigación relevantes de este trabajo fueron:

PASO	ACTIVIDAD
A	Revisión bibliográfica del tema de investigación en diferentes fuentes de información.
B	Lectura de las diferentes fuentes de información.
C	Registro de las ideas principales de las diferentes fuentes de información, a través de resúmenes y síntesis.
D	Revisión de casos de responsabilidad social del Contador Público.
E	Análisis de los aportes que se derivan del Código de Ética Internacional con relación a la responsabilidad social del ejercicio profesional contable.
F	Elaboración de conclusiones y resultados de la revisión bibliográfica.

6. CÓDIGOS ÉTICOS PROFESIONALES: REVISIÓN LITERARIA Y REFLEXIONES

“No estamos hablando de una insignificancia, sino de cómo debemos vivir”

Sócrates, en La República de Platón (ca. 390 a.C.).

La reflexión ética en el mundo profesional suele estar evocada desde las denominadas éticas aplicadas, que han consistido básicamente en la puesta en práctica de un cuerpo normativo y la aplicación de unos principios éticos para el fortalecimiento de la responsabilidad social. El surgimiento de las éticas aplicadas se ha visto impulsado desde el pasado siglo fruto del necesario estudio de las cuestiones y dilemas morales en el seno de determinadas profesiones: ¿qué valores deberían guiar a los profesionales? ¿Qué responsabilidades tienen éstos frente a la sociedad? ¿Qué principios deben defenderse? ¿Cómo debe configurarse el profesional para cumplir su papel de individuo modelo en una sociedad? Estos interrogantes, entre muchos de los que pueden surgir, son el núcleo de reflexión y estudio de la ética profesional. En ese sentido, y teniendo en cuenta que cada profesión trae consigo unos intereses y problemas muy específicos, la ética aplicada funge como una importante herramienta en el análisis de las prácticas profesionales y la constitución misma de los códigos de ética.

No obstante, en el ejercicio de pensar cómo deben aplicarse ciertos principios, o cómo pueden estos orientar las distintas actividades. Y, más aún, cuáles son los fundamentos, la naturaleza y funciones de las normas morales, ciertamente se necesita contemplar la larga trayectoria de las reflexiones filosóficas en el campo de la ética como estudio y diseño de la moral en función de la satisfacción de las necesidades y deseos de los individuos en alguna sociedad. En otras palabras, la reflexión acerca de cómo debe comportarse el ser humano tiene profundas raíces en las teorías éticas clásicas, por lo que preguntarse acerca de los códigos morales implica necesariamente hacer una revisión de las mismas.

En consecuencia, con el propósito de dilucidar que tanto para el campo profesional como el de la vida cotidiana, los códigos morales no son el resultado (o no deberían ser) de consensos prácticos que sólo buscan eficacia en términos de organización o convertirlos sólo en instrumentos de gestión, éste capítulo busca evidenciar que tras la configuración de un código moral existen ya sólidas fundamentaciones filosóficas, que a partir de las distintas teorías éticas, se han pensado la importancia del deber, la virtud, la elección y sobre todo lo que significa ser un sujeto moral. Por tanto, hablar de un código significa también preguntarse acerca de la acción humana y los juicios morales que de ella emanan, y todo esto en últimas acontece como objeto de estudio en la ética.

En relación con lo anterior, el desarrollo del capítulo contemplará tres partes importantes. La primera corresponde a unas cuestiones preliminares, donde se explicará a grandes rasgos qué es la ética y en qué difiere con lo que denominamos moral. En segundo lugar, se llevará a cabo una introducción general a las principales corrientes éticas: la aristotélica o mejor llamada ética teleológica, que se caracteriza por la búsqueda del bien como fin último de la vida virtuosa (vida correcta). También están las éticas modernas, conocidas como éticas deontológicas o del deber (normativas) y las éticas consecuencialistas. Entre ellas puede encontrarse el utilitarismo de Jeremy Bentham y Stuart Mill, donde el enfoque se centra en la acción moral y sus consecuencias. Se aprecia aquí la máxima de que toda acción es moralmente correcta si genera felicidad a un mayor número de personas. Por otro lado, está la ética kantiana (ética deontológica), que se orienta al agente moral y su intención. En esta ética se prevalece la ley moral universal como obligación y resultado de la razón y voluntad humana. Por último, está la ética comunicativa o discursiva, impulsada por filósofos como Habermas y potenciadas por figuras como Adela Cortina desde la ética de la responsabilidad. Básicamente lo que se pretende desde este enfoque es que todos los agentes morales a partir del recurso del diálogo generen lo que se llama “acción comunicativa” desde la cual es posible fundamentar la universalidad de las normas morales. La tercera y última parte del capítulo consiste en contextualizar que son los códigos morales y su relación con el ámbito profesional. Este apartado se configura como el resultado de la reflexión deontológica de las teorías éticas clásicas, pues la sistematización de los códigos morales es fruto de sus presupuestos y aplicaciones.

6.1. CUESTIONES PRELIMINARES

¿Qué debemos entender cuando hablamos de ética? El transcurso de la historia ha estado plagado de una variedad de reflexiones en torno a qué debemos entender por ética, y sin duda, cada época ha encerrado concepciones distintas. El término nace en los albores del pensamiento griego con el objeto de reflexionar acerca del buen vivir ¿cómo es posible una buena vida? ¿Cómo podemos alcanzar el estado de bienestar y la felicidad? ¿Qué es una vida correcta? ¿Qué fines persigue? La dimensión griega del *Ethos* se configuró esencialmente como una búsqueda del cultivo del alma y una respuesta a las preguntas elementales del hombre. Por tal razón, forjar el carácter, ir en búsqueda del bien y predisponer el alma a actuar del modo justo y correcto, se convirtió para los griegos en las primeras reflexiones éticas sobre el comportamiento humano. No existía elemento más fundamental, en todas las escuelas éticas griegas, que la búsqueda de la excelencia: las virtudes. Esa misma línea de la excelencia y búsqueda del bien marcó de igual modo otras épocas sucesoras. En la edad media, por ejemplo, la ética perseguía las virtudes humanas a partir de la reflexión teológica del acercamiento con Dios. La búsqueda del bien se posibilitaba en la medida en que los sujetos morales adecuaban su voluntad a la divina. Gracias a la influencia de las doctrinas cristianas, la ética en esta época se configura como una búsqueda de la felicidad en relación con la normatividad expresada en los mandamientos y textos bíblicos. Por otro lado, con el surgimiento de la filosofía y pensamiento moderno, la acción humana como campo de reflexión de la ética, comenzó a ser objeto de la racionalidad ilustrada y su justificación se convirtió en un elemento normativo ya no determinado por la voluntad de Dios sino por la razón humana. En esta época se configura propiamente la ética como escenario de la filosofía moral, donde el fundamento último de la acción humana radica en la interiorización del deber (deontología).

Contemporáneamente, las reflexiones éticas llevadas a lo largo de la historia sobre la felicidad, la virtud, la acción, el bien, el mal, el buen vivir y el deber, son recogidas por tres ramas importantes de la filosofía moral: la metaética, que se encarga de estudiar la naturaleza y significado de los conceptos morales. Básicamente se pregunta cómo se configuran los

valores morales en una sociedad, si son estos relativos a unas determinadas convenciones sociales, o si son por el contrario absolutos e independientes de los seres humanos. la segunda rama corresponde la ética normativa, que se encarga de estudiar y evaluar los criterios que hacen de una acción correcta o incorrecta. Además, también se encarga de justificar los sistemas normativos a partir de distintas corrientes éticas. Por último, se halla la ética aplicada, como se mencionó al comienzo del capítulo, que se encarga específicamente de los conflictos éticos presentes en las prácticas profesionales.

Ahora bien, de acuerdo con la estructuración del campo de conocimiento de la ética, ésta puede asumirse de modo general como el espacio de análisis de la naturaleza del comportamiento moral del ser humano. Siguiendo a Cortina (2001), cuando se habla de moral se hace referencia específicamente a la capacidad de elección, justificación, y responsabilidad de los agentes morales sobre su conducta. Cuando, por el contrario, se habla de ética, se hace referencia a su ejercicio riguroso de pensarse dicha estructura moral del ser humano. Por tanto, la ética se pregunta acerca los distintos contenidos morales, sobre cómo el individuo elige y de qué modo las diferentes circunstancias sociales, culturales e individuales influyen en las elecciones. Se cuestiona, en últimas, acerca de los juicios de valor y de cómo llevamos a cabo nuestras valoraciones.

La ética se pregunta acerca del carácter humano y cómo se ha forjado a lo largo de la vida. También se ocupa de analizar las distintas predisposiciones humanas a actuar de determinadas maneras; predisposiciones alimentadas por la imaginación, los deseos, pasiones y razones. Lo que hace la ética es fortalecer un ámbito de estudio en donde los discursos son desarrollados en virtud de justificar toda suerte de normatividad y aplicación de la misma en diferentes esferas humanas. Así, de acuerdo con Cortina (2001):

Entre las tareas de la ética, no solo figura la aclaración de lo que es la moralidad y la fundamentación de la misma, sino la aplicación de sus descubrimientos a los distintos ámbitos de la vida social: a la política, la economía, la empresa, la medicina, la ingeniería genética, la ecología, el periodismo, etc. Si en la tarea de fundamentación hemos descubierto unos principios éticos, como el utilitarista (lograr el mayor placer del mayor

numero), el kantiano (tratar a las personas como fines en sí mismas, y no como simples medios), o el dialógico (no tomar como correcta una norma si no la deciden todos los afectados por ella, tras un dialogo celebrado en condiciones de simetría), la tarea de la aplicación consistirá, al parecer, en averiguar cómo pueden esos principios ayudar a orientar los distintos tipos de actividad. (p. 150).

De una manera sucinta podría apreciarse que la ética cumple una importante función en relación con la crítica, formulación, y reestructuración de los fundamentos, normas y criterios de la conducta humana y los campos de acción específicos y generales. Todo esto en virtud del constante análisis de los problemas que surgen en las sociedades relativos al deber, la virtud, la moral y la elección. La búsqueda de la fundamentación ética dentro de las prácticas morales y la configuración de la conciencia moral, están orientadas a crear escenarios de mayor reflexión y conocimiento. Pues, entre mayor conocimiento haya acerca de los fundamentos éticos, mejor será nuestras capacidades de valoración. En relación con ello, Guisan (1995), sostiene:

La ética tiene como objetivo solventar conflictos entre necesidades diversas dentro de un mismo sujeto (resolución de conflictos intra-subjetivos), así como entre las necesidades de diversos sujetos dentro de una comunidad (resolución de conflictos intersubjetivos); por tanto, una norma será moral en la medida en que atienda a las necesidades generadas en la vida cotidiana, en la cual intereses en colisión demandan ser satisfechos. (p.28).

Ahora bien, en relación con lo moral, es importante destacar que el comportamiento social humano está regido por una estructura moral interna que lo predispone a valorar, pero que a su vez, dicha moral depende también de lo que es valioso en una sociedad para los individuos que viven en ella. En ese sentido, los conceptos morales están encarnados en las formas de vida social, y cada individuo carga con la conciencia de la responsabilidad de sus acciones, y de cómo debe diferenciar (a partir de su estructura moral) lo correcto de lo incorrecto. En ese sentido, lo moral acontece explícitamente en el campo de la acción humana. Es por eso que la ética es llamada a regular dicha acción, conduciendo, a partir del estudio racional de

las reglas óptimas de comportamiento, a la organización y establecimiento de una sociedad con capacidades de valoración objetivas.

En ese mismo orden de ideas, Rachels (2013) intenta dar cuenta de una concepción mínima de lo moral en la medida que busca un punto de partida en el que todas las teorías éticas, diversas e incluso antitéticas, pueden encontrar una clave común. Así, Rachels parte de un agente moral responsable que, a su vez, cuenta con una suerte de racionalidad práctica. Lo describe de la siguiente manera:

Tal agente es alguien que se preocupa imparcialmente por los intereses de cada uno de quienes se verán afectados por lo que hace; alguien que distingue cuidadosamente los hechos y examina sus implicaciones; alguien que acepta principios de conducta sólo después de analizarlos con cuidado para estar seguro de que son firmes; alguien que está dispuesto a “escuchar la razón”, incluso cuando esto significa que tendrá que revisar sus convicciones previas, y, finalmente, alguien que está dispuesto a actuar siguiendo los resultados de su deliberación (Rachels, 2013, p. 37).

Por consiguiente, toda teoría ética cuenta con que un agente pueda preocuparse por los intereses tanto suyos como de los demás; que sea consecuente, responsable de sus actos e intente actuar en la medida en que sus razones lo exigen. Si se encuentra una teoría tanto de la virtud – aristotélica – enfrentada con una teoría del deber – de orden kantiana- se puede decir que ambas cuentan con ello independiente de su contenido. Por un lado, el hombre feliz, de acuerdo con Aristóteles, es quien una vez planteadas ciertas virtudes éticas, actúa de acuerdo con ellas siguiendo el justo medio; puesto que la ética aristotélica considera que, con respecto a la justicia, no se puede ser injusto con los demás y tampoco consigo mismo; en eso consiste el justo medio. Si se utiliza al otro como un medio, es para su beneficio y tal vez el otro agente no cuente con ello. Lo anterior, en otras palabras, sería usarlo como un fin y, por tanto, de manera injusta. El hombre moral, según Kant, cuenta con libertad y esto tiene como implicación ser responsable de sus actos morales. Kant (2012), establece una serie de principios de orden moral, formulados a modo de imperativo o, en otras palabras, de mando y deben ser de carácter universal. El segundo imperativo, se refiere a: Obra de manera que

uses a la humanidad, tanto a la persona, como fin en sí mismo y no como un medio. Por tanto, ambas teorías consideran no usar como medios a las personas – Aristóteles en cuanto a la concepción práctica de la justicia en relación con el otro, y Kant en su formulación del segundo imperativo categórico.

Ahora bien, planteada una concepción de moral mínima en tanto se parte de un agente moral responsable, se piensa dar cuenta de ciertos presupuestos éticos de las teorías de otros autores, a saber, Aristóteles, Bentham, Mill, Kant, Habermas y Cortina. Se muestra, más adelante, que estos encuentran similitud en dicho punto del agente y que esta idea del mismo suele repercutir en cualquier código ético actual.

6.2. ARISTÓTELES: HACIA UNA CONCEPCIÓN DE LA ÉTICA COMO VIRTUD DEL HOMBRE RACIONAL

La teoría aristotélica práctica parte de un supuesto claro: todo propósito del hombre racional se basa en querer ser feliz. “Toda arte y toda investigación e, igualmente, toda acción y libre elección parecen tender a algún bien; por esto se ha manifestado, con toda razón, que el bien es aquello hacia lo que todas las cosas tienden” (Aristóteles, 2008, p. 131). Toda actividad tiene un fin, y tal fin es considerado por el filósofo antiguo como la felicidad. La felicidad está en el marco del actuar virtuoso que tiene como mayor presupuesto el saber que no se es feliz de otra manera que no sea actuando acorde al bien. El actuar virtuoso resulta importante, es el hombre racional, capaz de acatar las virtudes y actuar de acuerdo al término medio y con hábito de sus acciones. La ética, entendida también como la ciencia de las cosas humanas, considera que el acto virtuoso o considerado bueno es el que está dentro de las consideraciones del término medio.

Aristóteles entiende la virtud como un modo de ser e igualmente cuenta con modos de vida que permiten acercarse a tal ideal de felicidad por medio de la vida contemplativa, el hombre racional, que a solas puede conectarse con el *noûs* y ser sumamente feliz. No obstante, el hombre contemplativo no deja de ser político, siempre está relacionándose con los otros pertenecientes a su ámbito de vida, ya sea su hogar, su trabajo o grupo de amigos. En este

sentido, aquel que actúe a solas no llega a ser virtuoso por sí mismo, sino que requiere de los demás para poder adoptar un hábito constante. No sólo los demás son condición para ello, sino también la educación. Educar o moderar los placeres inculca el ser virtuoso y, asimismo, la búsqueda de la felicidad dentro de una comunidad política. Los placeres están relacionados con la virtud; la relevancia de estos radica en que el hombre intenta actuar de acuerdo con lo que más goce o ausencia de dolor le produzca, de ahí que se debe enseñar qué tipo de placeres son dignos de disfrutar y cuáles no, pues «parece que disfrutar con lo que se debe y odiar lo que se debe contribuyen, en gran medida, a la virtud moral» (Aristóteles, 2008, p. 378).

Si se quiere leer en términos empresariales, un empleador magnánimo, por ejemplo, si siente placer por el reconocimiento de su grandeza, seguirá actuando de esa manera constantemente. Igualmente, un jefe justo al obtener placer dando a sus empleados lo que a cada uno le corresponde, continuará actuando de manera justa. Entonces, el placer es una guía para poder inculcar la virtud en los hombres. La educación de los placeres, en la ética aristotélica, se basa en la instrucción de los tipos de placeres que son buenos para hombres que deseen ser virtuosos. De igual modo, si bien la felicidad es una actividad acorde a la virtud y la educación tiene como propósito formar hombres virtuosos, entonces haber sido educado le permite al hombre ser feliz. Sin embargo, la felicidad tiene como condición los otros; en la comunidad, para ser virtuoso y, por tanto, feliz se debe poner en práctica las virtudes morales con los demás. Es decir, se necesita del otro para ser justo, magnífico o amable. Inclusive, se necesita del otro para crear lazos de amistad. El placer es inherente en el ser humano que, al articularse con la razón, embellece las actividades virtuosas. La ética aristotélica, con referencia a los placeres, se basa en la educación o moderación de estos.

«La virtud, según la lectura aristotélica, no es innata, sino una consecuencia de la educación» (McIntyre, 2002, p. 69). La búsqueda de la felicidad, entendida como la actividad acorde con la virtud, está relacionada con la educación del placer. Lo anterior, se basa en que dicha educación del hábito virtuoso al producir goce en los individuos permitiría su buen hábito. Cabe agregar que la felicidad, dentro de la comunidad, tiene como condición poner en práctica la virtud con otros. Por otra parte, el término medio es aquello que evita el exceso y el defecto: que, también, “no es el término medio de la cosa, sino lo relativo a nosotros” (ÉN,

II, VI, 1106b1-5). Para que este punto sea más específico, se intenta mostrar el término medio de un jefe justo dentro de una empresa. Si se trae a colación la idea de Aristóteles, se considera que un hombre justo es aquel que no es injusto con los demás – exceso- y que no es justo consigo mismo – defecto-: aquel jefe que pueda ayudar y alentar a sus colaboradores sin llegar al punto de que estos puedan pasar por encima de él, es lo que espera el filósofo estagirita de un hombre justo que actúa de acuerdo con el término medio.

Buckle (1995), con respecto a la lectura aristotélica de la ética plantea que los seres humanos pueden actuar de manera distinta a los animales debido a su racionalidad, “para Aristóteles este rasgo ulterior es la marca distintiva del ser humano: su definición de este como animal racional pretende destacar la racionalidad como la característica más humana” (Buckle, 1995, p. 238). Lo que rige principalmente la vida humana en una teoría aristotélica tanto de la ética como de la acción es la racionalidad inherente al hombre. En suma, el virtuoso necesita del otro para actuar de manera justa, magnánima, amigable, entre otros. Este hombre, netamente racional, es capaz de actuar de acuerdo con el término medio que este mismo se ha establecido. Por tanto, desde una lectura en clave aristotélica, se puede decir que el código ético aristotélico obedece al hombre que actúa de acuerdo con el término medio: evitando tanto el exceso como el defecto siempre en relación con los otros. La propuesta aristotélica de la educación se basa en la importancia de la paideía griega de su época: la educación del placer y la formación de un carácter virtuoso fueron un ideal propiamente griego, pues resulta un camino difícil, para quienes no lo desean, ir hacia la areté.

6.3. UTILITARISMO: ENTRE BENTHAM Y MILL

“[...] junto con el aristotelismo y el kantismo constituye, sin duda, uno de los sistemas éticos que mayor impacto ha causado históricamente, no sólo en países anglosajones, sino en occidente” Guisán, 2004.

En 1780, el filósofo inglés Jeremy Bentham da cuenta de ciertos presupuestos para la formulación de una nueva rama ética y un mecanismo económico, a saber, el utilitarismo. En términos generales, esta teoría indica que lo bueno no es sino lo útil; es decir, propone una concepción antropológica en la que el hombre está condicionado psicológicamente a moverse según el principio de mayor felicidad, tanto en el ámbito público como en el privado, al buscar reducir el dolor y maximizar el placer a una mayor cantidad de personas. Igualmente, Para Bentham (1996), la corriente utilitarista presupone, al igual que Hobbes, una idea del hombre como egoísta por naturaleza, siempre en búsqueda de su beneficio particular, de ahí que todas las relaciones humanas sean artificiales. Si bien la teoría de la ciencia de las cosas humanas aristotélica considera el hombre como un animal político, esta se piensa totalmente lo contrario. El utilitarismo formula que el interés global es la suma de los intereses individuales y que, evidentemente, la mejor manera de promover el bien individual es mediante el bien común (Bentham, 1996).

No obstante, Mill, a diferencia de Bentham, considera este último una carencia sentimental de las motivaciones humanas. Mill fue capaz de acusar al profesor Bentham por la “[...] falta de capacidad para penetrar en los sentimientos humanos, de su incomprensión del hombre como un ser capaz de buscar la perfección espiritual, [...] así como del sentido de honor y de la dignidad personal” (Guisán, 2004, pp. 272 - 273). El hombre moral benthamita resulta insuficiente para Mill; la moralidad para este segundo se divide en dos cuestiones, estas son, autoeducación y regulación de las acciones externas. “Mill considera que la moral benthamita, al ignorar la primera parte, es totalmente fallida pues ni siquiera puede resultar válida en la valoración de las consecuencias de nuestras acciones en los afectos y deseos de los demás y en nosotros mismos” (Guisán, 2004, p. 273). Las consideraciones de un hombre moral que sólo intenta maximizar su placer son para Mill objeto de desagrado en la medida que el ser humano sólo se mueve por inclinaciones. En otras palabras, la distinción entre Mill y Bentham gira en torno a los presupuestos antropológicos y ontológicos de lo que es el hombre y su relación con la realidad del mundo.

Si bien, estos autores han mantenido una fuerte discusión, esto no deja de lado que ambos sostienen dos principios utilitaristas universales. Guisán (2004) los plantea de la siguiente manera:

- a.** La felicidad es el valor más importante individual a alcanzar.
- b.** La utilidad general, entendida como bien común, es la meta deseable de todo orden social.

El utilitarismo ha sufrido de una serie de malentendidos y errores al acercarse a su lectura. Muchos autores han obtenido, ante la falta de esclarecimiento, desconocimiento del significado de términos como útil o utilidad, interpretados desde una perspectiva pragmática. De igual manera ocurre que, con términos como el placer o la felicidad, suelen ser rechazados como referentes morales fundamentales debido a que aún no se entiende lo que significan para esta doctrina. “Cuando se defiende que el objetivo humano por excelencia es la búsqueda del placer o de la felicidad, no se habla de referentes que puedan ser igualados por el de los animales” (Guisán, 2004, p. 275). Esta búsqueda de placer o de la felicidad se reflejan, al igual que los hedonistas en las capacidades del intelecto humano, acompañados por la excelencia, la virtud, el desarrollo de los sentimientos morales: del areté.

Mill, a consideración de las lecturas que se han hecho del utilitarismo responde a tres pasos que sigue el ser humano para que esta teoría de alguna manera tuviera sentido. La primera radica en que todo el mundo desea la felicidad; hay un telos que hace ir al hombre hacia ello. Una segunda, por su parte, indica que es deseable, de hecho, que los hombres busquen su felicidad. La tercera, pero no menos importante, afirma que incluso al buscar su propia felicidad, es deseable que los hombres busquen la felicidad de todos. Guisán, debido a los sesgos interpretativos de muchos lectores, responde lo siguiente defendiendo la teoría utilitarista

[En Mill] la búsqueda de la felicidad de cada ser humano va emparejada a) con la búsqueda de fines morales como la virtud, la excelencia y el autorespeto y b) con la solidaridad, mediante la empatía que nos mueve a gozar en la búsqueda de la felicidad ajena, el tránsito de un hedonismo

psicológico así entendido al hedonismo ético universal tiene lugar de forma enteramente natural y espontánea (Guisán, 2004, p. 280).

En definitiva, lo moral para el utilitarismo radica en la búsqueda de felicidad colectiva, que no afecte a la propia, y agregue elementos para la constitución de un bien común. Esta búsqueda se hace en la medida que siempre debe pensarse el bien general sin afectar el propio; por lo cual, lo mayor y lo inherente a sí mismo no deben entrar en conflicto. La creencia en que la felicidad suple aquellos referentes que benefician al alma – la bondad, la amistad- son necesarios para entender que, tanto en Mill como en Bentham, el ser humano está en desarrollo continuo: busca su felicidad y se prepara para ella al pensar también en los demás, una suerte de empatía – si se puede llamar así-.

6.4. KANT: LA ÉTICA UNIVERSALISTA, ACTUAR CONFORME AL DEBER Y LA LIBERTAD DE LA VOLUNTAD

En uno de sus primeros libros '*Fundamentación para una metafísica de las costumbres*', Kant intenta develar unos primeros presupuestos filosóficos, inclusive antropológicos, para la realización de una filosofía práctica e, incluso, esboza a grandes rasgos su idea de libertad. Esto permite un enlazamiento entre la razón pura y la razón práctica, pues es la libertad la llave de ambas desde la lectura kantiana¹². La moralidad debe residir en la razón y es condición, por consiguiente, de seres solamente racionales “así pues, de cualquier otro conocimiento práctico que albergue algún elemento empírico, sino que toda la filosofía moral descansa enteramente sobre su parte pura (...)” (Kant, 2012, p. 71). Los presupuestos morales que agrega el sistema kantiano, en este libro, deben leerse desde una composición para una primera filosofía práctica. A grandes rasgos, se muestra de qué manera el hombre moral sólo puede ser de este modo bajo la idea de una racionalidad, la universalidad de los principios formales morales y la imposibilidad del imperativo categórico bajo las determinaciones de la libertad.

¹² Esto se explica mejor en su obra de filosofía práctica más conocida: *Crítica de la razón práctica*.

Kant (2012), en un primer apartado de su libro, expone una suerte de argumento teleológico, se llama argumento teleológico, pues responde a una finalidad del hombre que se formula, en tanto situación hipotética; relacionado con la felicidad del hombre y el intento por alcanzar esta. El hombre al estar condicionado por sus intereses, el ordenamiento de la naturaleza ha creado en él un afán por conseguir la felicidad o metas que le satisfagan. “(...) Asumimos como principio que, dentro de dicho ser, no se localiza ningún instrumento para cierto fin que no sea también el más conveniente y máximamente adecuado a tal fin” (Kant, 2012 p. 82). Si esto es cierto, los seres están tan teleológicamente ordenados de manera tan excesiva que, incluso, es engorroso conocer el valor moral de la acción, por más pura que su intención sea.

La buena voluntad con referencia hacia nuestros actos, se puede inferir, no es buena en sí misma, sino que existen deseos con carácter filantrópico o en búsqueda por algún tipo de reconocimiento. Es decir, a pesar de que tengamos incluso una buena voluntad en ocasiones actuamos conforme al orden teleológico. El argumento de orden teleológico resulta de ser una concepción primaria del hombre; este siempre actúa acorde con sus intereses egoístas, de manera que carece de cierta concepción moral.

La razón kantiana tiene un objetivo principal que, desde el ámbito práctico, se basa en la creación de máximas de voluntad para actuar conforme con los presupuestos de la libertad. Debido al presupuesto teleológico de nuestra voluntad, la razón es un obstáculo para nuestra naturaleza si esta intenta mantener la finalidad de querer ser feliz por encima de cualquier cosa. Un ser racional debe saber que este no es su propósito, no debe basar su felicidad en la búsqueda de fines o de sus medios necesarios para alcanzarla. Por el contrario, ser moral porque se es racional, consiste en que la buena voluntad que existe en la medida que es buena por sí misma, esto hace referencias a sus primeros apartados, una buena voluntad no es buena así sea por un acto filantrópico o búsqueda de reconocimiento, sino porque es buena en sí misma. Por ello, todo ser racional cuando actúa en pro de su buena voluntad, crea acciones con valor moral, incluso, exista un orden teleológico natural que las pueda determinar. Por tanto, ser moral respecto a la razón no nos lleva a la felicidad, pero sí a ser digno de alcanzarla.

En este punto queda expuesto de forma clara que la racionalidad con la que se parte de los agentes es una condición necesaria para el desarrollo de cualquier moral e igualmente de

cualquier código ético. La naturaleza ha facultado al hombre de razón, lo que le permite discernir entre una acción y otra; en términos de moralidad, entre una acción buena o mala. En este orden de ideas, el ser que es racional –el hombre– está en la capacidad de hacer una libre elección entre sus actos, bien sea por medio del ordenamiento teleológico que naturalmente se le ha establecido o por medio de su racionalidad práctica. La historia de la humanidad le ha mostrado a Kant que la fundamentación de una moral no reside en la idea de principios empíricos, sino en la facultad de la razón de los hombres. El filósofo de Königsberg lo describe de esta manera:

Los principios empíricos no sirven de modo alguno para fundamentar sobre ellos leyes morales. Pues esa universalidad con que las leyes deben valer para todos los seres racionales sin distinción, esa necesidad práctica incondicionada que por ello se les impone, queda suprimida cuando su fundamento es tomado de la peculiar organización de la naturaleza humana o de las contingentes circunstancias en que se ve emplazada (Kant, 2012, p. 102).

Según Kant (2012) las leyes morales y sus principios fundados en una experiencia están netamente condicionados. La moralidad basada en lo experiencial sólo busca los intereses de quien los esté remitiendo, por lo tanto, carece de crítica frente a ciertas acciones con contenido moral o no. La razón pierde, entonces, su capacidad de legislar. En suma, la moralidad no debe justificarse en inconsistencias interesadas que buscan sólo satisfacer necesidades de quien actúa. En cambio, una moralidad fundamentada en la razón se justifica en la medida que es buena en sí misma; no se piensa en un particular o singular, sino que se piensa para toda la humanidad. Lo condicionado, en tal caso, ni siquiera se puede presuponer en un ser netamente racional que busque el establecimiento de principios morales. La experiencia es particular o singular, por lo cual una moral fundamentada en esta sería aceptada por un cierto grupo de particulares, más no por toda la humanidad. Debe establecerse principios que tengan un carácter universal y sean aceptados, pues son creados por nosotros mismos, en el marco de máximas de voluntad válidas para grupos con diferencias religiosas, políticas, etc.

Debido a lo anterior, Kant (2012) establece una serie de principios o máximas que se suponen ser, como punto de partida, de orden moral. Estos principios están formulados a modo de imperativo o, en otras palabras, de mando y deben ser de carácter universal. El universalismo en Kant es clave para comprender su comprensión de la moral. Si esto es cierto, el imperativo se formula de tres maneras, a saber:

1. Obra sólo según una máxima de voluntad que puedas querer al mismo tiempo ser una ley universal.
2. Obra de manera que uses a la humanidad, tanto a la persona, como fin en sí mismo y no como un medio.
3. Obra como si por medio de tus máximas de voluntad siempre fueses legislador universal en un reino universalizado de fines.

Así pues, el imperativo categórico, capaz de sustentar el origen de los principios morales de la razón, es la autonomía de la voluntad la condición suprema para efectuarlo presenta el siguiente problema ¿qué pasa cuando no se cumple? Para que se dé en la vida común el imperativo moral se debe presuponer la idea de libertad, pues sin ella no hay posibilidad de cumplir los imperativos. La idea de libertad es la que permite presentar la búsqueda del progreso moral de la humanidad. De manera que presuponer libertad es la que permite que la razón busque obrar según máximas morales para que se conviertan en ley práctica. El imperativo moral es, entonces, posible únicamente si se presupone la idea de libertad.

Asimismo, en *‘La crítica de la razón práctica’*, Kant (2013) establece en ocho párrafos los principios de la razón práctica pura. En un primer párrafo, se definen los principios prácticos como proposiciones que contienen la determinación de la voluntad universal, formulados en reglas prácticas; estas reglas tienen un carácter formal. Kant, a su vez, distingue máximas o leyes prácticas. Por un lado, las máximas se entienden como una ley del querer particular y las leyes prácticas, por su parte, se comprende como una ley del querer universal. La última ley es válida para todo ser racional.

Luego, Kant (2013) afirma que la existencia de las leyes prácticas se debe a que la razón posee un motivo práctico. De igual modo, afirma que en ocasiones la razón humana podría

tener conflictos en tanto obedecer sus propias máximas o a las leyes prácticas que este mismo reconoce. A diferencia de las leyes naturales en que la razón está íntimamente determinada por el objeto, el conocimiento práctico y el cumplimiento de las máximas se ve afectado por las inclinaciones de los agentes. En el ámbito de lo práctico el hombre posee la capacidad de actuar bajo las leyes prácticas que reconoce o bajo su instinto teleológico. Debido a lo anterior, Kant (2013) afirma que los imperativos, entendidos como leyes objetivas, expresan un deber – ser de la acción que la razón cumple en tanto determine la voluntad del agente. Se concluye que la razón, para su respectiva legislación, debe suponerse a sí misma. La legislación de las leyes prácticas sólo se da en tanto la razón sea objetiva, universalmente válida y carente de cualquier inclinación subjetiva.

Tanto en el segundo párrafo como en el tercero se discute la formalidad del imperativo categórico. Por un lado, toda ley empírica, en tanto contenga contenido material, no puede considerarse como ley práctica, pues obedece al deseo de un objeto en específico; cabe aclarar que Kant (2013) entiende por contenido material todo apetito que pueda surgir al alcanzar ese objeto. Por otro lado, Kant plantea la siguiente tesis: todos los principios materiales son de la misma clase y pertenecen al principio de la felicidad y amor para sí mismo. A partir de lo anterior, Kant (2013), en este sentido, da cuenta de la siguiente consecuencia si se plantea que las leyes empíricas descansan su voluntad en una facultad apetitiva inferior, sin la formalidad de leyes que determinaran la voluntad, no puede darse por sentado la existencia de una facultad interior.

En el cuarto párrafo, Kant (2013) establece que las leyes prácticas no pueden formularse por principios contenidos con materia, sino por la forma que posee el motivo determinante de la voluntad. Kant (2013) afirma que «la materia de un principio práctico es el objeto de la voluntad» (p. 78). No obstante, si esta representación está determinada por una condición empírica no puede ser ley práctica. Este tipo de principios no pueden ser leyes prácticas. Después, se observa que hasta el entendimiento más corriente puede distinguir una máxima de una ley práctica. Dicha distinción radica en que la ley práctica debe ser válida para todo ser racional; debe ser universal, objetiva, idéntica para todos. Por tal motivo, los motivos empíricos no sirven para la legislación universal debido a su contenido material. Kant (2013),

en adición, afirma que «descubrir una ley que las rija todas ellas bajo esta condición, a saber: con concordancia omnilateral, es absolutamente imposible» (p. 81).

En el quinto y sexto párrafo, Kant (2013) establece dos problemas, a saber: por una parte, establece que a diferencia de las leyes de la naturaleza las leyes prácticas conciben la contingencia de la acción humana. Por otra parte, tanto libertad y ley práctica se refieren mutuamente, esto es, son de carácter interdependiente. En el séptimo y último párrafo, Kant (2013) establece una formulación del imperativo categórico, a saber: «obra de tal modo que tu máxima pueda ser, principio de legislación universal» (p. 123). La razón pura práctica es directamente legislativa y, si esta, en tanto esté determinado por su voluntad, realizará leyes prácticas universales y objetivas. La razón pura es, entonces, sumamente práctica y toda ley que se entienda en tanto clara, universal, válida para todo ser racional es moral.

La moral, entonces para Kant es entendida como “la relación de las acciones con la autonomía de la voluntad, esto es, con la legislación universal posible gracias a sus máximas” (Kant, 2012, p. 156), y fundamenta en la razón. Esta concepción de la moralidad tiene sentido únicamente si se presupone la idea de la libertad. Por lo anterior, surge la siguiente pregunta ¿por qué presuponer libertad es clave para una moralidad fundamentada en la razón? El motivo de ello es que la libertad es una propiedad clave para la autonomía de la voluntad, pero, ¿qué implicaciones tiene ser un ser racional con la idea de libertad kantiana? Se puede afirmar, a grandes rasgos, que presuponer libertad implica lo más importante que puede adquirir un ser racional, la responsabilidad.

La responsabilidad, en este caso, comienza por sí mismo en tanto se es un ser racional. Este filósofo no hace alusión directa a esto, pero la libertad y autonomía se encuentran unidas por el hecho de que al discernir se es autónomo y se puede crear un juicio correcto sobre las propias máximas. Por tanto, debe presuponerse la idea de libertad, porque es a partir de ella que se encuentran otras opciones para actuar de forma distinta al ordenamiento de la naturaleza. Si esto es correcto, se es responsable porque en todo discernimiento, se puede determinar si la acción tiene valor moral o no; “más resulta imposible imaginar una razón que con respecto a sus juicios reciba un encauzamiento diferente al de la propia conciencia,

pues entonces el sujeto no adjudicaría la determinación del discernimiento a su razón, sino a su impulso” (Kant, 2012, p. 169).

6.5.HACIA UNA ÉTICA COMUNICATIVA COMO ÉTICA DE LA RESPONSABILIDAD: LA INFLUENCIA KANTIANA DE HABERMAS Y CORTINA

Tanto Habermas, filósofo y sociólogo alemán, como Cortina, filósofa española, presuponen ciertas ideas acerca de una ética discursiva con corte kantiano. Estas consideraciones a grandes rasgos, se basan en la idea de una ética universalista para todos los seres racionales; se cuentan con ciertos rasgos antropológicos de las personas y con que estos, debido a su racionalidad instrumental dentro de la esfera pública, pueden deliberar y crear patrones legítimos de acción, en otras palabras, instituciones. “No se trata, en consecuencia, de un juego que encuentra su satisfacción en sí mismo, sino de la única posibilidad existente para nosotros de, por ejemplo, resolver de manera no violenta nuestros conflictos acerca de las pretensiones de validez” (Otto Apel, 2005, p. 45). En último apartado, pero no menos importante, se intenta mostrar tanto la concepción de Cortina y Habermas acerca de esta ética posmetafísica; se plantea, en términos generales, las nociones que tienen de ética.

La propuesta de Cortina es sumamente kantiana en la medida que se fundamenta en mínimos consensuados y compartidos, asumidos con carácter normativo, como base de la convivencia civilizada (Cortina, 2009). Estos mínimos son realizados por entes racionales y, a su vez, cumplen con pretensiones de universalidad. Así, su propósito es construir una sociedad civil fundamentada en matrices y, al mismo tiempo, reconciliada consigo misma en un acuerdo mínimo necesario para vivir en comunidad. Su propuesta de ciudadanía radica en la reconciliación por medio de presupuestos básicos; presupuestos en los que tienen todo derecho a aspirar a la búsqueda de su felicidad y perfección personal por medio de caminos u oportunidades que ofrecen las diversas tradiciones o movimientos culturales (Cortina, 2009). Estas tradiciones, cabe aclarar, libremente asumidas.

La moral cívica consensuada, propuesta por Cortina, es una moral racional y cuenta, debido a su influencia kantiana, con la idea del uso público de la razón. El uso libre de la razón es fruto de sujetos autónomos que, al vivir con dignidad en relación con otros, deben comunicarse y crearse a sí mismos ante una apuesta dialógica. El diálogo ético es, de alguna manera, el método en el que se puede llegar a alcanzar la tan deseada moral cívica. De manera que la filosofía moral y, a su vez, presupuestos para una filosofía social se inscriben en la tradición deontológica de la filosofía práctica kantiana. En otras palabras, la influencia de Kant en una filósofa como Cortina es innegable. En suma, tanto las personas como las sociedades constituyen su consciencia en el marco de un proceso de aprendizaje que abarca la biografía personal y su propia historia (Cortina, 2009). En este proceso, afirma la filósofa española, cooperan los aspectos emocionales, sentimentales y cognitivos de manera interdependiente.

Por otra parte, Habermas, de acuerdo con la lectura de Cortina (2009), centra su teoría de la evolución social que se fundamenta en procesos cognitivos. Este, a su vez, toma el modelo teórico de Kohlberg para analizar el desarrollo de la consciencia moral individual. Cortina (2009), desde el enfoque habermasiano, lo afirma:

Para la conformación de la conciencia es central la evolución que se produce en el aspecto cognitivo: modo de razonar acerca de las cuestiones y de juzgar sobre ellas; sin dejar de un lado los factores sociales, la educación recibida y la experiencia emocional (p. 58).

De igual manera, hay una secuencia en la teoría moral de Kohlberg dividida en tres niveles, en específico, preconvencional (i), convencional (ii) y posconvencional (iii). La primera es una forma menos madura del razonamiento moral. Una persona se encuentra en dicho nivel al enjuiciar las cuestiones morales desde la perspectiva de sus propios intereses; esto es una condición propiamente infantil. Un segundo nivel, por su parte, se enfoca en cuestiones morales de acuerdo con el establecimiento y seguimiento de normas; expectativas e intereses de los otros que convienen al “orden social establecido”. Lo justo, entonces, se entiende como lo que está conforme con las normas y usos de la sociedad; esto surge principalmente en los adolescentes (Cortina, 2009). En el tercer nivel, planteado por Cortina (2009), el nivel de

madurez del adulto es distinto en el marco que distingue entre las normas de su sociedad y los principios universales morales establecidos; de hecho, enfoca sus problemas morales en este último, cabe aclarar que los niveles definen las perspectivas de razonamiento que la persona puede adoptar relacionada con las normas de una sociedad.

Habermas (1997), de algún modo, propone una ética discursiva en el espacio público, por medio de la deliberación, al contar con sujetos racionales que presupongan la segunda condición. El filósofo y sociólogo alemán se encarga de considerar a la acción de dos maneras, a saber, estratégica – instrumental y comunicativa. La primera corresponde a que todos los participantes del discurso son entendidos como medios para conseguir sus propios fines. La segunda, por su parte, considera las participaciones de todos los interlocutores como válidas y necesarias para la formación de la vida ética o, en términos habermasianos, «mundo de la vida». Para ser más específicos, la acción comunicativa, entendida en una ética a partir de modelamientos normativos para vivir en común, cuenta con las siguientes características:

- Interacción que debe desarrollarse a partir de los actos de habla.
- La finalidad de esta radica en el entendimiento, pues se debe definir una situación de acción y su respectiva coordinación.
- La interpelación es un presupuesto subyacente en el marco de establecer puntos de interacción común.

Para Cortina (2009), “alcanzar la madurez moral no consiste sólo en llegar a ser justo, sino también en lograr ser compasivo y capaz de responsabilizarse de aquellos individuos que nos están encomendados” (p. 61). Esto, por supuesto es complementario de la teoría de Kohlberg. Por tanto, existen dos “voces morales”, la voz de la justicia – juzgar sobre lo bueno y lo malo desde una perspectiva universalista- y la voz de la compasión – de aquellos que necesitan ayuda y son responsabilidad de nosotros-. Al fin y al cabo, no hay verdadera justicia sin solidaridad con los débiles, ni auténtica solidaridad sin una base de justicia (Cortina, 2009)

De acuerdo con la perspectiva de Cortina y Habermas, el universalismo es, de hecho, un claro precedente de niveles más maduros en el desarrollo de la conciencia moral. Este universalismo se entiende bajo la formulación de principios; principios que tienen en cuenta

a toda la humanidad, por tanto, se puede poner en cuestión las normas de nuestras sociedades concretas. Dichas sociedades entrañan un conjunto de valores morales que, al ser universales, los puede adquirir cualquier persona en un momento histórico. Cortina (2009) afirma que hay tiempos de preocupación por los valores morales, debido a variados colectivos sociales, incluyendo los profesionales de la contaduría, quienes se encuentran entre la desorientación y la necesidad de educar.

Al finalizar su argumentación, Cortina (2009) destaca valores fundamentales de la ética cívica. Estos valores son la libertad, igualdad, solidaridad, respeto activo y el diálogo – como medio de resolución de problemas-. Estos son transmitidos a través de la educación, pues, durante el transcurso histórico, es lo que hemos aprendido. Cortina plantea que es el auténtico progreso humano lo que ha permitido constituir creativamente el valor de la igualdad. De aquí que podamos afirmar que la constitución de valores es el mejor tesoro.

De igual manera, Cortina (2000) reconoce que la ética es una disciplina incomprendida, hasta el punto de dejarla sin un quehacer. Sin embargo, recalca el papel de la misma como tarea pedagógica en escuelas y universidades. En adición, señala que no se debe confundir moral con ética en los currículos académicos (a pesar de la necesidad de inculcar en los jóvenes una imagen de hombre admitida como ideal sólo por alguno de los grupos que la componen, en una sociedad democrática y pluralista), sino explicar los *mínimos morales* que una sociedad democrática debe transmitir, porque hemos aprendido al hilo de la historia que son principios, y hábitos a los que no podemos renunciar a la propia humanidad. Esto es, en palabras de Cortina (2000), que «cambiar el título de «moral» por “ética” no resuelve las cosas; más bien las resuelve el percatarse de que la moral democrática es una moral de mínimos y la ética es filosofía moral» (p. 18).

Para Cortina (2000), la ética se distingue de la moral, en un principio, por no atenerse a una imagen de hombre determinada, aceptada como ideal por un grupo concreto. No obstante, reconoce que el paso de la moral a la ética no supone transitar de una moral determinada a un eclecticismo, a una amalgama de modelos antropológicos; ni pasar «hegelianamente» a la moral ya expresada en las instituciones: la ética, para la autora, no es una moral

institucional. La ética, por ende, difiere de la moral en tanto tiene que ocuparse de *lo moral* en su especificidad. Pero, según Cortina (2000), frente a las ciencias empírico-analíticas, e incluso frente a las ciencias comprensivas que repudian todo criterios de validez, tiene que dar *razón filosófica* de la moral.

Entonces, el quehacer ético se sustenta sobre dos pilares: el *interés moral* y la *fe en la misión de la filosofía*. En otras palabras, «el ético vocacionado es el hombre al que verdaderamente preocupa el bien de los hombres concretos y que confía en que la relación filosófica puede contribuir esencialmente a conseguirlo» (Cortina, 2000, p. 20). Cortina (2000) se permite citar a Kant y a la Escuela de Francfort para decir que la razón no es neutral, «que en cada ámbito del saber se pone en ejercicio, movida por un interés objetivo, sin el cual yerra su meta» (p. 20). A su vez, considera cierto que es posible penetrar en el mundo ético por los móviles subjetivos tales como: la necesidad, la oportunidad de la situación, el afán de prestigio o la casualidad. Pero, si únicamente estos objetos son los motores de la reflexión, es imposible que el presunto filosófico de razón de la realidad moral, desentrañe la lógica de la acción. En este sentido, la conciencia de la moralidad que tenemos no es unitaria. A través de ella se expresan distintas valoraciones, que, en ocasiones, parecen rayar en la disparidad y situar al ético en las puertas del relativismo. Empero, está inherente la existencia de una «base moral común» a la que nuestro momento histórico no está dispuesto a renunciar en modo alguno y que, a su vez, justifica el deber de respetar las diferencias.

Por consiguiente, menciona que el techo de cualquier argumentación práctica continúa siendo la afirmación kantiana que establece que:

El hombre, y en general todo ser racional, *existe como fin en sí mismo, no sólo como medio* para usos cualesquiera de esta o aquella voluntad; debe en todas sus acciones, no sólo las dirigidas a sí mismo, sino las dirigidas a los demás seres racionales, ser considerado siempre *al mismo tiempo como fin* (Cortina, 2000, p. 21).

Así, frente a una realidad moral medida por la conciencia alcanzada por la humanidad, quedan cortas las justificaciones de cualquier razón desinteresada en el derecho al bien de

los hombres concretos: el escepticismo o relativismo, emotivismo, el reduccionismo e incluso el “realismo”. Por fortuna, para la autora, descubrir esta idea (que no se pliega a la razón de los expertos), con la cual es imposible comprender el grado de conciencia moral alcanzado por la humanidad, constituye el quehacer ético por excelencia.

Si todo esto es válido, Cortina (2000) parte por reconocer que el motor objetivo de la ética inveteradamente es el interés por el bien de los hombres concretos. Esto, bajo esta idea, se define por medio de dos grandes preguntas que traducen la preocupación ética:

1. La pregunta por el bien positivo: ¿qué *podemos* hacer para ser felices?
2. La pregunta por el sustento indispensable del bien positivo: ¿qué *debemos* hacer para que cada hombre se encuentre en situación de lograr su felicidad?

Para Cortina (2000), lo que en realidad importa a la ética es la vida feliz. Empero, afirma que cada individuo posee una constitución psicológica diferente que hace que sea imposible prescribir la felicidad de manera universal. Por otro lado, frente al utilitarismo, recuerda que la supervivencia de unos individuos exige irremediablemente el sacrificio de otros: «sólo existe un ser cuya autonomía es fundamento de deberes universalmente exigibles; sólo las personas, en virtud de su autonomía, tienen que ser universalmente respetadas y asistidas en su ansia de felicidad» (Cortina, 2000, p. 23). No obstante, el eje de reflexión ética de hoy se ha desplazado en cuanto no se reduce a la felicidad o al deber, sino que intenta conjugar ambos por medio del diálogo.

6.6. LOS CÓDIGOS ÉTICOS EN LA ACTUALIDAD FORMULADOS PARA LAS PROFESIONALES

Debido a la proliferación cada vez mayor de distintas prácticas profesionales, y la importante función social que cumplen, se ha hecho necesario tomar partido por el diseño de códigos morales como formas de regular las conductas profesionales, así como medios de difusión de valores sociales deseables para una sociedad. De acuerdo con esto, se considera como algo propiamente normal que las personas estudien y se especialicen en ciertas profesiones

que, desde luego, define su identidad y participación en el mundo de la vida. La profesión define al hombre y, en términos marxistas, hace que este sea él y no un animal mundano perteneciente a la vida natural. Si esto es correcto, los profesionales se encuentran arraigados a la idea de unos códigos éticos, formulados a través de enfoques éticos ya presentados, para poder saber cómo deberían trabajar en relación con los demás; la constitución de un profesional y su acción están íntimamente relacionado con el otro y, por tanto, requiere de ciertos ideales normativos para saber de qué manera debería realizar su acción. Los códigos éticos surgen, entonces, como principios institucionalizados normativos acerca del qué hacer del profesional inmerso en una sociedad.

Los códigos éticos son definidos como pilares en el que el profesional modela, de modo normativo, su curso de acción con los demás. En estos códigos resulta fundamental la racionalidad en el que son inscritos. Hoy en día, la mayoría de los códigos son declaraciones genéricas o un listado de prohibiciones que pretenden promover la conducta ética y la búsqueda por desarrollar ciertos valores morales. “El proceso de elaboración de los códigos éticos y documentos autorregulativos o de autodefinición es uno de los aspectos que más claramente determinan su efectividad y legitimidad» (Weller, 1988, p.153). Dicho proceso, por consiguiente, tiene que estar alineado con un fundamento racional, para además determinar en gran medida su nivel ético y su compromiso con los valores morales, esto es, un proceso de construcción racional en el que se asientan.

Resulta sumamente fundamental analizar el proceso de construcción racional en el que se asientan los diversos documentos, así como las tradiciones éticas en las que se inscriben algunos de ellos, no sólo para desarrollar toda su fuerza de provocación ética, sino también para desenmascarar intenciones manipuladoras que se esconden detrás de algunos documentos. Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones se puede hablar legítimamente de “códigos de ética profesionales» y de “ética de la profesión» más allá de su uso como atavío (o elemento ornamental).

La importancia del desarrollo de un código ético se basa en que este pueda ganar legitimidad y adhesión voluntaria de carácter moral. Debe tomarse muy en serio la argumentación ético

– racional que sostiene cada documento en el que se presenta el código ético, pues se persigue, de alguna manera, la adhesión voluntaria de los participantes o profesionales dentro de la esfera de la vida. Es importante detenerse a examinar los tipos de racionalidad (a partir de las distintas perspectivas derivadas de las tradiciones de filosofía moral – dentro del ámbito de la ética aplicada) que subyacen a los códigos éticos. Lo anterior, responde a dos motivos fundamentales: primero, para poder ganar efectividad; segundo, por una exigencia ética. Si queremos hablar de códigos de ética, debemos atender qué concepto de razón inspira nuestra ética y cuál es nuestro método de argumentación. Así, se puede identificar los siguientes tipos de racionalidad según Cortina (1994):

TIPOS DE RACIONALIDAD ÉTICA	
Tipos de racionalidad	Características
Prudencial (tradición aristotélica)	1. El ámbito moral es el de la racionalidad que delibera en condiciones de incertidumbre sobre los medios más adecuados para alcanzar un fin. 2. El fin último (la felicidad) es lo que conviene a un hombre en el conjunto de su vida. 3. Las normas han de aplicarse a los casos concretos, ponderando los datos contextuales.
Calculadora (tradición utilitarista)	1. El ámbito moral es el de la maximización de la utilidad para todos los seres sentientes: buscar la mayor felicidad del mayor número. 2. Acción maximizante racional: la racional-teleológica 3. Los derechos humanos son convenciones útiles.
Práctica (tradición kantiana)	1. El ámbito moral es el del respeto a aquello que es absolutamente valioso: el ser humano. 2. No todo es mercancía que puede intercambiarse por un precio: el ser humano no tiene precio, sino dignidad.

	3. Los derechos humanos son exigencias racionales innegociables: con ellos no se puede comerciar.
Comunicativa (tradición dialógica)	1. Todo ser dotado de competencia comunicativa es un interlocutor válido (factor incondicionado). 2. Las normas morales son válidas según las consecuencias que tengan para los afectados por ellas (momento consecuencialista). 3. Siempre que satisfagan intereses universalizables (factor incondicionado).

Fuente: Cortina, 1994.

Como conclusión derivada de lo expuesto hasta ahora, puede decirse que el proceso de la fundamentación de los códigos morales en el escenario de las prácticas tanto cotidianas como profesionales, no debe estar exenta de los importantes aportes del estudio ético de las diferentes teorías filosóficas de la conducta humana. La reflexión en el ámbito de la ética aplicada, que se refleja en la organización de una sociedad a partir de unos valores y principios generalmente compartidos, son esencialmente fruto de una larga trayectoria filosófica que se ha pensado al hombre, su capacidad de elección y sus valoraciones morales en relación con las distintas circunstancias históricas y sociales en las que ha estado inmerso.

Los códigos morales han sido pensados, descartando los diferentes análisis de las teorías éticas, como sistemas de normas que orientan la acción humana y que establecen los tipos de valoraciones aceptados en determinados contextos sociales y prácticas profesionales. Sin embargo, cuando dichas reflexiones éticas son contempladas, se vislumbra que un código, más allá de un asunto legal y normativo, es un conjunto de principios y valores concebidos a partir de un ejercicio riguroso de las conductas y dinámicas de grupos humanos. Es precisamente lo que se rescata en este capítulo, que la configuración de cualquier normatividad no puede estar desprovista del entramado filosófico de los distintos enfoques éticos, que contribuyen a que la dimensión ética del sujeto moral parta de la concepción de la importancia de las virtudes, de la búsqueda del bien, de la búsqueda del deber ser, y de la

finalidad de cualquier práctica profesional: actuar de acuerdo con principios y normas interiorizados y no impuestos.

Cualquier dimensión ética, por tanto, contemplando el acervo filosófico del comportamiento moral, está llamada a hacer del individuo un sujeto capaz de valorar objetivamente, de guiar su conducta bajo los preceptos del deber no por sus consecuencias, sino por el deber mismo. Está, en últimas, llamada a forjar el carácter de cada individuo y profesional con el fin de estructurar una sociedad justa, recta, virtuosa y responsable.

7. RIESGOS PROFESIONALES Y RESPONSABILIDAD SOCIAL: LA ÉTICA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL CONTABLE

“La profesionalidad será una virtud pública en la medida en que sirva a los intereses comunes de la sociedad. No en la medida en que sirva sólo al mantenimiento y conservación de los roles, funciones y corporaciones existentes.”

Victoria Camps.

Debido a los procesos de industrialización y modernización, la ética actualmente permea todo lo público, en este caso, el mundo de los profesionales. Se ha hecho evidente, tanto en el ámbito de las interacciones comunes, que van desde la cotidianidad del ciudadano, padre o compañero de estudio hasta la del profesional, la existencia de ciertas reglas o principios de orden normativo que intentan guiar y reproducir comportamientos éticos en virtud de la construcción de una sociedad regida por el buen vivir. Incluso, más allá de un ámbito normativo, tal y como se mencionó en el anterior capítulo, la ética, como buen vivir, se configura como el presupuesto para la reflexión de nuestras conductas y acciones.

En el ámbito de lo profesional, dicha reflexión no es menos importante; la ética se contempla aquí no sólo en la construcción y análisis de los códigos éticos que dirigen la acción de los profesionales, sino en la importancia de concebir la ética como parte constitutiva del ser. En las sociedades actuales el ejercicio profesional se estima como un quehacer de gran importancia, no sólo en su función de servicio institucionalizado sino en su papel vocacional, que determina las formas de vida de grupos sociales. En ese sentido, puede apreciarse que la dimensión ética de toda profesión es un elemento ineludible, ya que toda sociedad espera que el profesional no solamente lleve a cabo un saber o arte para el cual fue formado, sino que ante todo lo haga bien, y eso implica poner en práctica los principios éticos que guían sus decisiones y acciones. Por tanto, dicha responsabilidad y compromiso que los profesionales

traen tanto con la sociedad como consigo mismos, posibilitan que la reflexión ética tenga una mirada frente a los diversos problemas y dilemas morales a los que están expuestos constantemente en la realidad de su cotidianidad.

En consecuencia, el propósito de este capítulo es mostrar esos riesgos y problemas a los que se expone constantemente el ejercicio profesional, en este caso específico el del contador público; y de qué modo la apropiación y el compromiso responsable con la profesión desde la perspectiva ética pueden mitigar dichos riesgos e incluso eludirlos. Para llevar a cabo este objetivo se propone, en primer lugar, ofrecer una definición del ejercicio profesional contable, su ámbito de estudio y su función social. En segundo lugar, se presentarán los riesgos morales del ejercicio profesional y los desafíos a los que se enfrenta en la sociedad. Por último, se ofrecerá una mirada crítica frente a la importancia de la responsabilidad social en la profesión contable.

7.1. EJERCICIO PROFESIONAL CONTABLE

Antes de hablar de la contaduría pública como ejercicio profesional es necesario remontarse a la disciplina en la cual se fundamenta, esto es, la contabilidad. Si bien estas dos nociones están íntimamente relacionadas, en virtud de sus implicaciones directas en la sociedad, no por ello debe inferirse que son iguales o que no tienen problemas propios. Mientras que la contabilidad se configura como el saber o teoría general, la contaduría pública se encarga específicamente de sus aplicaciones. En ese sentido, ofrecer una definición significativa del ejercicio profesional amerita contextualizar su saber, pues en el núcleo mismo de la disciplina pueden apreciarse fuertes tensiones epistemológicas en cuanto a su estatus como ciencia y críticas frente a su utilidad, por tanto, de no presentar una perspectiva holística de la misma, difícilmente pueda contemplarse la contaduría como un ejercicio mas allá de la simple aplicación de un cuerpo de conocimientos.

En sus comienzos, la contabilidad tuvo una función meramente técnica, en la que su empleo instrumental servía específicamente para el control y registro de las distintas actividades

mercantiles que se desarrollaban en las sociedades comerciales. Gracias a la evolución del comercio, y la demanda cada vez mayor de técnicas de registro, el pensamiento contable fue adquiriendo a través del tiempo la sistematización del contenido de sus prácticas. De ese modo, fueron creándose los principios y reglas generales a partir de las cuales se fundamentaría el quehacer contable. No obstante, pese a que su origen se constituyera como objeto instrumental y empírico, la contabilidad ha sido susceptible en las últimas décadas de una variedad de reflexiones fruto de la exigencia de una definición de la misma más allá de la simple colección de procedimientos, reglas, y técnicas aplicadas al ámbito económico y de negocios. La incesante búsqueda de su estatus como ciencia social, ha implicado no sólo reevaluar la concepción de su objeto de estudio, esto es, las dinámicas económicas, sino también el cuerpo teórico donde se asienta. En ese sentido, tal y como lo expresa el profesor Carlos García Casella (2003)¹³, la contabilidad ha atravesado un periodo histórico de transformación, donde ha buscado instaurarse como ciencia acabada en virtud de su importante papel no sólo para el desarrollo económico de los pueblos, sino también social. Concebirla como disciplina de naturaleza científica exigirá, por tanto, el progreso permanente de sus teorías, métodos y presupuestos, así como sus aplicaciones acordes a las realidades sociales, económicas, culturales y políticas en la que está inmersa.

En consecuencia, y siguiendo las ideas de Franco (2011), la contabilidad puede concebirse como un gran sistema de comunicación de información sobre los recursos de un territorio, su actividad económica, su producción, distribución y consumo de bienes y servicios, que constituyen una parte importante dentro de una sociedad, ya que a partir de ello se gestan planes de desarrollo económico-social (p.8). Además, la contabilidad tiene gran incidencia y fundamentación en *aspectos macro-sociales como renta nacional, política fiscal, modelos de desarrollo, gasto público, bienestar comunitario, calidad de vida*, entre otros (Franco, 2011, p.8). En ese orden de ideas, la disciplina contable, que ha cumplido una función social importante en términos de control y distribución de la información, no debe asociarse sólo a un uso instrumental y a una racionalidad económica, pues ésta también contempla las

¹³ En *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires, La Ley.

distintas dinámicas sociales, históricas y culturales en donde los procesos contables se hallan dependientes de dichas interacciones.

De acuerdo con la definición de contabilidad contemplada en el Decreto 2649 de 1996, del capítulo primero *de los principios de la contabilidad* donde: “*la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.*”, puede argüirse que dichas funciones, que proporcionan una útil información financiera para la toma de decisiones, no bastan para considerar al conocimiento contable como una ciencia, y menos como ciencia social. Esto en virtud de que sus fundamentos teóricos, metodologías, funciones y aplicaciones revisten aspectos y fenómenos sociales de naturaleza dinámica. Lo que implica entonces la necesaria reflexión de los elementos que integran dichos fenómenos y que compete al saber contable: la riqueza, el capital, el trabajo, que demandan constantemente una crítica y una re significación a través del análisis y control. Es decir, que una tentativa de definición debe comprender muchos más aspectos que sólo los técnicos. Debe entenderse, de acuerdo con Giraldo (2010), que la contabilidad como disciplina y actividad está unida al movimiento de las relaciones sociales, ya que es poseedora de un discurso capaz de evidenciar los conflictos micro-organizacionales y macro-sociales (p.236). Además, de su papel en los conflictos de carácter macro-económicos como el desempleo, la pobreza, marginalidad, regalías, etc., donde los procedimientos contables están implicados (Giraldo, 2010).

Se puede deducir de lo anteriormente expuesto, que la disciplina contable ocupa más que un escenario económico en términos de utilidad y técnica, pues representa una apuesta al servicio de la sociedad, donde se garantiza el control de los intereses públicos y su valor con respecto a las diferentes circunstancias: sociales, culturales o históricas. De acuerdo con Marx, la contabilidad tiene por encima de todo un alcance esencialmente social. En su obra *El Capital*, lo expresa del siguiente modo:

La contabilidad, en cambio, como control y compendio ideal del proceso, es más necesaria cuanto más carácter social adquiere este proceso y más pierde su carácter puramente individual; es más necesaria, por tanto, en la producción capitalista que en la producción desperdigada de las empresas artesanales y campesinas, y más necesaria todavía en una producción de tipo colectivo que en la producción capitalista. (Tomo II, Vol.4, 2008, p. 160).

En relación con la anterior cita, la contabilidad se comprende como un campo que rebasa los límites de sus nexos con la propiedad privada y se instaura en función de las realidades sociales en términos de su bienestar económico y organización de sus riquezas. En otras palabras, se reconoce que su ejercicio, en esencia, es más una apuesta por la satisfacción de los intereses públicos en lugar de los intereses de una clase predominante o grupo privilegiado. Siguiendo las ideas del profesor Manuel Gil (2008), la contabilidad debe estar comprometida y basada en la condición humana, involucrándose en las transformaciones sociales en pro de una equidad social y distanciándose de una condición de servicio alienado que sólo busca la acumulación y concentración de riqueza. La posibilidad de que dicha concepción holística de la disciplina se contemple en cada una de sus aplicaciones, depende de su constante examen crítico, y la coherencia de sus prácticas y reflexiones en relación con los contextos sociales específicos.

Ahora bien, en cuanto a su carácter de conocimiento científico, la contabilidad ha sido susceptible de extensas reflexiones a causa de su constante reduccionismo al campo de las finanzas y a las acciones registrales. Un sesgo que en efecto no ha permitido vislumbrar su capacidad de configurarse como un saber conceptual, explicativo y además predictivo. Siguiendo a Gil (2012):

La Contabilidad no es una técnica registral e informativa –que también lo es– sino un conocimiento formalizado y sistemático que permite analizar e interpretar ciertos aspectos de los comportamientos humanos y de la realidad que se construye a su alrededor. El valor agregado de la Contabilidad en la sociedad no es solo registral (con intereses en las relaciones jurídicas) e

informativo (con intereses de los mercados de capitales), sino su capacidad analítica e interpretativa (el contenido hermenéutico de la Contabilidad), que hace que se amplíe la base de sus stakeholders hacia campos no-financieros (como la Contabilidad social y la ambiental). (p.98).

Se aprecia entonces con lo anteriormente mencionado, que la contabilidad no tiene problema en disponer de un cuerpo de conocimientos de base científica, ni mucho menos de disponer de sofisticados métodos, técnicas y procedimientos. Es más, la disciplina misma lo exige en virtud de sus campos de acción y la compleja realidad social. Sus aplicaciones son tan significativas que de ella depende, a partir de su ejercicio de sistematización de información, la producción de conocimientos decisorios en asuntos socio-económicos. Además, dada la multiplicidad de roles que cumple en la sociedad, la contabilidad está llamada al diálogo e intercambio con otras disciplinas; es por ello que, tal y como lo expresa el profesor Gil (2012), tiene un gran soporte y anclaje en los conocimientos sociales.

En ese orden de ideas, no es difícil reconocer en la disciplina contable sus intereses investigativos y científicos, al igual que su capacidad para organizarse como ciencia. De acuerdo con William Rojas (1999):

La contabilidad ha sumado en su forma el trabajo instrumental científico, el método axiomático, el experimental, la explicación inductiva, deductiva, la formalización, la falsación, entre otros, con el ánimo de enriquecer su contenido y sus servicios sociales. Dicho en otros términos, la contabilidad es hoy en día una práctica social con inquietudes “científicas” y con un sentido notoriamente público, ligada a la historia de las organizaciones. (p.113).

En virtud de lo mencionado, el desarrollo científico que trae consigo el conocimiento contable, contempla tanto teorías, asociadas a ciencias de carácter social como la economía, en donde su interés radica en temas relacionados con mercado, capital o finanzas; así como también métodos, procesos y conocimientos vinculados con lo administrativo, lo normativo y lo tecnológico. En cuanto a su aspecto técnico, la contabilidad cuenta con sofisticados

mecanismos de medición y predicción con una base científica. Según Gil (2012), hace uso de técnicas como *el valor de utilización económica, los valores corrientes, los estados contables, la matriz de insumo-producto*; y técnicas de análisis e interpretación como los ratio de solvencia (p.98). Todas estas en función de proporcionar información lo suficientemente especializada para lograr explicar y representar la realidad económica al igual que las decisiones financieras para el desarrollo socio-económico de las naciones.

De esta manera, se aprecia que la evolución del conocimiento contable al estatus de ciencia corresponde a la creación cada vez más compleja y sofisticada de teorías, modelos y prácticas que le permiten entender el carácter dinámico de las sociedades, a la vez que le proporciona información valiosa (a partir de su capacidad predictiva) para procurar el bienestar económico de las mismas. En ese sentido, y citando al profesor William Rojas (1999):

La contabilidad puede y debe ser leída bajo una perspectiva progresista que se proponga en términos de bienestar colectivo y que permita a su vez *desencasillar la contabilidad y la contaduría de la concepción tecnocrática que describe su funcionamiento en un vacío de posibilidades humanas.* (p.115).

Ahora bien, si la contabilidad corresponde al conocimiento disciplinar que se configura a partir de un gran sistema de información económico y social, (importante para la determinación en asuntos de planeación económico, político y social que afectan los intereses de la sociedad), la contaduría pública se concibe como la profesión que pone en práctica dicho conocimiento. Su praxis no sólo se fundamenta en los conocimientos contables, sino que requiere de otros saberes como las matemáticas, la económica, la administración, el derecho, entre otros. Todo ello en virtud de su labor de satisfacer las problemáticas y necesidades sociales, -he ahí su carácter social- que ameritan conocimientos interdisciplinarios y posturas críticas-analíticas. En ese sentido, la contaduría pública como ejercicio profesional se encarga de construir, controlar, evaluar y soportar valiosa información (financiera) indispensable para que la sociedad opere y establezca condiciones de desarrollo (Franco, 2011).

De acuerdo con la Ley 43 de 1990, *la Contaduría Pública es una profesión que tiene como fin satisfacer 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*. Lo que indica que su función social es importante, en la medida en que es la encargada, a través de un vasto conocimiento en finanzas, auditoría, administración, inversión, entre otros, del manejo de los recursos económicos y la distribución de información acerca de las actividades de las organizaciones. Por otro lado, es una profesión que al estar tan vinculada a los intereses sociales, demanda continuamente un estudio de los diversos fenómenos históricos, culturales y políticos que comprenden la estructura de la vida social. En ese sentido, no es suficiente con distinguir su quehacer a partir de la clasificación, definición y cálculo de cifras y estados, sino que comprende esencialmente dinámicas de análisis, interpretación y comprensión de las variadas y complejas interconexiones de la realidad social donde su mirada puede ser determinante. Siguiendo a Giraldo (2010), pensar la contaduría pública como una profesión liberal, al servicio de la sociedad, significa entender las necesidades de la comunidad y ofrecer soluciones a los problemas del campo contable pero en conexión constante con lo económico y lo social (p. 237).

Entendemos así, que tanto la contabilidad como la contaduría describen importantes interacciones sociales, en los términos jurídicos y económicos en donde sus aplicaciones propician la construcción de una sociedad en donde prima el interés público, la justicia social y la equidad. Por tanto, no es suficiente con direccionar su ejercicio al dictamen de estados financieros, sino más bien incursionar su dirección a una concepción holística de lo social y los fenómenos económicos que en ella acaecen.

En cuanto al ejercicio profesional contable, siguiendo lo anteriormente expuesto, tiene consecuentemente una función importante y directa en las actividades de la vida pública y también privada. Es decir, de los organismos y la comunidad social como tal; dando cuenta de los intereses públicos de la sociedad y del Estado, a través de su compromiso moral y

profesional de velar por la transparencia y bienestar de los mismos. De acuerdo con la Ley 43 de 1990, al contador público se le entenderá como “*persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general*”. Por tanto, el profesional tiene la gran responsabilidad de ser garante de la confianza depositada en su ejercicio de manejo y control de los intereses y riquezas de otros. Además, se encuentra regulado por una sólida formación jurídica normativa, que le exige prácticas honestas, transparentes y completas sobre todo en la producción de información contable.

Por otro lado, es importante también vislumbrar que el contador público no sólo es un agente que registra y manipula información; tampoco un humanoide contable que se desinteresa por el pensamiento crítico y la investigación (aunque en muchos escenarios sea precisamente esa la crítica). Por el contrario, y siguiendo el carácter social de su ejercicio, el contador es el encargado de *ser juez de los hechos económicos y notario de los actos contables, constructor de confianza pública; y en desarrollo de estas actividades, se convierte en centro de la actividad económica por controlar en sí la política fiscal* (Franco, 2011, p.377). Así mismo, es gestor de un conocimiento y una información valiosa sobre la riqueza, el ingreso y capital que trasciende los intereses de las organizaciones y las empresas, alcanzando un equilibrio de las relaciones económicas a un nivel más general. Es decir, que más allá de la búsqueda de la maximización de las ganancias en los propietarios individuales, el contador trabaja para la sociedad y para la armonía de la misma.

En ese sentido, el trabajo del contador es algo más ético que técnico. Pues trae consigo un gran compromiso con los intereses de otros que están bajo su control e inspección. Por tal razón, sobre su ejercicio siempre recaerá el interrogante acerca de su labor y servicio, de si está en función de las dinámicas de las sociedades capitalistas, protegiendo sus utilidades, o si por el contrario tiene un interés primordial por sectores más amplios de la sociedad, en donde se busca asegurar el beneficio de muchos en lugar de pocos.

7.2. LOS RIESGOS INHERENTES AL EJERCICIO PROFESIONAL

La contaduría pública, como muchas otras profesiones que cumplen la función de poner al servicio de la sociedad los conocimientos y prácticas configurados en su quehacer, está sujeta a miradas y condicionamientos que regulan su trabajo, en virtud de los importantes intereses sociales que están bajo su dominio. No es de sorprender, dado el ámbito de su ejercicio que implica escenarios de orden económico y de desarrollo, que las tensiones éticas estén al orden del día. La profesión contable, de acuerdo con Giraldo (2013), ha sido una de las principales contribuyentes al declive de los estándares éticos dentro de los negocios y en la sociedad como tal. La variedad de situaciones y problemas éticos han obedecido a la primacía del interés y racionalidad económica. Una lógica de beneficio que se refleja en el manejo y administración de los recursos, así como de la representación y divulgación de la información contable que no trae consigo claridad, honestidad e imparcialidad, sino que revela las malas prácticas y procedimientos contables que evidencian el escaso compromiso ético profesional del contador. Por tanto, las constantes críticas y señalamientos a su labor no representan hoy en día ninguna novedad, pues ha sido una idónea herramienta para la distorsión de las realidades y situaciones económicas, como también de los estados financieros por parte de empresas y organizaciones que sacan beneficios a costa del importante manejo de información del cual es responsable la profesión. En ese sentido, la contaduría pública se constituye como una actividad susceptible del detrimento moral, y de la cual, paradójicamente, se espera que proteja y defienda los intereses económicos de la sociedad y de las instituciones.

En ese orden de ideas, los significativos indicadores de manipulación, distorsión y encubrimiento de datos e información importante por parte de la profesión contable, han propiciado escenarios de reflexión en los que se busca cuestionar la formación ética del contador y re significar sus prácticas en pro de la construcción de una sociedad más justa, equitativa y sobre todo coherente con sus principios. Sin embargo, dicha cuestión y re significación, no implica necesariamente pensarse sólo la ética en virtud del cumplimiento de las extensas normas morales que acoge la profesión, que de hecho se encuentra regulada por muchas. Todo lo contrario, el problema no se haya en cuantas normas puedan haber, sino

en la capacidad de interiorización de la norma, y aún más importante, la interiorización del valor de la ética en las prácticas tanto profesionales como cotidianas. La actitud ética, la apuesta por acciones coherentes con valores y principios, no es algo que se aprenda a través de la lectura monótona de un listado de decretos y leyes, que en sí mismos no carecen de valor, puesto que son indispensables para guiar al profesional en situaciones de conflicto moral que se le presentan y de las cuales se ve obligado a decidir; se trata más bien de la apropiación e interiorización de prácticas que son constitutivas del ser mismo, es decir, la ética por excelencia es parte del ser humano, y la tarea es procurar que se refleje en cada ámbito de la vida, sea esta contemplada o no como una norma u obligación.

Ahora bien, los riegos morales a los que está constantemente expuesto el profesional contable; las actitudes anti-éticas que han caracterizado su oficio, obedecen a una serie de elementos que permiten comprender porqué se presentan tantos conflictos de carácter moral habiendo un robusto cuerpo normativo que intenta evitar esas situaciones fomentando precisamente su cumplimiento. Uno de esos elementos es el tipo de sociedad desde la cual el profesional contable se configura. Es decir, el tipo de sociedad a partir de la cual el contador se construye no sólo como profesional sino también como persona; una sociedad en la que se pondrá en juego sus saberes y sus prácticas ¿Cuáles son entonces sus características?. De acuerdo con Bauman (2005), estamos ante una sociedad fruto de los resultados de la modernidad; una sociedad esencialmente capitalista. Su principal cualidad consiste en anteponer los intereses económicos, conservar la propiedad privada, y, sobre todo, procurar la maximización del capital a costos significativamente altos pero respaldados en una idea de progreso y desarrollo. En ese sentido, se comprende que el ejercicio del contador está inmerso en una lógica de mercantilización, cosificación y explotación no sólo de recursos naturales, sino de seres humanos y no humanos en los que cada vez es menos visible la necesaria dimensión ética que comprende cualquier práctica.

Del mismo modo, y siguiendo las ideas del sociólogo Ulrich Beck en *Sociedad del riesgo* (1998), la actual configuración social, que se caracteriza por ser una sociedad de riesgo, es el resultado del curso de la modernización y su proceso de industrialización. La temprana etapa capitalista, que hacía concebir a la sociedad y sus miembros a partir de un ideal de

producción y crecimiento económico, ahora se ha desplazado por una lógica de mitigación de riesgos resultado precisamente de las consecuencias desastrosas de la modernidad en diferentes ámbitos (ambientales, sociales, culturales y económicos). En ese sentido, la producción sistemática de peligros por parte de la modernidad a través de su idea de progreso, ha hecho que hoy en día la cuestión se centre en cómo prevenir, minimizar y sobre todo invisibilizar la verdadera magnitud de las amenazas y daños que una lógica capitalista tiene sobre la sociedad. En efecto, esta lectura tiene considerables repercusiones en la dimensión del ejercicio profesional, ya que, desde la perspectiva ética, las prácticas contables se hayan fuertemente regidas por códigos morales que enfatizan en los innumerables riesgos que se contemplan al no seguir una normatividad, y consecuentemente, lo que debe asumirse tras la infracción de dichos códigos. Parece ser que hay una continua necesidad de dilucidar en la formación del contador los riesgos y amenazas de orden moral a los que se verá enfrentado y sobre todo las fuertes sanciones de las que será objeto.

Un propósito que no es menos importante, pero haciendo analogía con la sociedad del riesgo, se vislumbra que, en lugar de apostar por cambiar la lógica, las dinámicas y las concepciones de sujeto y sociedad, lo que se hace es buscar la forma de que los impactos no sean ni acelerados, ni desmesurados. En otras palabras, lo que se busca dar razón con la analogía es que muchos de los problemas morales de los cuales son susceptibles los profesionales contables, obedece a que su formación ética está basada en la advertencia y regulación, en lugar de propiciar una formación que cambie la forma en cómo los individuos se conciben como humanos, como profesionales y como seres sociales dotados de razón. Por tanto, una auténtica interiorización de la norma no se rige en función del miedo a la sanción, sino de la importancia de la construcción del deber ser.

Resumiendo este primer elemento, se observa entonces que las prácticas del contador se encuentran fuertemente influenciadas por la lógica del capitalismo; en otras palabras, sus acciones reflejan precisamente el pensamiento que los gobierna: relaciones de poder, individualismo, maximización económica, lógica neoliberal, consumismo, conservación de intereses privados, entre otros. En ese sentido, la formación del contador parece estar dirigida

a sostener las dinámicas de este tipo de sociedad, donde se procura beneficiar a los grandes accionistas, empresarios, inversionistas y multinacionales. Siguiendo a Álvarez (2008):

Se ve como legítimo que lo contable se ajuste a los cánones del modelo económico vigente, cuyos criterios y valores de base reclaman, como condición de progreso y desarrollo social, la eliminación de las barreras arancelarias, para permitir el flujo libre de mercancías y capitales, mas no de personas, a lo largo y ancho del mundo; la desnacionalización de los bienes estatales, la privatización de todas las actividades potencialmente lucrativas y catalogadas dentro del ramo de los servicios públicos, la priorización del pago de la deuda pública, etc. (p.9).

De acuerdo con lo mencionado, la globalización social y económica ha propiciado la creación de una racionalidad mercantilista donde el perfil del profesional se orienta a fortalecer los engranajes de un sistema que se caracteriza por la dominación, la explotación y la exclusión permanente de los valores, haciendo de la crítica y el cuestionamiento un espacio cada vez más reducido. En palabras de McPhail (1999), el tipo de sociedad de la cual hace lectura el contador para su formación profesional, *le provee una identidad moral que no solamente lo convierte en servidor del capitalismo sino también del tipo de racionalidad instrumental en el cual éste se basa* (p.4). Se puede hallar aquí una significativa amenaza a las prácticas éticas de los contadores (sino la más importante) debido a que la identidad moral está siendo forjada por una estructura de conservación de poder social y económico. Esto representa un notable problema, puesto que no puede esperarse un comportamiento ético que vaya en función de principios claros y valores sociales, si la identidad no se ha construido antes a partir de otros preceptos que no sean los del predominio continuo del capitalismo. Nuevamente McPhail lo expresa así:

Dentro de la profesión contable, el rostro del otro no nos confronta, la identidad, la personalidad y la humanidad permanecen invisibles. El conocimiento que la contabilidad provee tiende a categorizar y clasificar los individuos de una manera tal que se pierde su identidad (1999, p.21).

El profesional contable ha puesto en riesgo su identidad moral y sus principios en función de una racionalidad económica que lo lleva a justificar sus acciones como apropiadas en virtud de fortalecer la eficiencia y rentabilidad de su ejercicio. Por tanto, ha creado el imaginario de que un buen profesional es aquel que procura el beneficio de sus patronos, y que lleva a cabo su labor de acuerdo a las normas y reglas que le son impuestas, y de las cuales no tiene posición de cuestionar ya que su trabajo se limita a obedecer y registrar. En ese sentido, *¿Cómo pedir un profesional comprometido con una praxis contable, si nuestra comunidad académica no ha decantado los mecanismos para explicar las bases morales y científicas necesarias para transformar los imaginarios manageriales que ven en la contaduría un mero oficio de cálculo que se legitima en sus aportes al desarrollo del mercado ultraliberal contemporáneo?*¹⁴. En la educación contable, al igual que en la sociedad, se dan operaciones hegemónicas en las que el profesional somete su racionalidad, su conocimiento, su desarrollo integral hasta su humanidad a dinámicas de mercado, competencia y utilidad. En consecuencia, el comportamiento anti-ético no se ve sólo motivado por el sentimiento egoísta de sacar beneficios propios, sino también por la existencia de intereses ajenos, manipulación por parte de las empresas e instituciones, y sobre todo, por una sociedad que mide al hombre de acuerdo a una escala de valores donde el éxito se instaura como el valor principal. Un éxito que en efecto solo contempla logros de carácter material, poniendo en riesgo el criterio moral de la profesión, pero asegurando ganancias a cualquier costo. Y lo que puede ser aun peor, ese ideal de profesional exitoso termina justificando las faltas, los fraudes y la corrupción por conservar el *statu quo* de sectores minoritarios. En otras palabras, se convierte en un agente de poder; un poder que le es ajeno en sí mismo.

De acuerdo con Pinilla & Álvarez (2013):

Este tipo de comportamiento sepulta el interés público y se erige a costa de la destrucción de lo que signifique un obstáculo, cercenando en su camino la ética y los derechos de las personas. Todo esto ayuda a tejer una red de corrupción, ya que hasta la voluntad estatal se rinde a los intereses privados,

¹⁴ (Dufour, 2007. Citado en Rojas & Giraldo, 2015, p.271).

las democracias terminan siendo plutocracias, la voluntad se sustituye por el marketing, y las personas éticas terminan convirtiéndose en lacayos y abanderados de este sistema. (p.150).

Otro elemento importante dentro de los riesgos morales inherentes al ejercicio profesional, está relacionado con la crisis de valores por los que atraviesa la sociedad, y en los que están inmersas las empresas, corporaciones y muchas instituciones públicas. Básicamente, los comportamientos anti-éticos de la profesión han estado involucrados aquí en el uso de prácticas inadecuadas, en la manipulación de cifras contables, en el aumento y reducción de estados financieros, ya sea para mejorar las expectativas de inversionistas o para obtener menor base gravable de impuestos (Giraldo, 2013). Y lo que es más grave, es que éstas conductas parecen estar motivadas cada día por las empresas con el fin de cumplir objetivos, sin importar el enfrentamiento con dilemas morales, ni mucho menos las consecuencias que decisiones importantes puedan tener sobre la sociedad, las personas, el medio ambiente, entre otros.

En ese sentido, no es sorpresa que las prácticas de muchas empresas estén generando un ambiente de incertidumbre e incredulidad, ya que su transparencia se ha visto comprometida gracias a los grandes escándalos financieros, en donde el contador público se ha convertido en la herramienta para la materialización de los engaños y artimañas poniendo en tela de juicio la buena fe, la idoneidad del profesional contable, la fe pública y sus principios morales (Pinilla & Álvarez, 2013). En consecuencia, la pobre dimensión ética de corporaciones, instituciones y empresas, además del escaso carácter moral cultivado en el profesional, han hecho que éste se convierta en un instrumento que solo sirve para ayudar a la acumulación de riqueza, a la evasión de impuestos y al cumplimiento de metas con el argumento de ser una habilidad práctica en lugar de una instigación al delito.

Por otro lado, gran parte de la pérdida de la dimensión ética de la profesión contable, se ha debido a la limitación de su ejercicio como un mero proceso de registro, interpretación de datos, aplicación de técnicas, divulgación de información y control, en el que pocas veces se abren los espacios en donde su oficio es realmente cuestionado, y no precisamente en virtud

de sus cuestionamientos sociales por sus malas prácticas (difusión de balances falsos, estafas, evasiones fiscales, lavado de dinero, sobornos, etc.,) que están a la orden del día, sino un cuestionamiento en cuanto a su razón de ser; en cuanto a su configuración como profesión al servicio de la sociedad y su bienestar. Existe una fuerte *actitud de ceguera y sordomudez ante los problemas del ejercicio contable y su profunda relación con problemas de interés económico, social y político* (Giraldo, 2010, p.226). Además, en los espacios en los que el profesional suele desenvolverse -esto es, las empresas- tampoco han propiciado una reflexión importante en cuanto a la ética profesional. Por el contrario, han exigido más bien conductas inadecuadas comprometiendo los valores y principios del contador. Lo que invita a pensar que en este proceso de construcción de identidad moral, tanto las empresas como los profesionales a su servicio, están llamados a resignificar sus prácticas, con el fin de que no sea vea expuesta la confianza pública, y mucho menos la fe pública que trae consigo efectos jurídicos.

Finalmente, los riesgos morales a los que se enfrenta diariamente los profesionales contables, no podrán dirimirse si antes la concepción misma de la norma, la ética y la profesión no son revaloradas. El gran cuerpo normativo con el que cuenta la contaduría para guiar sus prácticas, no tendrá los efectos significativos esperados si no tiene una sólida justificación social, histórica, cultural, incluso científica en la que el profesional pueda interiorizar la importancia de las buenas conductas, no sólo para el bienestar social, sino para su construcción personal y la conquista de la dignidad humana. En palabras de la filósofa Adela Cortina (2009):

Ni las leyes pueden regular todas las relaciones humanas, ni existe el juez omnipresente, capaz de conocer y condenar las infracciones. Es indispensable el ethos, las costumbres que componen el carácter de la empresa y no necesitan justificarse a cada momento; la obviedad de que el éxito económico depende de la tecnología, la incentiva privada, las habilidades, el liderazgo, las políticas comerciales, eficacia de los sistemas financieros, las políticas públicas, pero también, y muy especialmente, de una ética empresarial que garantice el cumplimiento cotidiano. (p. 124).

De acuerdo con Cortina, se puede inferir que los problemas morales más relevantes con los que se enfrenta el profesional, no radican en la toma de decisiones en relación con una sanción, regulación, o penalización. Más bien se centra en cómo la ética está lo suficientemente cultivada en los profesionales como para guiar sus acciones no sólo con base en una racionalidad moral, sino también en un sentimiento moral que los motiva a actuar correctamente según sus principios del deber ser (y no por miedo al castigo).

7.3. RESPONSABILIDAD SOCIAL

Como se mencionó anteriormente, la formación ética del contador público se ha puesto en tela de juicio gracias a la crisis moral que se ha reflejado en sus acciones consideradas dependientes, deshonestas, parcializadas y facilitadores de concentración económica de capital por parte de empresas y organizaciones. Muchas de las valoraciones éticas que conforman parte de su actividad profesional, se han visto con frecuencia dependientes de un esquema de fidelidad y obediencia a las empresas o instituciones donde trabajan. Por tal motivo, no sólo hay una promoción de acciones moralmente incorrectas por parte de los profesionales, sino de las empresas mismas que por sus intereses no contribuyen una imagen de responsabilidad ante la sociedad. Se vislumbra entonces, tanto la necesidad de incorporar un discurso ético dentro de las prácticas del contador, como la indispensable reflexión de la ética empresarial, con la intención de transformar los imaginarios colectivos que asumen que una idea de desarrollo y progreso económico implica delegar el deber ser a mecanismos de competencia, poder y enriquecimiento. Efectivamente, lo que se estima es que guardan un compromiso con el crecimiento económico pero no procuran el balance y equilibrio con aspectos sociales, culturales, ambientales y sobre todo humanos.

Así, se aprecia que una profesión como la contaduría pública, que encierra en sí misma una función social importante, es ante todo un ejercicio moral que involucra una formación equilibrada entre las bases científico-técnicas y las competencias humanísticas. La ausencia de esta última, la poca apuesta por un aprendizaje integral, ciertamente se ha visto reflejada

en la falta de transparencia y pérdida de confianza hacia los contadores, lo que invita a cuestionar un factor importante: su responsabilidad social.

La responsabilidad social, sin duda, tal y como lo expresa Adela Cortina, comprende una dimensión de la ética profesional y empresarial que debe asumirse como herramienta de gestión; como medida de prudencia y como exigencia de justicia (2009, p. 119). La responsabilidad social es, ante todo, un compromiso y una deuda que se adquiere con la sociedad en la que el profesional tiene la tarea de procurar la construcción de confianza, tratando de mantenerse al margen de su independencia y fomentando el cumplimiento de la Ley. En palabras de McPhail (1999), el alcance ético de la profesión, es decir, su responsabilidad social, radica en mantenerse objetivo ante los conflictos de interés que puedan amenazar la credibilidad de la diversa información que tiene la tarea de proveer (p.5). En ese sentido, se comprende que gran parte de esa responsabilidad social, que además de ser un compromiso con la profesión y la sociedad, actúa bajo un régimen legal en donde el contador, bajo la confianza otorgada, rinde cuentas a la sociedad frente al comportamiento y manejo de la riqueza por parte de empresas, organismos e instituciones. La finalidad que se busca es que el profesional pueda otorgar una valiosa información con respecto al manejo integral y sustentable que se tenga del capital. De acuerdo con Gil:

La rendición de cuentas debe velar por la transparencia de los reportes, para garantizar que la lectura que hace la sociedad con respecto a la gestión de la riqueza ambiental, social y económica incluya todos los aspectos relevantes para una evaluación de la organización y la adopción de medidas orientadas a unas relaciones sustentables entre el hombre y la naturaleza. (S.f., p.4)

En este aspecto, la rendición de cuentas no cumple otra función que dimensionar la gran responsabilidad del profesional en su labor de guardián de la riqueza económica, social y ambiental de las sociedades. En él recae la protección de los intereses de grandes grupos humanos más que de las pequeñas organizaciones y empresas. En otras palabras, el contador está al servicio del interés público, y ello implica poner dicho bienestar social por encima de cualquier otro interés. Por tanto, hablar de responsabilidad social cobra sentido en la medida

en que se funda moralmente en la idea del bien común. Ahora bien, la idea del bien común no es algo que sólo haga parte de la comprensión ética del profesional, dentro de las mismas organizaciones, empresas e instituciones existe una apuesta, desde la ética empresarial, para que el bien común se configure como propósito indispensable para el progreso social de una sociedad pluralista (Cortina, 2009). No obstante, que esto se haga posible depende de la deconstrucción en los imaginarios colectivos de la idea de que las empresas nada tienen que ver en la cimentación de sociedades civilizadas; por el contrario, el mayor peso de responsabilidad social recae en ellas debido a sus impactos en diferentes esferas humanas, culturales y medioambientales. De acuerdo con Cortina (2009):

Conviene recordar que todo lo que debe formar parte del núcleo duro de la empresa afecta a su *ethos*, a su carácter, no es una adquisición puntual, que vale para un tiempo, sino que ha de transformar el carácter de la empresa desde dentro. De eso, justamente, trata buena parte de la ética: del carácter que es preciso asumir día a día, que dura, no solo un instante, sino en el medio largo plazo. La responsabilidad social tiene que formar parte indispensable de la vida de la empresa, porque ha de incorporarse a su entraña, transformándola internamente. (p.121)

De este modo, la responsabilidad social se conforma como un valor cultural de gran importancia, ya que no solamente está dirigida al crecimiento personal sino que pretende operar dentro de todos los espacios y ámbitos morales de la vida humana. Una actitud ética, por tanto, es una actitud de responsabilidad con los otros; de un compromiso con lo que es importante para la sociedad y que debe ser protegido y conservado.

Dimensionamos entonces a la responsabilidad social como un gran capital ético, que contempla tanto profesionales como empresas, y que se constituye como el gran desafío actual del ejercicio profesional. Dentro de ella se comprenden valores importantes como la verdad, la honradez, la justicia, la rectitud, que son posibles ejercerlos una vez el profesional haya hecho de su independencia un principio necesario para cualquier juicio. En la independencia el profesional asume la total responsabilidad de sus actos, y esa misma

condición le permite valorar su ejercicio más allá de sus prácticas alienantes. Por tanto, la apuesta por una formación integral y con un sentido de compromiso social, orienta al profesional a evaluar cuestiones como conservación del patrimonio social, ambiental y cultural; gestión y control de intereses públicos y privados; problemas de corrupción entre muchos otros (Álvarez, 2008). En consecuencia, no hay responsabilidad social sin independencia; y no hay independencia sin un ejercicio crítico de las prácticas éticas tanto de profesionales como de empresas.

La responsabilidad social también implica, por otro lado, la orientación al cumplimiento de la norma, y no en el sentido de ceñirse sin crítica ni reflexión a la misma, sino en la interiorización de su importancia y pertinencia. La norma permite que el profesional pueda guiarse en las situaciones coyunturales, pero no le garantiza la reflexión moral. Por esa razón, la responsabilidad social del contador debe soportarse tanto en un código de ética, como en una valoración de sus prácticas. Esta última le permitirá vislumbrar que el examen constante de su ejercicio es una forma de construirse como ser humano; y una forma de situarse como individuo modelo dentro de una sociedad. Por tanto, está llamado a incorporar nuevamente valores éticos y sociales que se habían perdido gracias a las ambiciones desmedidas que rodean su quehacer. Valores tales como *integridad, objetividad e independencia, conocimiento de las normas profesionales éticas, preocupación por el interés público, sensibilidad con la realidad social, credibilidad y compromiso social* (Franco, 2011).

Por último, cabe rescatar que la dimensión ética del profesional contable no se limita únicamente a un establecimiento de normas, es por esa razón que las tensiones y problemáticas morales de su ejercicio no han sido superadas. Más allá de ello, la importancia de la ética radica en la apropiación de unos valores que antes de estar en un marco profesional, son indispensables para el “ser persona”. En ese sentido, nuestra profesión, y las acciones y decisiones que en ella se ejercen, son el reflejo de nosotros mismos. Además, es importante conservar la esencia misma de la profesión; una esencia que se configura desde su función social. En palabras de Victoria Camps (1990), una profesión es una virtud pública cuando procura mantener y conservar los intereses comunes de la sociedad, y no se sirva sólo del mantenimiento y conservación de un poder (p.105). En consecuencia, no será posible que

el ejercicio profesional contable asuma los retos y problemas morales si antes los principios éticos donde se asientan no son cuestionados y revaluados, esto es, la necesaria reestructuración de su formación ética y la re significación de sus prácticas.

8. EL CÓDIGO DE ÉTICA EN EL EJERCICIO PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO EN COLOMBIA

“La única opción que se puede tener ante una norma que se considere injusta es la objeción de conciencia y la desobediencia civil pacífica”.

Adela Cortina.

Desde hace una década se ha llevado a cabo en el país un proceso de adopción de estándares y marcos de referencia internacionales para la regulación de la profesión contable. En vista de la internacionalización de la economía, y las relaciones comerciales cada vez más amplias entre diferentes naciones, así como la globalización financiera y la necesaria estabilidad de los mercados en función de una fructífera economía, organizaciones de carácter global como la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), se ha propuesto desde hace varios años desempeñar un papel importante en el desarrollo fuerte y sostenible de las economías internacionales y la promoción de normas profesionales de alta calidad para los contadores en virtud de su ejercicio central dentro de estas dinámicas de globalización. Colombia no ha sido exenta de estos procesos de unificación del lenguaje contable y se ha configurado como uno de los más de cien países que ha alineado sus estándares con los ya establecidos y ampliamente aceptados internacionalmente como los de la IFAC. Así, se han adoptado normas en relación con la formación en contaduría; en auditoría y aseguramiento; en contabilidad para el sector público y por último en el carácter ético de la profesión contable. El reconocimiento de estas normas y la integración de las mismas en la formación y prácticas del contador buscan dar respuestas a los cambios en los entornos donde se desenvuelve; cambios que contemplan la globalización de la información, la comunicación, la tecnología y los grandes entes reguladores de la profesión que evalúan si dicha formación está dando resultados a las exigencias de la sociedad. Por tanto, la incorporación de las normas emitidas por la IFAC pretende fortalecer las habilidades en los contadores en su proceso de identificar problemas; en la adquisición de un cuerpo de conocimientos más

sólido que permita resolverlas y finalmente unas directrices que orienten la aplicación de dichos conocimientos de la manera más ética posible para obtener resultados positivos (IFAC, 2008).

En consecuencia, con la idea de hacer parte de la convergencia mundial de estandarización de normas, Colombia promulgó en el año 2009 la Ley 1314 que permitiría a la profesión contable conformar su ejercicio a partir de un sistema único y homogéneo de alta calidad, lo que implicó considerables reformas en cuanto a sus aspectos disciplinarios, institucionales y teóricos-conceptuales. El soporte normativo de esta Ley a los cambios sustanciales en materia de normas de información contable y financiera, además de los preceptos éticos desde los que se sustenta las prácticas contables, se orientó a posibilitar que distintas entidades (en representación de accionistas, acreedores, gerentes, hasta el mismo gobierno) pudieran contar con una información financiera comprensible, confiable, útil, pertinente y sobre todo transparente para la toma de decisiones importantes. De igual modo, dado que los profesionales en contaduría desempeñan un papel determinante dentro de los procesos de interpretación, expedición y armonización de información financiera, de los cuales emiten decisiones que comprometen su profesionalismo, se convierte en una cuestión ineludible la responsabilidad ética que dichas prácticas representan. Por tanto, con el objeto de salvaguardar la transparencia y la confianza que le son depositadas en su ejercicio, el contador debe orientarse, a través de un cuerpo normativo, sobre las implicaciones éticas de sus acciones y sobre los principios y valores que debe contemplar para la emisión de dictámenes acertados con total independencia de su campo de acción (ya sea privado o público).

Siguiendo entonces la lógica de la adopción de estándares internacionales, la dimensión ética del ejercicio profesional contable también cuenta con un grupo de normas que busca regular sus prácticas en función de mejorar las conductas y propiciar un ambiente confiable para la profesión. En ese sentido, la IFAC ha propuesto como marco de referencia universal un código de ética con el que todo profesional, en cualquier nación, puede orientarse en la toma de decisiones. La entrada en vigencia de este código al país se posibilitó a partir del Decreto 0302 del 2015, en el cual se reglamentaron tanto las normas de contabilidad, de información

financiera y aseguramiento de la misma, mencionadas en la Ley 1314, configurando de ese modo los aspectos técnicos y éticos que aplicarán los contadores en sus acciones profesionales.

Por tanto, reconociendo la importancia de la formulación de un código de ética que determine los valores y principios de la profesión, al igual que las conductas que se esperan de los profesionales, este capítulo tiene el propósito de explorar en qué consiste y cómo se configura el código de ética internacional de la IFAC que ha sido aceptado e incorporado en muchos países como base y fundamento del comportamiento del contador. Para llevar a cabo este objetivo se ha decidido dividir el capítulo en tres aspectos fundamentales, al igual que se ha de tener en cuenta consideraciones importantes. Dentro de dichas consideraciones está regular el compromiso de este trabajo con respecto a los debates que se han generado por adoptar normas internacionales; debates que giran en torno a los alcances y limitaciones de la aplicación de estándares en todas las esferas técnicas y disciplinarias de la profesión. Así, es menester insistir en el carácter descriptivo que persigue el capítulo. En primera instancia, lo que se ofrecerá es una contextualización de la IFAC con el objeto de conocer el terreno donde se desarrollan estas ideas: ¿Qué es la IFAC? ¿Qué propósitos persigue? ¿Por qué en nuestro país se apostó por incorporar sus lineamientos y estándares? En segundo lugar, se describirá el propósito que persigue la IFAC con la divulgación de un código ético internacional en la regulación de la profesión contable. Además, será pertinente considerar las semejanzas y diferencias (en cuanto a estructura y fines) que comprende este código en relación con el código nacional emitido por la Ley 43 de 1990. Por último, teniendo en cuenta que en cada país los códigos de ética se establecen de acuerdo con las prácticas propias de los contadores en su contexto, es importante contemplar si realmente las pretensiones de un código de ética internacional, de aplicar con éxito estándares sólidos y uniformes responden satisfactoriamente en países como el nuestro donde evidentemente se vislumbran condiciones legales, sociales y económicas que pueden modificar las pretensiones inicialmente expuestas.

8.1.FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC).

Como respuesta a los procesos de globalización, y a la demanda cada vez mayor de las economías nacionales por entrar en la lógica mundial del capitalismo financiero, además de la creciente internalización de la contabilidad que trae consigo escenarios de información más complejos y dinámicos, organizaciones como la IFAC han venido desarrollando desde los años noventa una importante tarea normalizadora en la que busca emitir un sólo grupo de normas contables de carácter global para potenciar la profesión en términos de calidad y favorecer el interés público. De ese modo, en la elaboración de un modelo general la IFAC pretende ofrecer una base de conocimientos que sirvan como guía en las prácticas y evaluaciones de los procedimientos del contador en su ejercicio profesional, ya sea en su carácter de independiente, en empresas, en el sector público o en la academia. Por tanto, se comprende a esta organización como la principal emisora de normas de la profesión contable en el campo de la auditoría, ética, educación entre otras.

De acuerdo con lo establecido en su constitución, la Federación Internacional de Contadores tiene por misión:

Servir al interés público, impulsar el fortalecimiento de la profesión contable en el mundo y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas mediante el establecimiento de normas profesionales de alta calidad y la promoción de la adherencia a las mismas, fomentar la convergencia internacional de dichas normas y pronunciarse sobre cuestiones de interés público allí donde la especialización de la profesión es más relevante. (IFAC, 2008, P. 2).

En ese sentido, con el fin de trabajar por el interés público, la configuración de esta organización se da en gran parte por los colapsos corporativos que llevaron tanto a la disminución de la confianza en la información financiera como a la necesidad de una profesión contable más regulada, eficiente y acorde con las nuevas dinámicas internacionales

en materia financiera (Ardila & Urrego, 2017). Así, la IFAC se propuso ser la alternativa para muchos países que reflejaban una necesaria reforma en el ámbito de gestión, asesoría y aseguramiento, y sobre todo del carácter ético de la profesión contable. Por tanto, la estandarización de sus normas se direccionó a mejorar la calidad, competitividad y la transparencia de la profesión en el sector público a nivel mundial.

Ahora bien, en cuanto a su constitución, la Federación Internacional de Contadores fue fundada en 1973 pero fue aprobada formalmente el 7 de octubre de 1977 en Múnich, Alemania, en el 11º Congreso Mundial de Contadores gracias al acuerdo firmado por 29 países y 63 asociaciones.¹⁵ La IFAC se encuentra actualmente organizada por más de 175 miembros en más de 130 países, representando aproximadamente 2,5 millones de contadores en la práctica pública, privada, educativa y gubernamental. Dentro de la estructura de esta entidad se deja clara la visión del nuevo profesional contable en la que se contempla un robusto cuerpo normativo fundamental para proteger el interés público y garantizar la credibilidad de sus prácticas. En ese sentido, ha conformado varios comités en función de promover diferentes normas de acuerdo con las necesidades y grupos de interés: Comité de Administración Financiera y Contable; Comité de sector Público; Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría; Comité de Información y Auditoría; Comité de Ética y Educación, entre otros (IFAC, 2008). Así mismo, desarrolló un programa fuerte que se compone de doce puntos con los cuales se pretendía guiar dichos comités. Estos puntos, desarrollados inicialmente para fortalecer la organización, han ido cambiándose al pasar de los años mientras que otros aún siguen en vigencia. Entre ellos se encuentra el establecimiento de principios básicos para la conformación del código de ética con los cuales todos los miembros de la IFAC pueden orientar sus prácticas. Otro punto consiste en la elaboración de programas con unos determinados requisitos en virtud de una formación idónea en el profesional contador. A su vez, también se busca fortalecer los procesos de recopilación, análisis, investigación y difusión de información sobre la gestión de las prácticas de contabilidad pública con el objeto de ayudar a los profesionales en su ejercicio

¹⁵Información obtenida de: <http://www.ifac.org>

con mayor eficacia. Y, finalmente, otros puntos considerables se hallan en el desarrollo de procesos de evaluación sobre gestiones financieras, así como la promoción de relaciones entre usuarios financieros: instituciones, industrias, gobiernos, etc.

De acuerdo con lo mencionado, se reconoce que, de los propósitos de la IFAC, está especialmente contemplado el servir como ayuda a la formación y desarrollo del perfil del contador público. Además, también está orientada a servir al interés público, y es por ello que busca con constancia la alta calidad profesional a través de sus estándares y normas con las cuales se pueden llevar a cabo mejores procesos de gestión y desempeño. Por otro lado, la estructura de la IFAC está diseñada para que auditores, académicos, profesionales y estudiantes puedan facilitar sus prácticas a partir de un modelo de transparencia y homogeneidad en el que se incluyen mejores procesos de comprensión de estados financieros, al igual que las mediciones de resultados, evaluaciones y procedimientos de carácter ético. Por tanto, la adopción de estándares internacionales encierra la finalidad de presentar un mismo sistema de lenguaje, calidad, transparencia y eficiencia para todas las naciones en sus relaciones globales.

8.2. COLOMBIA Y LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES (IFAC).

Ante la globalización de los mercados, la libre circulación del capital financiero, y la creciente internalización de la economía, la adopción de estándares internacionales se ha convertido para los países en una exigencia cada vez mayor en virtud de entrar en las dinámicas y lógicas de las economías de orden mundial. Dicha exigencia ha implicado que se transformen los marcos técnicos normativos en materia de auditoría, contabilidad, educación contable y ética en cada nación para alinearse con los ya establecidos internacionalmente. Tal es el caso de Colombia que, en la búsqueda de integrarse a la dinámica económica mundial, llevó a cabo el proceso de incorporar una propuesta regulativa dirigida a satisfacer las necesidades de información y control económico-contable de acuerdo con los pronunciamientos de la IFAC (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2004).

Así, a partir de la Ley 1314 de 2009 el país convergió a las nuevas normas y principios contables generalmente aceptados. A su vez, con el Decreto 302 de 2015 se comenzaron a aplicar tanto normas internacionales de aseguramiento como las de información, auditoría, control y finalmente el código ético.

Con la Ley 1314 se estableció el marco legal que permitiría al país emitir de manera obligatoria normas de contabilidad y auditoría para regular las prácticas de los contadores profesionales. De ese modo, los Ministerios relacionados con las nuevas normas adoptaron la estructura propuesta por la IFAC con el fin de mejorar el cuerpo técnico, teórico y disciplinar de la profesión contable. Además, con la incorporación de dichos estándares se buscaba maximizar los recursos para la toma de decisiones.

No obstante, frente a las aspiraciones y los objetos planteados por la IFAC en relación con la armonización de las prácticas contables, Colombia, como muchos otros países, en su intento por aplicar de manera exitosa dichos estándares internacionales, hallaron considerables falencias en términos de una insuficiente evaluación y estudio empírico de aplicación de las mismas. Es decir que, aunque dichas normas estuviesen amparadas por un fuerte marco legal, este no representaba una garantía para que el país desarrollara de manera sistemática y ordenada una aplicación normativa ajustada a las mismas necesidades globales. Esta consideración, aunque no propuesta en virtud del carácter descriptivo del texto, es necesario vislumbrarla puesto que la implementación de las normas internacionales de la IFAC estaba orientada a incorporarse sin problema en cualquier nación aun teniendo en cuenta las características contextuales propias de cada una¹⁶. Por tanto, es importante

¹⁶ En países como Colombia, donde existen altos índices de aversión a la incertidumbre, tiende a demandarse con más regularidad códigos detallados que traten de abarcar lo más posible todas las situaciones de riegos, en lugar de sólo ofrecer una orientación a principios. De acuerdo con Clements (2009), a mayor control del individualismo e incertidumbre sobre la esfera pública, menos probable es que una organización nacional adopte el modelo de ética de la IFAC. Véase: *The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics*, 2009.

reconocer que, aunque las normas son lo suficientemente sólidas, ello no implica que necesariamente tengan éxito en cuanto a sus propósitos en determinados países. “Es así como, a manera de ejemplo, encontramos que para el caso de las pequeñas y medianas empresas, las directrices internacionales no recogen ni estructuran una aproximación al contexto socioeconómico en el cual se desenvuelven, de suerte que prima la relación costo-beneficio de la generación de información sobre las condiciones propias de la información requerida que, además de estimular el desarrollo y la competitividad sistémica de este sector vital, sea coherente con presiones de orden fiscal” (Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, 2004, s.f).

8.2.1. Código de Ética Internacional (IFAC)

Uno de los aspectos más importantes del perfil del profesional contable, sino el más importante, son las disposiciones actitudinales con las que se confronta en su ejercicio. Es claro reconocer que una sólida formación tiende a fortalecer aspectos técnicos y teóricos dentro de una profesión; pero una formación integral ciertamente debe estar orientada al fortalecimiento del carácter, principios y valores del profesional más si este tiene como objetivo servir a la sociedad y al interés público. Por tanto, una de las apuestas más interesantes dentro de la configuración del profesional de contaduría es la insistencia por tener un marco de referencia de carácter ético que le sirva como guía y fuente de regulación en su ejercicio. Gracias a los numerosos escenarios donde se desenvuelve el contador, y el complejo objeto de estudio y trabajo que le acompaña (que son los intereses públicos y privados), éste se ha visto obligado a cumplir con las disposiciones legales y normativas que le indican cómo debe actuar frente a algunas circunstancias que comprometen su profesionalismo o, cómo debe evadir malos procedimientos que podrían desencadenar graves faltas en términos judiciales. Y no sólo en virtud de una cuestión preventiva es que se establece una normatividad del comportamiento ético del profesional contable; también se ha hecho en función de los numerosos fraudes y defectuosos comportamientos que han involucrado su buena reputación. La necesaria implementación de un robusto cuerpo

normativo que regule las conductas del profesional se ha dado precisamente porque la manipulación de material financiero no sólo requiere conocimientos teóricos y técnicos, sino también una postura ética que garantice que dicha manipulación contemple los principios de claridad, transparencia y veracidad. Por tanto, con el fin de evitar que se presenten situaciones fraudulentas, como las ampliamente conocidas por la profesión, y que suelen ser aludidas dentro de los discursos de ética profesional, como los casos de Enron y Worldcom, empresas que fueron muy exitosas a comienzos del pasado siglo pero que protagonizaron los escándalos financieros más grandes de la historia hasta ahora; es que se establece un marco general que busca solventar las malas conductas a través de unos principios y conductos regulares que guían el accionar del profesional.

Los casos anteriormente mencionados fueron una excelente referencia para pensarse las dinámicas y prácticas contables no sólo desde la perspectiva de eficiencia y utilidad sino también desde la responsabilidad moral que conlleva. Sucesos como los de Enron, por ejemplo, que apostaron por una comprensión de la información contable en relación con la conveniencia y no la transparencia, desencadenaron un desprestigio de las prácticas contables por primar un modelo de negocio atractivo y complejo que se sigue de la estructura de una normatividad gerencial descartando el necesario manejo de información financiera desde un aspecto claro y solvente. Así, como se explica en el libro *El Capitalismo Financiero a la deriva* (2009), Enron fue una representación de empresa exitosa pero con políticas contables fraudulentas bien ocultas, evidenciando tres aspectos que ponen de manifiesto su falta de responsabilidad moral con la información: “operaciones fuera de balance, desviación del valor justo y maquillaje de las cuentas de resultado” (Aglietta & Rebérioux, p. 288). Este punto de referencia, como muchos otros, refleja que el encubrimiento de operaciones, la presentación de estados financieros falsos, la poca claridad en las evaluaciones y reportes son hechos que ponen en tela de juicio las prácticas contables en su uso de la información.

En consecuencia, con la finalidad de que cualquier presentación de estados financieros e información contable sea confiable y precisa, los profesionales involucrados en dicho proceso deben garantizar ese objetivo a través de las necesarias disposiciones éticas. Para

ello, organizaciones como la IFAC han diseñado estándares internacionales con los que busca que la actitud del profesional esté basada en principios éticos, compromisos con el interés público y responsabilidad social. En cumplimiento con dicho propósito, la Federación Internacional de Contadores ha establecido un consejo de normas éticas de carácter global con la finalidad de emitir, bajo su propia autoridad, pronunciamientos y reglas de alta calidad para que sean utilizados por los profesionales de contabilidad en todo el mundo (IESBA, 2009). Además, su creación también ha estado en función de promover escenarios de debate donde se cuestionan las coyunturas éticas con las que se enfrentan los profesionales.

Por otro lado, la implementación de un código de ética internacional también se ha propuesto desarrollar un cuerpo único de normas de alta calidad con las que la toma de decisiones puede hacerse sin conflictos de interés asegurando un mismo idioma para la profesión (o bueno, al menos eso se pretende). Bajo la idea de la aplicación de estándares elevados de profesionalismo, el código de ética emitido por la IFAC busca garantizar tres aspectos fundamentales: “credibilidad, tanto en la información como en los sistemas que la generan (a); confianza, requerida por los usuarios demandantes de la información y demás servicios profesionales (b); calidad de los servicios, los prestados bajo los estándares más altos de desempeño (c)” (Pena & Bastidas, 2007, p. 124). De ese modo, la finalidad de dicho código se comprende desde la aplicación debida de principios que generan mayores niveles de confianza y transparencia, complementando el ámbito del deber profesional.

8.2.2. Estructura del código de ética internacional (IFAC)

El código de ética internacional emitido por la IFAC se encuentra estructurado de acuerdo a las funciones y desempeños del ejercicio profesional. Así, establece una serie de procedimientos técnicos a la vez que principios fundamentales con los que el contador ha de guiarse. Existe un especial interés en que, aun cuando en lo procedimental las normas puedan ser complementadas o ajustadas de acuerdo a circunstancias particulares de cada nación, lo que compete a los principios éticos de este código se busca inexorablemente que puedan ser aplicados mundialmente con independencia de las diferencias nacionales, sociales y culturales de cada país (Ardila & Urrego, 2017). Es decir, busca adaptarse a cualquier sistema

a partir de la creación de objetivos comunes que configuren una sola identidad para la profesión.

Por otro lado, este código de ética busca brindar al profesional un marco conceptual desde el cual podrá identificar amenazas, así como evaluarlas y aplicar las debidas salvaguardas cuando lo vea necesario. Por tanto, reconoce tres campos de acción concretos donde lleva a cabo dicho proceso: el del contador profesional; el de los contadores en ejercicio profesional público y el de los contadores en carácter de empleados. De acuerdo con estos tres campos el código de ética lleva a cabo una normatividad distinta y se establece a su vez su estructura. Así, se compone de las siguientes partes: la parte A (sección 100-150), que corresponde a la aplicación general del código y donde se contempla los principios éticos fundamentales. La parte B (sección 200-291), que se aplica a los profesionales en ejercicio, aquí se aprecia el marco conceptual con el que el contador identifica las situaciones –a modo de ejemplo –en las que puede hacer uso de unas determinadas salvaguardas en relación con las amenazas. Y por último la parte C (sección 300-350), que aplica a los profesionales de contabilidad que actúan en las empresas. Aquí, igualmente, se hace una exposición de las situaciones coyunturales que se pueden presentar al contador en su condición de empleado.

De la estructura anteriormente expuesta nos limitaremos con especial interés a presentar los principios básicos con los que se supone el profesional contable asume con responsabilidad sus actos a favor del interés público. Esto es, la parte A como aplicación general del código ético:

Principio fundamental #1: **Integridad.** El profesional de la contabilidad se encuentra en la obligación moral de mantener una actitud recta, honesta y sincera bajo cualquier circunstancia que se le presente. Debe procurar mantener una conciencia moral con respecto a cuestiones de justicia y equidad. Por tanto, está bajo la responsabilidad, dentro del marco de honestidad y claridad, no asociarse con informes y declaraciones falsas, desproporcionadas y maquilladas (IESBA, 2009).

Principio fundamental #2: **Objetividad.** El profesional está en la obligación de mantener una postura imparcial frente asuntos de su campo de acción. En vista de su ejercicio de emisión

de dictámenes, opiniones, y certificaciones acerca de estados financieros, debe procurar no comprometerse ni inclinarse por situaciones de interés, conflictos o ambiciones de terceros que puedan hacer perder su objetividad. En otras palabras, *el profesional de la contabilidad no prestará un servicio profesional si una circunstancia o una relación afectan a su imparcialidad o influyen indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio* (IESBA, 2009, p.13).

Principio fundamental #3: **Competencia y diligencia profesionales.** El profesional contable debe mantener e incentivar un conjunto de conocimientos y aptitudes que proyecten la calidad de su formación y así ofrecer un servicio integro. Además, debe ser diligente y coherente con las normas técnicas y profesionales y aplicarlas del mejor modo posible. Por otro lado, debe procurar ser lo suficientemente competente y reconocer los espacios y momentos donde sus conocimientos son requeridos. Es decir, debe ser oportuno y responsable conforme a los requerimientos de una tarea (IESBA, 2009).

Principio fundamental #4: **Confidencialidad.** El profesional contable debe adquirir un compromiso responsable en cuanto a la prudencia de la divulgación de información de sus clientes. El secreto profesional representa uno de los principios más importantes porque se manipula información que compromete intereses de los usuarios. No obstante, están delimitadas las circunstancias en las que esta obligación moral puede ser la excepción a la regla. Generalmente se da cuando hay situaciones legales que indican la necesidad de exponer información en virtud de irregularidades, fraudes, entre otros.

Principio fundamental #5: **Comportamiento profesional.** Todo profesional está en la obligación de cumplir con las disposiciones legales y normativas que regulan su ejercicio. El cumplimiento de dicho cuerpo normativo debe hacerse en virtud de evitar cualquier situación que comprometa la integridad de la profesión. Por tanto, el profesional contable debe estar informado para evitar situaciones tales como efectuar afirmaciones engañosas o desmesuradas sobre los servicios que ofrece o realizar menciones despectivas en relación con el trabajo de sus colegas. Se debe procurar mantener una reputación de honestidad y respeto (IESBA, 2009, p. 17).

De acuerdo con los principios mencionados, se reconoce que el propósito de la adopción de un código de ética profesional va orientado, por un lado, a incrementar la confianza y la seguridad en los usuarios de información, y por el otro, fortalecer la labor del profesional y asegurar su integridad. Así, se vislumbra que no sólo es importante potenciar la formación en cuanto a sus habilidades técnicas, sino que gran parte de la evaluación de su gestión está en relación con la dimensión ética de la toma de decisiones. Por tanto, un componente determinante para la calidad de su profesionalismo se representa en las buenas prácticas y en el papel que cumple en determinadas situaciones. Emitir una información confiable, veraz y organizada es sin duda resultado de la formación integral del profesional que incluye unos principios sólidamente fundamentados. Principios que van desde la búsqueda de excelencia (ser objetivo, responsable, profesional, integro, independiente) hasta el compromiso y responsabilidad social (conservación de los intereses públicos, transparencia, confiabilidad y rectitud).

8.2.3. Código de Ética Nacional (Ley 43 de 1990) y Código de Ética Internacional (IFAC).

En Colombia, la reglamentación de un código de ética para la profesión contable se estableció a partir de la Ley 43 de 1990, con la cual se buscó regular las conductas y prácticas del profesional a través de una serie de obligaciones y de un cuerpo disciplinario. Con la idea de satisfacer las demandas de la sociedad, sobre todo con las necesidades básicas del mercado, esta ley confiere al contador el estatus de depositario de fe pública sobre los hechos económicos. Mediante su inscripción a la Junta Central de Contadores, el profesional facultado para dar fe pública adquiere una responsabilidad dentro del marco legal, en la que infringidas ciertas responsabilidades y normas, le serán aplicadas sanciones disciplinarias que pueden comprometer hasta su licencia profesional. Así, en el artículo 37 de la Ley 43/09 del código de ética nacional, se expone que: *“El Contador Público deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir de 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”*.

Por otro lado, la Ley 43 de 1990, contempla dentro del código de ética unos principios éticos fundamentales aplicables para los contadores profesionales en general (sin distinción de su campo de acción), estructurando de ese modo un código de cumplimiento obligatorio en su totalidad. Este código de ética nacional se compone y se divide de la siguiente manera: Capítulos, estos a su vez se subdividen en títulos, y en dichos títulos se comprenden artículos:

CAPÍTULO IV DE LA LEY 43 DE 1990	
TÍTULO I Código de ética profesional	ARTÍCULOS Del 35-40
TÍTULO II De las relaciones del contador público con los usuarios de sus servicios	Del 52-53
TÍTULO III De la publicidad	Del 52-53
TÍTULO IV Relaciones del contador público con sus colegas	Del 54-62
TÍTULO V El secreto profesional o confidencialidad	Del 63-67
TÍTULO VI De las relaciones del contador público con la sociedad y el Estado	Del 68-71

Dentro de la organización de este código de ética, la Ley 43 de 1990, como se mencionó anteriormente, ha establecido una serie principios y recomendaciones para orientar las buenas prácticas del contador: *integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética*. Muchos de estos principios fundamentales, como puede apreciarse, guardan relación con los

emitidos por la IFAC, difiriendo sólo en algunos aspectos. Aunque ambos están estructurados de tal modo que promuevan la calidad del servicio profesional a la vez que el control y mejoramiento de sus prácticas, lo que respecta a dichos principios el código ético de la IFAC es más extenso e interpretativo con cada uno de ellos, en función de acentuar los valores que los profesionales deben contemplar en su ejercicio independiente de cualquier nación (Cavajal, 2002). Mientras que, los enumerados por la Ley 43 de 1990 son expuestos de forma más concisa y no identifican las circunstancias en las que deben ser aplicados ni mucho menos los modos en los que deben ser cumplidos. En ese sentido, se vislumbra que el marco conceptual con que está equipado el código de IFAC (marco del cual carece el código nacional) procura presentar, de un modo general, los procedimientos para identificar las amenazas que atentan contra los principios emitidos.

No obstante, pese a las diferencias de estructura de ambos códigos en materia de principios básicos, también puede apreciarse su objetivo conjunto de que el profesional se apropie e interiorice de ellos de tal modo que no incurra en incumplimientos, faltas y violaciones de los mismos. Por esa razón, el contador público en Colombia está convocado a mediar sus actuaciones bajo las observaciones tanto de la Ley 43 de 1990 como las del código de ética de la IFAC. Lo que implica entonces que ambas en lugar de excluirse se complementan. Parte de este propósito de complementación se dio lugar con la difusión del Decreto 302 de 2015, en el que la entrada en vigencia del código de la IFAC, en lugar de modificar o reemplazar el código de ética nacional (con más de 20 años de actualidad), buscó ser herramienta útil, con nuevos alcances, en la identificación de amenazas y la implementación de salvaguardas. En ese sentido, la intención con dicho Decreto fue establecer una armonía entre la Ley y el código internacional, sin desconocer, en términos de una jerarquía jurídica, la primacía de la Ley 43/90 en cuanto aplicación de sanciones y utilización de determinadas normas sobre los de la IFAC (Ardila & Urrego, 2017).

De acuerdo con lo anterior, se contempla que ambos códigos tienen semejanzas pero también considerables diferencias en virtud de sus explícitos campos de acción. El código de ética internacional hace un énfasis en los objetivos del profesional contable y una especial atención en aspectos técnicos que guían su proceder en los determinados problemas y dilemas éticos

que se le presente, además reconoce las tres esferas en las que se desenvuelve como profesional: independiente, público y en empresas. Por su parte, el código de ética nacional tiene un carácter más normativo y disciplinar en vista de la necesidad de resaltar las implicaciones legales que tiene el profesional al configurarse como depositario de fe pública. Por otro lado, y entre la diversidad de posturas frente a las diferencias y similitudes de estos códigos, suelen recurrirse críticas en relación con las deficiencias del código de ética nacional en cuanto a la presentación de ejemplos, casos y situaciones en que la profesión se ve amenazada además de las ausentes salvaguardas en contaduría. A su vez, también se cuestiona su énfasis disciplinar y sancionatorio, en lugar de una promoción de responsabilidad social y ética profesional (Ardila & Urrego, 2017).

En lo que respecta al código de ética internacional, el plano de discusión se centra en que, aunque contenga escenarios más explícitos en los que el profesional puede incurrir a faltas y los procesos que debe llevar a cabo cuando se enfrenta a amenazas, existen prácticas, situaciones y condiciones internas en un país en las que dicho código seguramente no se podrá llevar a cabalidad. En ese sentido, aún en la pretensión de la aplicación de un código internacional contemplando diferencias culturales, sociales y económicas de cada nación, éstas últimas terminan por modificar, en alguna medida, las aplicaciones particulares del código. Además, otro de los planos de discusión se da en relación con la limitación del código internacional a resolver conflictos éticos sólo mediante el proceso de denuncia de fraudes u operaciones ilegales, haciendo de la dimensión ética de la profesión un conjunto de procedimientos técnicos (Ardila & Urrego, 2017).

En resumen, más allá de las notables diferencias y similitudes de ambos códigos, y de las críticas frente a sus aplicaciones y estructura, su configuración se ha hecho en función de servir como modelo y guía para la toma de decisiones de los profesionales contables. Buscando, básicamente, a través de la normatividad, hacer cumplir los requerimientos mínimos de credibilidad, calidad, profesionalismo y honestidad. No obstante, es menester resaltar que ningún código de ética, por más útil que sea, reemplaza o satisface la verdadera dimensión ética del ser humano. Es decir, que una ética aplicada (orientada a la toma de decisiones) implica más una formación en valores que el seguimiento estricto de un grupo de normas.

8.3. APLICACIÓN DEL CÓDIGO DE ÉTICA INTERNACIONAL

Los crecientes cambios en la sociedad generados por los procesos de globalización, han propiciado la estructuración de nuevos escenarios y dinámicas de productividad, organización económica y trabajo. Dicha estructuración, ha orientado sus propósitos a una idea de progreso y desarrollo que permita a todas las naciones mejorar su calidad de vida y entrar en la lógica globalizadora. Quienes detentan el poder y autonomía dentro de esta nueva lógica han tenido gran incidencia en la toma de decisiones con respecto a qué es el progreso y cómo puede alcanzarse, por esa razón, desde las notables transformaciones y revoluciones tecnológicas, económicas y sociales, estos nuevos actores de la globalización, han modificado las reglas de funcionamiento y han propiciado un escenario de decisiones que benefician sus intereses y resultados deseados en los que pocas veces el interés general es tomado en cuenta (aunque se venda la idea de que es en beneficio común).

En relación con ello, como se estructura y organizan las naciones, sobre todo en materia económica, educación y trabajo, se han visto en la necesidad de adoptar modelos nuevos de productividad y gestión con el propósito de entrar en los estándares universales. Una de las exigencias para este propósito es que las organizaciones e individuos que llevan a cabo este proyecto de transformación estén lo suficientemente preparados, capacitados e informados para su éxito. Por tal razón, y en el caso específico que interesa aquí, los países (como Colombia) aplican estándares internacionales con el objeto de mejorar sus dinámicas internas.

En el caso de la internacionalización de la profesión contable, Colombia ha incorporado en su estructura la normatividad emitida por organizaciones internacionales en materia de información financiera y aplicación de códigos éticos. Frente a este último, la IFAC ha difundido un código universal que busca ser modelo para las organizaciones contables nacionales en todo el mundo, y como se mencionó en apartados anteriores, lo hace contemplando las diferencias culturales, económicas y sociales de cada nación. Una apreciación generalmente aceptada es que dicho código ha propuesto una estructura, en términos teóricos, lo suficientemente organizada para adaptarse a los contextos diversos de los profesionales. No obstante, también se han vislumbrado otras consideraciones que ponen

en tela de juicio las pretensiones de un código ético internacional en la satisfacción de las necesidades de los usuarios y el reforzamiento de las responsabilidades del contador en sus prácticas profesionales. Los argumentos que sostienen dicho juicio se encaminan al carácter aplicativo del código, cuestionando una serie de elementos que ponen en duda su utilidad. Cuestionamientos que van desde el sistema económico y social al que responde el código, hasta la pretensión de una aplicación que no garantiza, necesariamente, una mejora de las conductas éticas del profesional.

En ese sentido, ¿responde exitosamente la aplicación de un código ético universal en naciones estructuradas y organizadas de manera cultural, social y económica distintas? Una de las respuestas que pueden hallarse en la distinta literatura es que, aunque el código sea elaborado de tal forma que busque ideales como equidad, autonomía y rectitud, no todas las sociedades se configuran con los mismos valores, y menos responden de la misma manera a las dinámicas del capitalismo y la globalización. Lo que indica que una aplicación no necesariamente va a dar la respuesta deseada por contar con un marco teórico lo suficientemente sólido que le dice al profesional y a las organizaciones nacionales como actuar. Existen elementos culturales que modifican dichos propósitos, además de las contradicciones que generan las nuevas dinámicas sociales y económicas de la modernidad donde se presencia los abismos morales, psíquicos, científicos, formativos, etc., entre las naciones (Caicedo & Ramos, 2005). Así, no es muy difícil plantearse la pregunta acerca de si el código funciona de tal modo que busca *satisfacer las expectativas de la sociedad mediante el refuerzo de una conducta responsable por parte de sus miembros o si, por el contrario, busca un incentivo reputacional para legitimar su actuación y poder así mantener privilegios como el orden y la seguridad de un determinado sistema* (Barrainkua, 2012, p.24).

Por otro lado, de acuerdo con lo expuesto en el artículo *El impacto de las diferencias culturales sobre la convergencia de Códigos Internacionales de Contabilidad de Ética* (2009), existe una considerable evidencia empírica que demuestra que el código de ética internacional no ha sido adoptado por más del 50% de las organizaciones miembros de la IFAC. Y esto se debe en gran medida por las notables diferencias culturales entre naciones.

Mientras que numerosas organizaciones contables se esfuerzan por minimizar las diferencias entre su código ético y el emitido por la IFAC, otras han optado por conservar su código específico porque se ajusta más a los valores difundidos dentro de su cultura (Clements, Neill & Stovall, 2009, p. 2). En ese sentido, los factores culturales y sociales tienen una gran influencia en las decisiones que los actores económicos toman en relación con las normas desde las cuales se basan. Por esa razón, puede darse el caso de que los códigos de conducta de una determinada nación entren en conflicto con los emitidos internacionalmente, el lugar de propiciar una armonía.

Los valores sociales que cada nación fomenta en sus individuos, en este caso los profesionales de la contabilidad suelen por lo general responder y ajustarse a las características específicas de su sociedad. Por tal motivo, las obligaciones éticas, que de acuerdo con la dinámica de la globalización se pretende su cumplimiento bajo los estándares internacionales, se configuran más bien dependientes de las prácticas profesionales propias de un contexto cultural. En ese sentido, transferir automáticamente valores de una organización a otra, o simplemente traducir normas de un contexto a otro, puede que no tenga el mayor éxito debido a que la estructuración de un código es mucho más complejo que sólo adoptar y aplicar, se necesita del reconocimiento (y esto en gran parte es un ejercicio interno a las naciones) de valores coherentes con el entorno, de la naturaleza cultural del contexto, y del planteamiento de los objetivos y alcances de la organización ética de determinado país (Lozano, 2007).

Siguiendo entonces la línea de los argumentos del artículo anteriormente mencionado, las diferencias culturales pueden servir como obstáculo para la convergencia total de las normas éticas contables en todo el mundo (Clements, Neill & Stovall, 2009, p. 6). Por ejemplo, para naciones donde sus características culturales son más propicias al individualismo, o sociedades con altos índices de aversión a la incertidumbre, incorporar un código ético internacional es más complejo en virtud de que, por un lado, un enfoque basado en el establecimiento de principios y normas éticas de carácter comunitario satisface más a sociedades pluralistas que a las que se configuran con intereses propios y metas individuales. Y, por otro lado, los escenarios donde la incertidumbre es un factor presente suelen

demandarse códigos éticos basados en modelos de conducta detallados, con numerosas reglas, que traten de cubrir toda la casuística de situaciones ante las que se puede enfrentar el profesional (Barrainkua, 2012, p. 36).

Finalmente, teniendo en cuenta que los entornos culturales y socioeconómicos concretos de cada país son determinantes a la hora de llevar a cabalidad la aplicación de un código de ética universal, se comprende que una de las tareas más importantes dentro de las reflexiones de las conductas morales de los profesionales no está tanto en determinar qué tan útil puede ser la aplicación de estándares éticos internacionales (pues evidentemente ese propósito vislumbra ausencias en la armonización de valores sociales), sino más bien en plantear objetivos como la construcción de un cuerpo ético normativo interno a cada país. Un cuerpo que contemple cuáles son los valores que buscan defenderse en su propia sociedad y cuáles son los principios que deben guiar las prácticas de los profesionales en sus ámbitos específicos. Además, la configuración de un código ético más que estar orientado al cumplimiento estricto de una normatividad, debe comprenderse como un *conjunto de finalidades, valores y criterios bien organizados y armónicamente estructurados* (Lozano, 2007, p.234). En ese sentido, se hace latente la necesidad de que la elaboración de un código ético emerja de la propia conciencia de los agentes involucrados y que refleje los modos de organización cultural y moral de cada país en lugar de adoptar en amplitud todos los fines y propósitos de organismos ajenos (en gran medida) a las situaciones internas de los mismos.

9. ÉTICA PROFESIONAL: UNA PRÁCTICA MÁS ALLÁ DE LA NORMA

“La moral no es un reflejo de unos valores existentes fuera del sujeto. Esa moral no está en Dios, ni en la causa primera o sustancia universal. La moral es un acto que surge de la conciencia individual del ser humano”.

Immanuel Kant

El mundo profesional se ha visto enfrentado a una gran variedad de retos que van desde el perfeccionamiento de sus técnicas, conocimientos, metodologías y prácticas, hasta el carácter con el que debe asumir las situaciones coyunturales de su quehacer. En otras palabras, las profesiones se ven demandadas día a día en la adquisición de una formación integral y competente. Por tal razón, y asumiendo uno de los retos más importantes de la formación profesional, forjar el juicio y las habilidades éticas de los individuos se convierte en tarea indispensable, pues sus prácticas, antes que nada, son una puesta en escena de valores, principios y normas adquiridos no sólo en el proceso de formación sino también en la construcción como persona.

En ese sentido, profesiones como la Contaduría Pública no son exentas (en lo absoluto), de exigencias en cuanto al desarrollo de competencias sólidas en materia de ética para la resolución de problemas en sus prácticas diarias. Más aún, profesiones de este tipo, que están fuertemente vinculadas con la defensa y conservación del interés común y el patrimonio económico de las sociedades, cargan con la gran responsabilidad de dar cuenta de manera clara y segura de la información financiera que manipulan. Por ese motivo, al ser objeto de su ejercicio intereses que implican el bienestar de las organizaciones humanas, la Contaduría Pública está fuertemente regulada a nivel nacional e internacional por marcos normativos que buscan que su ejercicio no sólo sea exitoso en sus aplicaciones disciplinares, sino que funja como figura idónea en transparencia e integridad.

Los marcos normativos que salvaguardan el criterio moral de los profesionales en contaduría están depositados en los códigos de ética. Así, en contextos como el nuestro (Colombia), al igual que en muchos otros países donde se ejerce la profesión, dichos códigos están comprendidos a nivel nacional (en la ley 1314 en nuestro caso), y a nivel internacional (en el código de ética emitido por la Federación Internacional de Contadores) apuntando a elevar el nivel de responsabilidad social del profesional; garantizar el prestigio y la transparencia en la prestación de sus servicios. En ese orden de ideas, gracias a los procesos que se han ido incorporando en la profesión de la Contaduría Pública, de ajustarse a los más altos estándares de calidad, organizaciones como la IFAC han emitido un código de ética internacional con el cual busca ser punto de referencia universal en la resolución de conflictos éticos para todos los contadores. Esto, en virtud de los innumerables casos en los que la confianza y credibilidad de la ética profesional se han visto comprometidas. La quiebra de organizaciones, el aumento de la incertidumbre y la desconfianza, los diversos hechos de fraude han generado una profunda crisis ética y de confianza pública sobre los contadores y el ejercicio profesional. La creación, por tanto, de dicho código de margen global, es dirimir el impacto negativo de las prácticas deshonestas de la profesión, así como servir de soporte para confrontar los dilemas morales y problemáticas inherentes al ejercicio profesional. Además, el código de ética internacional está dirigido a partir de la categorización de sus principios, a hacer más robusta la dimensión de la ética profesional.

En consecuencia, la reflexión que convoca este capítulo, va dirigida al interrogante acerca de si realmente el Código de Ética Internacional permite subsanar los conflictos y problemas a los que se ve enfrentado el contador en su ejercicio profesional, además, de si en efecto la incorporación de dicho código permite que la característica principal del profesional, esto es, la responsabilidad social, puede potenciarse con el hecho de ajustarse a los estándares internacionales. La respuesta que se ofrecerá va encaminada a dos puntos de reflexión importantes: El primero, es que se ha concebido erróneamente que la ética profesional se configura sólo como una serie de códigos, principios y normas que los profesionales deben seguir para convertirse en sujetos de virtud e individuos modelos de una sociedad. Ciertamente, los códigos éticos cumplen una función indispensable a la hora de establecer una relación entre el profesional y la sociedad, pues estos posibilitan que las conductas sean

reguladas a la vez que proporciona una buena herramienta para asumir los conflictos inherentes a la profesión y fortalecer la confianza pública. Pero no son suficientes, y la formación ética del contador y de cualquier otro profesional, no se ve agotada en unos principios y una normatividad, sino que exige una formación más robusta en términos de qué significa realmente atribuirse la categoría de sujeto ético. En ese sentido, no se puede pretender que el establecimiento de un código ofrezca soluciones más allá de las ventajas técnicas a la hora de intervenir en un conflicto. En el caso del código de ética emitido por la IFAC, se aprecia que está orientado más que en un establecimiento de reglas, a un conjunto de principios que guían el juicio del profesional, es decir, no contempla medidas sancionatorias, ni la ejemplificación sobre las consecuencias que conlleva las conductas violatorias de las normas; tampoco las responsabilidades legales del profesional. Los códigos expresados por la IFAC buscan proporcionar lineamientos y conocimientos básicos para reforzar el ejercicio profesional. Por tanto, no está diseñado de un modo en que abarque todas las situaciones de riesgo (incumplimientos legales, errores en la presentación de estados financieros, desarrollo de trabajos irregulares y contrarios a la ley, actitudes inapropiadas...) a las que se enfrenta el profesional ni mucho menos en un listado exacto de lo que debe hacer y no el contador. No está, en últimas, diseñado para garantizar una auténtica formación ética de los profesionales.

Lo anterior, permite convocar en estas líneas la necesaria reflexión de lo que implica una verdadera formación ética en los contadores públicos, que no se agota en el ajuste de una normatividad, sino que exige un ejercicio de autonomía que le permite al sujeto actuar según los principios del deber ser salvaguardando el mismo su integridad y dimensión ética. En otras palabras, la reflexión de la ética más allá del acotamiento en códigos, implica preguntarse ante determinadas situaciones: ¿Qué debo hacer? ¿Cómo debo proceder y qué medios debo emplear? ¿Cómo justifico mis acciones? ¿Qué es lo correcto? ¿Qué me es permitido hacer y hasta dónde puedo llegar? Indagar más a fondo de lo que dice una norma que se puede o no hacer, hace posible, de acuerdo con Victoria Camps, que el hombre público sea un sujeto de virtud.

Por otro lado, el segundo punto de reflexión se orienta hacia la responsabilidad social. Una de las preguntas que se planteaba anteriormente era si los códigos éticos, como el emitido por la IFAC, potenciaban la responsabilidad social en los contadores públicos. En efecto, dicha tarea es uno de sus principales propósitos, pues la IFAC busca fortalecer el compromiso del profesional con los intereses públicos de la sociedad. Sin embargo, nuevamente, se sostiene que un código de ética por sí sólo no es garantía para una auténtica interiorización de lo que implica responsabilizarse por el bienestar común y por la profesión misma. Como todo código, que va dirigido hacia principios y normas, la idea de la responsabilidad se vincula inevitablemente a un sentimiento de obligación o de culpa, pues se dimensiona a partir de las consecuencias y sanciones que tiene al no adquirirla. La idea, por tanto, de la reflexión acerca de la responsabilidad social se encamina hacia un compromiso profesional que no implique la relación del cumplimiento de ciertas normas sólo en virtud de eludir castigos, sino que se adquiere por la importancia de preservar el buen juicio y actuar en función del bienestar común. Se trata, básicamente, de una responsabilidad que se involucra con el otro; una responsabilidad que dimensiona la importancia del carácter humanista y social del ejercicio profesional. Una responsabilidad, en últimas, que hace de la confianza pública otorgada un valor inquebrantable.

9.1. LOS CÓDIGOS Y LA ÉTICA PROFESIONAL

Lo que denominamos ética profesional puede entenderse muy bien como ética aplicada, pues responde más a un enfoque empírico y práctico que meramente conceptual. La importancia que encierra este tipo de ética práctica, según Victoria Camps, es que recoge las tres formas históricas de hacer filosofía moral: *una ética de las virtudes; una ética de los principios y, finalmente, una ética utilitarista o de las consecuencias* (*Breve historia de la ética*, 2013, p. 395). Lo que se busca, básicamente, es que estos tres puntos de referencia sirvan como guía y construcción no sólo de una normatividad –reflejada en unos códigos éticos– sino que proporcione una dimensión profunda acerca del valor y el deber. En ese sentido, más allá de aportar códigos normativos, que en efecto resultan muy importantes para resolver conflictos, este tipo de ética se orienta, como se mencionó anteriormente, a cultivar las virtudes. Ya

Aristóteles en la antigua Grecia había mencionado que el hombre público, aquel que ejerce un rol importante en la sociedad y funge como individuo modelo, como lo es ahora el profesional, debe ser ante todo un hombre virtuoso. Eso implica el necesario cultivo de sí, el perfeccionamiento del espíritu y la búsqueda del bien. El profesional hoy en día debe comprender que su formación ética no se restringe al cumplimiento mecánico de unas reglas y unos principios, lo que debe hacer ante todo es cuestionarse acerca de lo que significa el ejercicio de su profesión, de lo que representa en la sociedad su función y la transparencia con que la ejecuta. El profesional debe preguntarse cuáles son esos valores que encierran su profesión y, sobre todo, debe hacerse la pregunta sobre qué debe hacer y qué contemplar para ejercerla éticamente.

En consecuencia, dicha dimensión permitirá que la independencia del juicio en el profesional, en este caso el contador, pueda llevarse a cabalidad a la vez que es respaldada por los códigos normativos. Por esa razón, apegarse a la letra y limitarse a seguir procedimentalmente un código como forma de agotar la dimensión ética, es sin duda un ejercicio muy pobre para el desarrollo de la autonomía y capacidad de elección. La independencia del juicio lo que permite es que el profesional pueda enfrentar con criterio las elecciones difíciles que se le presentan. Tal y como lo sostiene Peter Singer en su obra *Ética Práctica* (2009), los individuos (en este caso los profesionales), cuando se confrontan con preguntas prácticas, por lo general siempre buscan un punto de referencia o consejo para responderlas y/o tomar una elección. Esos puntos de referencia le dirán lo que moralmente debe hacer: lo correcto, lo conveniente o lo que dicen las normas sociales (p.316). Naturalmente, en el caso de los profesionales en Contaduría Pública, y en cualquier otra profesión, este punto de referencia moral serán los códigos de ética, que se encargan de decir qué punto de vista adoptar. El profesional accederá a tomar las decisiones que se le indican, lo cual, por un lado, es relevante en términos de que es una ayuda para reconocer situaciones y guiarse de manera metodológica en su resolución. Sin embargo, queda desprovista desde un plano importante la independencia de la que se viene hablando: esa capacidad de cuestionar: ¿realmente los códigos pueden agotar todas nuestras elecciones? ¿Pueden servir para indicarnos qué hacer en todos los casos de conflicto moral que se presenten? ¿Puede, en últimas, configurarnos como sujetos éticos? *Los códigos de ética tienen un papel*

incuestionable en su dimensión jurídica- normativa y en su importancia en cuanto al establecimiento de valores predominantes en un grupo social determinado (Álvarez, 2002, p.159), pero con respecto a la formación personal del profesional y su capacidad de juicio, ciertamente, se necesita algo más que un listado de normas y principios.

En la búsqueda de promocionar los más altos estándares de conducta ética para la profesión contable, la elaboración de códigos basados en principios y normas se ha convertido para organizaciones a nivel internacional como la IFAC, en un propósito indispensable. La formación ética del profesional contable sin lugar a duda ha demandado que dichas normas, principios y reglas éticas que contemplan los códigos se convierta en una obligación institucionalizada. La ética en la contaduría es fuertemente regulada, vigilada y sancionada por estos organismos (IFAC), y por los cuerpos legislativos de los Estados para garantizar la transparencia del ejercicio profesional y el cumplimiento del código de moral (Curvelo, 2009). En este contexto, los códigos éticos profesionales van en estrecha relación con las acciones disciplinarias. Por tanto, no es extraño encontrar que la formación ética del contador tenga una notable insistencia en vislumbrar las amonestaciones, multas, sanciones, y suspensiones de su ejercicio, pues ante la diversidad de amenazas y conflictos, dar cuenta de las consecuencias de acciones indebidas, resulta una estrategia para fortalecer la profesión y sobre todo aumentar el rendimiento de esta. Además, en códigos como los emitidos por la IFAC, encarar los problemas morales se ha encaminado en llevar procesos de identificación, evaluación y resolución de amenazas, algo que, en términos procedimentales, se ha querido instaurar como una herramienta muy práctica. Pero ¿resulta esto suficiente para la verdadera conformación de un código de ética? ¿Garantiza de algún modo la resolución de conflictos como la corrupción o manipulación de información financiera presente en la profesión?

Ciertamente, hacer frente a los conflictos morales en la profesión sólo a través de la aplicación de un código de ética (en este caso el emitido por la IFAC) no es garantía para evitar las dinámicas de corrupción y mal manejo de la información. Peor aún, si ese código no va más allá de las cuestiones procedimentales y propone contenidos coherentes con las realidades concretas a las que el profesional se enfrenta, sus propósitos no tendrán efecto (Lozano, 2007). El código debe orientarse, por un lado, a que el profesional pueda

interiorizarlo y conectarlo con las situaciones reales que vive, que se ajuste y esté a la altura de la ética cívica y los valores difundidos en una determinada sociedad. Además, debe ponderar el interés moral de los profesionales y no la imposición. Una auténtica formación ética no sirve si se hace sobre la base de la obligación y no la disposición intrínseca por el bien y la responsabilidad. Lo que nos lleva al otro lado de la orientación del código, y es acompañarlo con una sólida formación de la cultura ética (educar en valores). De acuerdo con Curvelo (2009):

Desde la ética se demanda, no sólo la existencia de códigos de moral, sino la construcción de una perspectiva educativa que equilibre la práctica contable y la experiencia enmarcadas en un ámbito axiológico. Hoy más que nunca se hace tangible un proyecto social, en términos de construcción de una ética, que haga que los programas de Contaduría refuercen el estudio ético y axiológico hacia el desarrollo de actitudes que construyan la sociedad, la profesión y el Estado. (p.92).

Para hacer frente a las aspiraciones de una buena conducta ética de los profesionales, debe tenerse claro que la elaboración de un cuerpo normativo y los principios implícitos en los códigos nunca son fijos, pues la presencia cada vez mayor de conflictos y los escenarios donde estos se presentan, demandan una mayor rigurosidad y lectura de los mismos. Las sociedades actuales donde el profesional se desenvuelve exigen que los códigos éticos se estén cada vez más revisando en función de que puedan atender los problemas y necesidades reales, por tal motivo, la construcción de los mismos no debe ser ajena a los agentes morales que van a interiorizarlos y aplicarlos, por el contrario, los códigos éticos deben ser fruto de la participación coherente y reflexiva de los implicados; debe ser el desarrollo de quienes asumen la praxis y la realidad profesional. La conciencia moral no se despierta en el proceso mecánico de aplicar lo exigido; se despierta en la invitación, la integración y la intervención conjunta de los profesionales que asumen el reto real de responsabilizarse con el bienestar de la sociedad y con su vocación. En palabras de Lozano (2007):

Un código ético debe ser un proceso de reflexión participativa en torno a las responsabilidades que asumen voluntariamente los miembros de una organización o colectivo profesional y no debe ser entendido como un listado de normas o prohibiciones impuestas. Entre sus rasgos esenciales debe estar la solidaridad en la asunción de las responsabilidades por parte de todos los miembros de la organización, y el reconocimiento público de esas responsabilidades y compromisos. (p.250).

En efecto, ese proceso de responsabilidad colectiva y compromiso con la dimensión ética de la profesión, no puede darse y promoverse sólo desde los organismos reguladores y gremios, es un asunto ante todo social y académico. Por tanto, desde la formación del profesional debe potenciarse esa conciencia moral que permite que los códigos no se queden cortos a la hora de confrontar las crisis y dilemas, sino que el juicio y la independencia del contador son forjados desde su educación: “para que sean realmente efectivos los códigos deben ir acompañados de procesos de formación, de auditorías éticas y de comisiones éticas que refuercen y potencien los valores y compromisos recogidos” (Lozano, 2007, p.250). Son de ese modo, los escenarios educativos, y los espacios de convivencia, donde los profesionales abren paso al análisis y discusión de las situaciones a las que se enfrentan en la vida profesional; es allí donde se facilita el aprendizaje y se confrontan las dudas, los vacíos, y se cultiva el carácter del ser. La ética, por tanto, no es ni será la aplicación rutinaria de normas, sino el resultado de una reflexión constante y atenta. Una reflexión inteligente en la que los agentes morales someten a su juicio asuntos que involucran su ejercicio cotidiano. De acuerdo con Camps (2013):

Lo que la ética aporta para el análisis, planteamiento o resolución de conflictos prácticos es un conjunto de conceptos y razonamientos que ayudan a enmarcar el problema en cuestión y a verlo desde el punto de vista moral, y no desde cualquier otra de sus dimensiones: científica, técnica o jurídica. (p.399).

Lo anterior, permite ver que la intervención en los diferentes conflictos presentes en la vida profesional exige que el contador también esté capacitado para hacer una lectura de su

realidad, que cuente con el compromiso determinado de que su función, como sujeto moral, va más allá que la puesta en práctica de conocimientos, normas y métodos, y se trate esencialmente de conservar la integridad de su persona y el bienestar de la comunidad en la que se desenvuelve. La ética es un compromiso con el otro; es un compromiso con uno mismo en la necesidad de conservar la dignidad y poner práctica los valores adquiridos y potenciados desde su formación. Pero eso no es un objetivo que se alcanza leyendo un manual; es un objetivo que se cultiva desde la convivencia, formación y praxis.

9.2. LOS CÓDIGOS ÉTICOS Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

La incorporación del Código de Ética Internacional como marco de referencia para las conductas del profesional en contaduría, ha hecho un énfasis, a través de la divulgación de los principios morales para las prácticas del contador, de la importancia de la responsabilidad social como forma de cumplimiento de los más altos estándares de calidad y de la conservación del interés común. Por ese motivo, los códigos éticos son ante todo una responsabilidad y obligación pública. Pues al ser depositario de la fe pública, el contador deberá poseer aptitudes profesionales y la independencia mental que permita velar no sólo por los intereses económicos de la sociedad, sino también por la conservación de los distintos intereses: social, ambiental, cultural y humano.

En ese sentido, al ser la responsabilidad social ante todo una obligación depositada tanto en el marco de los principios como en el normativo, no es difícil pensar que se ha convertido más en una forma de gestión y prevención, que un compromiso determinado por parte de los mismos profesionales. La responsabilidad social se ha fomentado como una estrategia de cumplimiento de normas, porque lo que se espera es que efectivamente cada profesional actúe de acuerdo con los estándares impuestos externamente (Lozano, 2007). Esa obligatoriedad, tiene como base precisamente que las conductas ilegales no se presenten y que el contador no se vea expuesto a problemas con autoridades judiciales. Se busca conservar ante el público la integridad y la imagen del profesional.

La responsabilidad social se configura como uno de los aspectos más importantes para del Contador Público, pues es a partir de ella donde se pone en escena tanto su independencia mental como el compromiso con los otros. En ese sentido, la auténtica formación ética del profesional reside en dicha responsabilidad. Ésta no debe ser vista de ningún modo como una formalidad u obediencia; debe, en esencia, ser contemplada como un valor, como un ejercicio de la conciencia moral individual. En ese aspecto, Victoria Camps sostiene que la ética basada en la responsabilidad no es algo que abone el terreno sólo para que los individuos se ocupen de sí mismos, como las economías liberales lo difunden, sino que se trata de ocuparse también del otro (Virtudes públicas, 1990, p. 28). Así, la verdadera dimensión de la responsabilidad social no se acota en el fenómeno moral del deber y la norma, que hace que los individuos sean conscientes de que sus actos y palabras tienen consecuencias tanto en ellos mismos como en los entornos que habitan. Esa dimensión implica comprender la importancia de la relación íntima de la vocación profesional con los proyectos de una sociedad. La responsabilidad es, en últimas, aquella respuesta ante la demanda del ser profesional y las decisiones colectivas que transforman el mundo. Camps (1990), sostiene:

La responsabilidad tiene que ver con la libertad o *autonomía* del individuo, así como con su capacidad de comprometerse consigo mismo y, sobre todo, con otros hasta el punto de tener que responder de sus acciones. Esa relación de *compromiso*, de expectativas o exigencias hace que la responsabilidad sea una actitud esencialmente *dialogica*. (p.60).

En ese orden de ideas, una ética desde la responsabilidad social no es sólo la interiorización de preceptos elaborados por organismos competentes, es también el resultado de la construcción conjunta de las cualidades morales: la honestidad, integridad, objetividad, confianza, empatía, sinceridad, entre muchos otros valores simultáneos. En esa construcción conjunta, también se halla la configuración de la autonomía de los profesionales, en la que la responsabilidad consistirá en la capacidad de saber valorar cómo actuar en los casos de conflicto que se presente. No se puede ser responsable si la conciencia moral no tiene la capacidad de discernir, (más allá de lo que un código pueda indicar) lo que es correcto y lo

que no. Mucho menos si no se ha asimilado por qué es importante preservar la verdad, la bondad, la justicia y la libertad como pilares que orientan la acción humana y la conforman.

Por lo tanto, se sigue reivindicando una responsabilidad social forjada desde el carácter y no desde la asimilación mecánica de los deberes. En ese sentido, es un aspecto que debe cultivarse indiscutiblemente desde la academia. Los profesionales deben tener con claridad y determinación que la profesión persigue fines legítimos que son precisos alcanzarlos. El ejercicio de la profesión es la puesta en práctica de las virtudes que permiten alcanzar la finalidad de su vocación: servir a la sociedad y garantizar su bienestar. En ese sentido, Adela Cortina (2013) sostiene:

La cuestión no es, pues, en las escuelas y universidades formar sólo técnicos bien especializados que puedan competir y atender a las demandas de los mercados, sean las que sean, sino educar a buenos ciudadanos y a buenos profesionales, que saben utilizar las técnicas para ponerlas al servicio de buenos fines, que se hacen responsables de los medios y de las consecuencias de sus acciones con vistas a alcanzar los fines mejores. (p.134).

De acuerdo con lo anterior, se asume que la responsabilidad social de los profesionales no se garantiza desde los gremios y organizaciones, se lleva a cabo desde el ejercicio de la sensibilización moral de sus prácticas. No se puede pretender que los códigos vayan más allá de lo que les es permitido, que en esencia, en profesiones como éstas, cumplen la tarea de ser medios de control. Los esfuerzos deben estar encaminados a generar un ambiente de compromiso hasta tal punto que la responsabilidad se interiorice desde el espíritu del servicio, desde la cooperación; desde el acuerdo conjunto por garantizar la armonía de los intereses sociales y no la búsqueda del beneficio individual. Si los espacios académicos no apuestan por ir cultivando algo tan importante como una ética desde la responsabilidad, no se pueden obtener garantías de que las empresas y las organizaciones asegurarán el desarrollo pleno de la independencia profesional y el buen comportamiento. Más aún, éstas internamente son expuestas a fines egoístas y no colectivos. En ese orden de ideas, Cortina (2013) expone:

En cualquier encuentro sobre ética de la economía y de la empresa, un tipo de ética especialmente boyante desde los años setenta del siglo pasado, alguien del público pregunta convencido de su sagacidad: ¿pero todo eso es ética o cosmética? La cosmética sería cosa de los maquillajes que mejoran el aspecto de las personas durante un tiempo, pero no las transforman por dentro, mientras que la ética se refería a una transformación interna, nacida de la convicción de que merece la pena obrar bien, por el valor interno del obrar bien mismo y porque, como venimos diciendo desde el capítulo anterior, resulta fecundo. (p.44).

De la anterior cita se puede inferir que en efecto, si la ética no es transformada desde la configuración misma del ser de los individuos y la reflexión constante de sus prácticas, que en otras palabras sería ¿Por qué es importante la ética?, difícilmente se pueda esperar un cambio notable de las malas conductas de los profesionales sólo a través de la sanción y la obligación de actuar de acuerdo a unos principios. Son los profesionales los protagonistas de su realidad; son ellos, a partir del ejercicio consciente del valor moral de sus prácticas, quienes determinan no por imposición, lo que debe hacer y valorar en su quehacer. Dicho de otro modo, el profesional ha de actuar del modo correcto por el bien mismo de la sociedad, no porque de no hacerlo recibirá consecuencias. Así, el apostar por forjar el buen carácter amentará la probabilidad de formar contadores más justos, honestos, y comprometidos con la sociedad en la que se desenvuelven. Cultivar la ética es pues tener el deseo intrínseco de optar por valores y mejorarlos cada día.

Finalmente, todos los medios de control y las prevenciones que opten desde las diferentes organizaciones, en este caso la IFAC, para regular las malas conductas de los profesionales, pueden resultar infructuosas, de acuerdo con el profesor Giraldo Garcés (2010), sino existe antes una fuerte cultura ética: “debemos educar y formar ciudadanos no solo competentes profesionalmente, sino “éticamente” capaces de resistir las tentaciones que se presentan en el intrincado mundo económico del capitalismo” (p. 153). En ese sentido, si la prioridad no se centra en vislumbrar por qué es importante la ética y qué significa ser realmente un profesional, difícilmente podemos tener profesionales con el criterio lo suficientemente

fortalecido para hacer frente a la realidad de sus prácticas sin servirse siempre de una normatividad.

10. CONCLUSIONES

Lo expuesto a lo largo de este trabajo permite arribar las siguientes conclusiones:

Los códigos de ética no pueden estar desprovistos del entramado filosófico de los distintos enfoques expuestos en este trabajo, como la ética aristotélica o teleológica, la ética deontológica o del deber, la ética kantiana y la ética comunicativa/discursiva, impulsada por filósofos como Habermas y potenciadas por figuras como Adela Cortina desde la ética de la responsabilidad; los cuales contribuyen a que la dimensión ética del sujeto moral reconozca la importancia de las virtudes, de la búsqueda del bien, de la búsqueda del deber ser, y de la finalidad de cualquier práctica profesional: *actuar de acuerdo a principios y normas interiorizados y no impuestos*.

Por otro lado, el ejercicio profesional del Contador Público contiene una gran cantidad de conflictos que lo exponen constantemente a riesgos de carácter moral, los cuales intenta evitar el robusto cuerpo normativo ético. Estos riesgos se pueden comprender mejor a partir de tres elementos: a) **Sociedad** a partir de la cual el contador se construye no sólo como profesional sino también como persona, y en donde la identidad moral está siendo forjada por una estructura de conservación de poder social y económico; b) **Crisis de valores** por la que atraviesa la sociedad, y en los que están inmersas las empresas, corporaciones y muchas instituciones públicas y que se derivan en comportamientos anti-éticos de la profesión; c) **Limitación del ejercicio contable** como un mero proceso de registro, interpretación de datos, aplicación de técnicas, divulgación de información y control, en el que pocas veces se abren los espacios en donde su oficio es realmente cuestionado como profesión al servicio de la sociedad y su bienestar.

Es así como los códigos de ética trascienden de un asunto legal y normativo, y se configuran en un conjunto de principios y valores concebidos a partir de un ejercicio riguroso de las conductas y dinámicas de grupos humanos, los cuales deben ser constantemente cuestionados y revaluados con el fin de reestructurar la formación ética y resignificar las prácticas contables.

En Colombia, la adopción de normas contables de organismos de carácter global (como la IFAC) se ha dado principalmente por factores propios del proceso globalizador de la

economía y capitales financieros. Esta incorporación, en teoría, pretende fortalecer las habilidades en los contadores en su proceso de identificar problemas, en la adquisición de un cuerpo de conocimientos más sólido que permita resolverlas y finalmente unas directrices que orienten la aplicación de dichos conocimientos de la manera más ética posible para obtener resultados positivos.

El código de ética internacional emitido por la IFAC se encuentra estructurado de acuerdo con las funciones y desempeños del ejercicio profesional. Así, establece una serie de procedimientos técnicos a la vez que principios fundamentales con los que el contador ha de guiarse. Este código busca brindar al profesional un marco conceptual desde el cual podrá identificar amenazas, así como evaluarlas y aplicar las debidas salvaguardas cuando lo vea necesario. Se reconoce que el propósito de la adopción de un código de ética profesional va orientado, por un lado, a incrementar la confianza y la seguridad en los usuarios de información, y por el otro, fortalecer la labor del profesional y asegurar su integridad.

La responsabilidad social se configura como uno de los aspectos más importantes para el Contador Público, pues es a partir de ella donde se pone en escena tanto su independencia mental como el compromiso con los otros. En ese orden de ideas, una ética desde la responsabilidad social no es sólo la interiorización de preceptos elaborados por organismos competentes, es también el resultado de la construcción conjunta de las cualidades morales: la honestidad, integridad, objetividad, confianza, empatía, sinceridad, entre muchos otros valores simultáneos

En el caso del Código de Ética emitido por la IFAC, si bien uno de sus principales propósitos está orientado hacia la responsabilidad social, en donde se busca fortalecer el compromiso del profesional con los intereses públicos de la sociedad, la idea de la responsabilidad se vincula inevitablemente a un sentimiento de obligación o de culpa, pues se dimensiona a partir de las consecuencias y sanciones que tiene al no adquirirla.

Así, se aprecia que el Código de Ética internacional está orientado a un conjunto de principios que guían el juicio del profesional. Por tanto, no está diseñado de un modo en el que abarque todas las situaciones de riesgo a las que se enfrenta el profesional ni mucho menos en un

listado exacto de lo que debe hacer y no el contador. No está, en últimas, diseñado para garantizar una auténtica formación ética desde la responsabilidad social de los profesionales.

En suma, se ha concebido erróneamente que la ética profesional se configura sólo como una serie de códigos, principios y normas que los profesionales deben seguir para convertirse en sujetos de virtud e individuos modelos de una sociedad. Ciertamente, los códigos éticos cumplen una función indispensable a la hora de establecer una relación entre el profesional y la sociedad, pues estos posibilitan que las conductas sean reguladas a la vez que proporciona una buena herramienta para asumir los conflictos inherentes a la profesión y fortalecer la confianza pública. Pero no son suficientes, y la formación ética del contador y de cualquier otro profesional, no se ve agotada en unos principios y una normatividad, sino que exige una formación más robusta en términos de qué significa realmente atribuirse la categoría de sujeto ético.

Todos los medios de control y las prevenciones que opten desde las diferentes organizaciones para regular las malas conductas de los profesionales pueden resultar infructuosas sino existe antes una fuerte cultura ética. En ese sentido, si la prioridad no se centra en vislumbrar la importancia de la ética y qué significa ser realmente un profesional, difícilmente podemos tener profesionales con el criterio lo suficientemente fortalecido para hacer frente a la realidad de sus prácticas sin servirse siempre de una normatividad.

El reto será, por un lado, la elaboración de un código ético a partir de la propia conciencia de los agentes involucrados, que refleje los modos de organización cultural y moral del Contador Público colombiano; y, por otro lado, desde la formación del profesional debe potenciarse esa conciencia moral que permite que los códigos no se queden cortos a la hora de confrontar las crisis y dilemas, sino que el juicio y la independencia del contador sean forjados desde su educación.

11. BIBLIOGRAFÍA

- AGLIETTA, M., & REBÉRIOUX, A. (2009). El capitalismo financiero a la deriva: el debate sobre el gobierno de empresa. Universidad Externado de Colombia.
- ÁLVAREZ, H. (2008). Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad. *Lúmina* N. 9, pp. 8-19.
- ÁLVAREZ, M. (2002). El contador público y su responsabilidad social. *Contaduría* N. 41, p.p 146-164.
- APEL, K. & DUSSEL, E. (2005). *Ética del discurso y ética de la liberación*. Madrid, España: Editorial Trotta.
- ARDILA, A., & URREGO, N. (2017). ¿Es adecuada y oportuna la aplicación del código de ética de la IFAC en Colombia? (tesis de pregrado). Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.
- ARISTÓTELES. (1998). *Ética a Nicómaco – Ética Eudemia*. Madrid, España: Editorial Gredos.
- BARRAINKUA, I. (2012). *Hacia una Ética Universal para la Profesión Contable: Análisis de las Restricciones Culturales y Socioeconómicas en la Convergencia del Código de Ética Internacional* (tesis posgrado). Universidad del País Vasco.
- BAUMAN, Z. (2003). El desafío ético de la globalización. *Revista Colombiana de Sociología*, 21, pp. 231-234.
- BAUMAN, Z. (2005). *Ética posmoderna*. México: SIGLO XXI EDITORES, S.A.
- BENJUMEA, L. (2011). Aproximaciones a la historia de la Contabilidad en Colombia. *Revista estudiantes fac. cienc. econ.*, Vol. 1 (1), p.p. 17-22.
- BENTHAM, J. (1996). *An introduction to the principles of morals and legislation*. London, England: Oxford University Press.

- BERUMEN, N., GOMAR, S., & GÓMEZ, P. (2001). Ética del ejercicio profesional. Grupo Patria Cultural, S.A.
- BUCKLE, S. (2004). El derecho natural. En: Singer, P. [Ed]. (2004). Compendio de ética. Madrid, España: Editorial Alianza.
- CAICEDO, A., & RAMOS, J. (2005). Análisis comparativo del código de ética colombiano, chileno e internacional del contador público (tesis pregrado). Universidad de la Salle.
- CAMPS, V. (1990). Virtudes públicas. Madrid: Colección Austral.
- CAMPS, V. (2013). Breve historia de la ética. Barcelona: Editorial RBA, S.A.
- CAVAJAL, A. (2002). LEY 43 DE 1990 Y CÓDIGO DE ÉTICA DE LA IFAC. COMPARACIÓN. Apuntes Contables, (3). Recuperado a partir de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/contad/article/view/1300>.
- CLEMENTS, C.E., NEILL, J.D. & STOVALL, O.S. J. (2009). The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics. Journal of Business Ethics, 90 (3), pp. 383-391.
- COHEN, J.R., PANT, L.W. & SHARP, D.J. J. (1992). Cultural and socioeconomic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting. Journal of Business Ethics, 11 (9), pp. 687-700.
- COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 43. (13, diciembre, 1993). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial. Bogotá, D.E., 1990, No. 39602, p. 1.
- COLOMBIA, CONGRESO DE LA REPÚBLICA, Ley 1314. (13, julio, 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 2009, No. 47409, p. 209-237.

- COLOMBIA, MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. Decreto 302. (20, febrero, 2015). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. Diario Oficial. Bogotá, D.C., 2015, No. 49431.
- CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. (2004). Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, N° 19, pp. 53-140.
- CORTINA, A. (1994). Ética de la empresa: claves para una nueva cultura empresarial. Madrid, España: Trotta.
- CORTINA, A. (2000). Ética mínima. Introducción a la filosofía práctica. Madrid, España: Editorial Tecnos.
- CORTINA, A. (2009). El mundo de los valores. Ética mínima y educación. Bogotá, Colombia: Editorial el Búho.
- CORTINA, A. (2014). Ética de la empresa: no sólo responsabilidad social. Revista portuguesa de filosofía, 65, pp. 113 – 127. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/41220792>.
- CORTINA, A. (2013). ¿Para qué sirve realmente la ética?. Editorial Paidós.
- CORTINA, A, & MARTÍNEZ, E. (2001). Ética. España: Ediciones Akal, S.A.
- CURVELO, J. (2009). Ética y responsabilidad social del contador: perspectivas y tendencias frente a las IFRS. CAPIC, Volumen 7, p.p 83-94.
- DUQUE, C. (2009). ¿Qué significa hacer pensamiento contable? Elementos para la comprensión de algunos problemas teóricos involucrados en tal actividad. Lúmina N.10, pp. 98-114.
- FRANCO, R. (2011). Reflexiones contables: Teoría, Regulación, Educación y Moral. Universidad Libre De Colombia, Seccional Bogotá.

- FRANCO, R. (2002). Réquiem por la Confianza: Escándalos empresariales, Negocios y Contaduría. Pereira, Colombia: Investigar Editores.
- GARCÍA CASELLA, C. L. (2003). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires, La Ley.
- GIL, G., MEJIA, S., MONTILLA, J., & MONTES, A (2016). (s.f). Ética del profesional contable. ECOE EDICIONES.
- GIL, J. (2012). La contabilidad: su contenido proyectivo en el contexto de las predicciones. Contaduría Universidad de Antioquia, 60, 95-117.
- GIL, J. (2018). Elogio de la contabilidad. Teuken Bidikay Vol. 9 (12), pp. 23-54.
- GIRALDO, G. (2010). Contexto económico, ética y actitud crítica en la formación del contador público. Contaduría Universidad de Antioquia, 57, pp. 221-239.
- GIRALDO, G. (2013). Aproximación a la relación entre aspectos sociológicos del poder y la ética profesional del contador público. Cuadernos de Contabilidad 14 (35), 669-697.
- GRACIA, E. (2012). Problemáticas en el Sistema- Mundo de la Contabilidad. Revista Lúmina, 13, pp. 30-46.
- GUISÁN, E. (2004). Utilitarismo. En: Camps, V.; Guariglia, O. y Salmerón, F. (2004). Concepciones de la ética. Madrid, España: Editorial Trotta.
- GUISÁN, E. (1995). Introducción a la ética. Madrid: Ediciones Cátedra, S.A.
- HABERMAS, J. (1997). Teoría de la acción comunicativa I. Madrid, España: Editorial Taurus.
- HEGEL, W.F. (1975). Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Buenos Aires, Argentina: Sudamericana S.A.
- HEGEL, W.F. (1993). Fenomenología del Espíritu. Bogotá, Colombia: Fondo de Cultura Económica S.A.

- IFAC. (2008). Manual de los pronunciamientos internacionales de formación. Federación Internacional de Contadores, edición 2008.
- IFAC (2009). Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores.
- JIMÉNEZ, R. (2012). Contabilidad: entre responsabilidad social y el interés público. Criterio Libre, 10 (17), p.p 219-234.
- KANT, I. (2012). Fundamentación a una metafísica de las costumbres. Madrid, España: Editorial Alianza.
- KANT, I. (2013). Crítica a la razón práctica. Madrid, España: Editorial Alianza.
- LOZANO, J. (2004). Códigos éticos para el mundo empresarial. México: Casa del Libro.
- LOZANO, J. (2007). Códigos éticos y auditorías éticas. Veritas, 2 (17), pp. 225-251.
- MACINTYRE, A. (2002). Historia de la ética. Madrid, España: Editorial Paidós.
- MARX, K. (2008). EL CAPITAL, TOMO II. España: Siglo XXI Editores, S.A.
- MCPHAIL, K. (2002). La amenaza de los contadores éticos: Una aplicación del concepto de ética de Foucault a la educación contable y algunos pensamientos sobre el educar éticamente para los otros (S. A. Mantilla). Critical Perspectives on Accounting, 10 (6), pp. 833-866. (Trabajo original publicado en 1999).
- MEJÍA, E. (2011). Introducción al Pensamiento Contable de García Casella. Cuadernos de Contabilidad, 12 (30), 127-164.
- MUÑOZ, J. (2012). Estudio Comparativo del Código de Ética Para Contadores Públicos en Colombia con el Emitido por la IFAC y por Otros Países de América Latina (tesis pregrado). Universidad ICESI, Santiago de Cali.
- O' NEILL, O. (2004). La ética kantiana. En: Singer, P. [Ed]. (2004). Compendio de ética. Madrid, España: Editorial Alianza.

- PAZ, P.A. (2005). Los códigos de ética profesional: Una visión filosófica. *Revista Porik An de la Universidad del Cauca*, pp. 89-120.
- PEÑA, A., & BASTIDAS, C. (2007). La Ética: Fundamento en la Adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad. *Revista Actualidad Contable FACES*, 10 (14), pp. 118-128.
- PINILLA, J. & ÁLVAREZ, J. (2013). Del Contador Público y la ética profesional: un dilema inmerso en un ambiente saturado de conflictos morales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 63, 127-158
- QUINTERO, J. (2018). Responsabilidad social del contador según la IFAC. *Adversia Revista virtual de estudiantes de contaduría pública* Núm. 20, pp. 1-5.
- RACHELS, J. (2013). *Introducción a la filosofía moral*. México, México: Fondo de Cultura Económica.
- RAMÍREZ, A. C. & REYES, J. A. (2013). La importancia del Código de ética internacional en la profesión contable: Contexto colombiano en el proceso de internacionalización. *Gestión & Desarrollo*, 10 (1), pp. 183-193.
- RENGIFO, M. (2013). *Filosofía moral: una investigación sobre los conceptos éticos fundamentales*. Bogotá, Colombia: Editorial Universidad de los Andes.
- ROCHA, M. & MARTÍNEZ, I. (2016). Historia de la educación contable en Colombia: la aparición de las primeras escuelas y facultades de Contabilidad. *Activos*, 26, 101-122.
- ROJAS, W. (1999). *INTRAMUROS: la contabilidad y la organización*. Contaduría N. 34, pp. 103-117.
- ROJAS, W. & GIRALDO, G. (2015). Humanidades & formación contable: una relación necesaria para otear una reorientación de la profesión contable. *Cuadernos de Contabilidad*, 16 (40), 261-276.

- RUEDA, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. Cuadernos de contabilidad, 11 (28), pp. 149-169.
- SINGER, P. (2009). Ética práctica. Madrid: Ediciones Akal, S.A.
- SUÁREZ, A., & CONTRERAS, I. (2012). La formación integral del contador público colombiano desde la expectativa internacional: un análisis a partir de los estándares de educación IES. Gestión & Desarrollo, 9 (1), pp. 175-186.
- ULRICH, B. (1998). La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidad. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica, S.A.