

**POSIBLES DESAFÍOS ÉTICOS DE LOS CONTADORES PÚBLICOS
COLOMBIANOS FRENTE AL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO:
Una revisión desde la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015**

YADY ALEXANDRA RIVERA CAICEDO

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
Santiago de Cali, Enero de 2016**

**POSIBLES DESAFÍOS ÉTICOS DE LOS CONTADORES PÚBLICOS
COLOMBIANOS FRENTE AL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO:
Una revisión desde la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015**

YADY ALEXANDRA RIVERA CAICEDO

**Trabajo de grado bajo la modalidad de monografía para optar al título de:
Contadora Pública**

**Directora:
Martha Lucía Mendoza Ossa
Contadora Pública
Magíster en Administración de Empresas**

**UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD Y FINANZAS
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
Santiago de Cali, Enero de 2016**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	7
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	10
1.1. ANTECEDENTES	10
1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	12
1.3. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	15
1.4. OBJETIVOS	16
1.4.1. Objetivo General.....	16
1.4.2. Objetivos Específicos	16
1.5. JUSTIFICACIÓN	17
1.6. METODOLOGÍA.....	18
1.6.1. Fuentes de Información.....	21
1.6.2. Técnicas y herramientas de investigación	21
2. ACERCAMIENTO AL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO Y SUS IMPLICACIONES EN LA PROFESIÓN CONTABLE.....	22
2.1. OBSERVACIONES SOBRE <i>LO PÚBLICO</i>	22
2.2. IMPLICACIONES DE LO PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD Y EL ROL DEL PROFESIONAL CONTABLE.....	26
3. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL CONCEPTO DE ETICA.....	36
3.1. RELACIÓN ENTRE LA ÉTICA Y LAS PROFESIONES	39
3.1.1. Códigos de ética profesional	41
4. LA ÉTICA EN LA PROFESIÓN CONTABLE EN COLOMBIA Y SU VÍNCULO CON EL INTERÉS PÚBLICO.....	47
4.1. DESARROLLO HISTÓRICO DE LA PROFESIÓN CONTABLE EN COLOMBIA	50
4.2. REVISIÓN DE LA LEY 43 DE 1990 Y DECRETO 0302 DE 2015, CÓDIGOS DE ÉTICA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN COLOMBIA.	63
4.2.1. Ley 43 de 1990: Contaduría Pública en Colombia y el código de ética profesional.....	63
4.2.2. Código de ética del Decreto 0302 de 2015: Factores que permiten su implementación.....	74
5. ANÁLISIS COMPARATIVO, LEY 43 DE 1990 y DECRETO 0302 DE 2015.....	88
5.1. EL CONTEXTO HISTÓRICO y ECONÓMICO	88

5.2.	CONCEPCIÓN SOBRE LA CONTABILIDAD.....	90
5.3.	EJERCICIO PROFESIONAL.....	93
5.4.	INTERES PÚBLICO CLÁUSULA FUNDAMENTAL y DESAFÍOS ÉTICOS PARA EJERCER LA PROFESIÓN CONTABLE EN COLOMBIA.....	96
6.	CONCLUSIÓN.....	102
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	106

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfica 1: Ideologías políticas y concepciones sobre el interés público	24
Gráfica 2: Interrelación profesión contable-entorno	49
Gráfica 3: Estructura Ley 43 de 1990	64
Gráfica 4: Estructura Organizacional de la Federación Internacional de Contadores IFAC	76
Gráfica 5: Concepción sobre Contabilidad	91
Gráfica 6: Posibles tensiones del Contador Público Colombiano respecto del interés público	101

LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Caracterización Principios éticos Ley 43 de 1990.....	67
Tabla 2: Tipos de Amenazas, Código de ética para profesionales de la Contabilidad.....	78
Tabla 3: Comparación contexto histórico y económico.....	88
Tabla 4: Comparación en el Ejercicio profesional.....	94

INTRODUCCIÓN¹

La convergencia de Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, cuyo proceso inicia en Colombia a partir del 2009, por medio de la Ley 1314,² implica, entre otras cosas, reconocer nuevos discursos de la regulación contable-financiera en el país, que van desde nuevos marcos conceptuales para reconocer, revelar y presentar la información financiera, hasta aquellos relacionados con la educación contable y el **ejercicio profesional**.

De esta manera, la configuración de un nuevo código de ética bajo el cual se certifique al profesional contable para la aplicación de las normas internacionales de información financiera, de aseguramiento de la información, de auditoría etc., garantizando ante la sociedad el cumplimiento de su **función social**, es una consecuencia de la aplicación de la Ley en mención.

Por lo anterior a través del Decreto 0302 de 2015³, se establece el código de ética para los profesionales de la contabilidad en marco de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, que se aplicará en *consonancia* con el código de ética de la Ley 43 de 1990.

Se resalta que en ambos códigos se enuncia la **salvaguarda del interés público** como factor de identidad y función social fundamental del contador público en su ejercicio profesional. Así pues, el interés público presenta la idea de quién es el *público* al cual el profesional contable debe generar confianza pública, da elementos para entender qué se entiende por Contabilidad y asimismo permite definir el *deber-hacer profesional*.

* A propósito de los géneros: En este documento se hará referencia al Contador Público y/o profesional contable sin hacer distinción de género, razón por la cual las expresiones “Contador Público” –“Profesional Contable” incluirán tanto a la mujer como al hombre que, bajo los parámetros vigentes de la ley, se consideran contadores públicos.

² 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.

³ Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

Considerando que el concepto de interés público se desarrolla al margen de determinados contextos socio-económicos, las perspectivas de dichos códigos al respecto del mismo, pueden divergir y generar tensiones en el ejercicio del profesional contable colombiano.

En tal modo, el objetivo del presente trabajo de investigación es identificar los posibles desafíos éticos que podría generar el concepto de interés público, en el **ejercicio de la profesión contable** en Colombia, una vez se considera que: i) tanto en la Ley 43 de 1990, como en el Código de ética para los profesionales de la contabilidad del Consejo de Normas Internacionales para Contadores -IESBA- establecido en Colombia por el Decreto 0302 de 2015, se estipula que los contadores públicos deben **actuar en salvaguarda** del Interés Público; es decir, éste se configura como la cláusula fundamental para el ejercicio de la profesión contable⁴; ii) cada código es construido a partir de una realidad social y económica disímil, luego la concepción de interés público y la responsabilidad social del profesional contable en relación con éste se *pueden* fundamentar en necesidades divergentes y iii) el Decreto 0302 de 2015, se aplicará en *consonancia*⁵ con la Ley 43 de 1990.

Dicho de otro modo, los desafíos éticos se entienden a partir del Interés Público en tanto elemento que incide en la configuración del *saber* (Contabilidad) –*hacer* (ejercicio profesional) de la Contaduría Pública y por tanto en la racionalidad ética que sustenta el mismo, y cuya definición en cada código de ética surge a través de ideologías que se imbrican en contextos socio-económicos diferentes. Por lo anterior, no se consideran las *prácticas* profesionales que puedan desarrollarse dentro o al margen de cada código de ética, pues el propósito del presente trabajo es identificar las tensiones a la luz de los respectivos **marcos conceptuales**.

⁴ GIL, Jorge Manuel. Contabilidad e interés público: unas palabras. En: Horizontes plurales e identitarios para recrear el pensamiento en contabilidad. Armenia, 2014

⁵ El artículo 6 del Decreto 0302 de 2015 cita, que los Contadores Públicos aplicarán el Código de Ética para Profesionales de la Contaduría en consonancia con el Capítulo Cuarto, Título Primero de la Ley 43 de 1990. Al tener en cuenta que *consonancia* implica igualdad, armonía; de manera que el código de ética de la Ley 43 de 1990, como el expuesto por el Decreto en cuestión serán válidos en un espacio-temporal simultaneo.

Estos desafíos se enmarcan dentro de lo posible, en el entendido que desde la perspectiva de quien escribe pueden discrepar de un eventual lector del presente documento, aun considerando que compartan la misma profesión (futura para la autora) y Colombia como contexto en el cual se desarrollan.

Se resalta que el presente trabajo no pretende brindar conceptos terminados sino - *por supuesto*- dejar espacios abiertos para la construcción y reflexión de la profesión contable, tanto en ámbitos académicos, como laborales. Igualmente en este ejercicio de lecto-escritura, la consolidación de las ideas que sustentan el argumento central del mismo, exige la repetición de las mismas, no como un acto de descuido, más como un mecanismo para afianzarlas.

Baste decir, por ahora, que para lograr el objetivo del presente trabajo es necesario contextualizar la historia de la profesión contable en Colombia a partir de la Ley 43 de 1990 con el ánimo de encontrar el vínculo entre la ética del contador público colombiano y el interés público; examinar el código de ética de la IESBA del Decreto 0302 del 2015 con lo que se pretende realizar un acercamiento teórico al concepto de interés público que ahí se expone, e identificar, a través de la comparación, los posibles desafíos éticos.

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. ANTECEDENTES

Con el propósito de identificar posibles desafíos éticos que puede originar el concepto de interés público en los profesionales contables colombianos, se realizó la búsqueda de investigaciones en las cuales se considera al Contador Público, en su ejercicio profesional, inscrito en el contexto económico nacional y globalizado al cual pertenece.

Teniendo en cuenta lo anterior, los antecedentes bajo los cuales se desarrolla la presente investigación, se relacionan con inquietudes que diversos autores se han planteado acerca del estudiante y del profesional contable, su participación y formación ciudadana, la relación de la contabilidad y la sociedad, y la ética en el marco de la profesión contable en el contexto tanto nacional como globalizado.

De esta manera, las investigaciones que interesan al propósito del presente trabajo son:

Problemas éticos del contador y su relevancia social. Marlon David García Jiménez -2009-¹. El autor, expone su preocupación por la carencia de una ética contable que se conceptúe más allá de preceptos jurídicos y normativos. Los problemas de la ética contable y del contador, se vinculan con problemas políticos (a través de la cual se busca el bienestar colectivo), morales (se requiere una moral que le permita al sujeto situarse y tomar conciencia de su contexto) y humanísticos (relacionados con el sujeto ¿para qué el contador público?). Para García es necesario establecer una ética contable a través de la cual el profesional contable pueda posicionarse de manera crítica y propositiva en su

¹ GARCÍA, Jiménez Marlon David. Problemas éticos del contador y su relevancia social. En: Ponencias XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Armenia 2009.

contexto, tanto como profesional, como ser humano, para lo cual es necesaria una educación contable tendiente a dicho propósito.

La responsabilidad social del contador público: un rol necesario para la construcción de una ética capitalista. José Julio Vergara-2009-². El autor plantea la necesidad de repensar una ética capitalista fundamentada, no en aspectos meramente individualistas y utilitaristas, como características propias del capitalismo, sino una ética de responsabilidad social, incluyente. Esta necesidad de construcción de una nueva ética capitalista de responsabilidad social, allende de una mera construcción a favor de esquemas ya establecidos (marketing, promoción empresarial, mejor reputación). Para Vergara, el reto de la construcción de la nueva ética capitalista recae sobre el profesional contable, teniendo en cuenta que la Contabilidad ha servido como medio facilitador de un agresivo sistema capitalista. Por lo anterior, el profesional contable, consciente de ello, deberá inscribir un concepto de Contabilidad que incluya aspectos sociales, ambientales, etc., que propendan a crear la nueva e incluyente ética capitalista.

Transformaciones de la Contabilidad: de la modernidad a la globalización y su incidencia en la profesión y la disciplina. Andrea Rodríguez³. A través del ensayo, Rodríguez reseña cómo la Contabilidad, en tanto disciplina, es construida a partir de los factores sociales, económicos y políticos que ella, a través de diversos métodos, intenta reflejar. Sin embargo, el proceso de globalización, y con ella la privatización de la construcción contable, conlleva a que la Contabilidad y por tanto el profesional queden suscritos a discursos económicos-financieros (regulación contable NIIF, códigos de ética que presentan unos *valores implícitos* que guían al profesional a actuar en pro de intereses particulares, etc.) que, de una forma u otra, imponen una ideología en cuya lógica el interés público es

² VERGARA, Arrieta José Julio. La responsabilidad social del contador público: un rol necesario para la construcción de una ética capitalista. En: Ponencias XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Armenia 2009.

³ RODRIGUEZ, Andrea. Transformaciones de la contabilidad: de la modernidad a la globalización y su incidencia en la profesión y la disciplina. En: Revista Adversia No. 11

limitado a intereses específicos y asimismo la responsabilidad social de unos y otros. En este sentido, para la autora, es transcendental reconocer que directrices regulativas se aceptan, pues lo importante es construir y prevalecer una identidad contable y profesional que de manera consiente defienda al interés público.

Análisis comparativo de los principios de ética del contador público entre la normatividad colombiana y el Código de ética de la IFAC. Xiomara Medina - 2013⁴-. Este documento Medina expone los fundamentos para la existencia de un código de ética que oriente el actuar profesional de los Contadores Públicos, estableciendo posteriormente, un parangón entre los principios básicos del Código de ética desarrollado por la Federación Internacional de Contadores –IFAC- y la Ley 43 de 1990. Este ejercicio le permite a Medina establecer las similitudes entre ambos estamentos y en cuya consecuencia, considerando el contexto económico-globalizado del país, los profesionales de la contabilidad deben actuar en aras de recuperar la confianza pública ante la sociedad.

1.2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La relación entre la contabilidad y la ética podría remitirse al medioevo en el vínculo entre el señor feudal y el siervo, siendo este último quien rendía cuenta – por medio de registros contables- al señor feudal de su honorabilidad y diligencia en el desarrollo de sus actividades de producción⁵. Tal rendición de cuentas permitía que el señor feudal conociera la producción económica de su siervo y controlara *la conducta debida* de éste; el cumplimiento adecuado de sus funciones.

Esta articulación contabilidad-ética se ajusta a cada nuevo discurso económico, pues *“la relación producción-distribución que pretende reflejar la contabilidad debe*

⁴MEDINA, Xiomara. Análisis comparativo de los principios de ética del Contador público entre la normatividad colombiana y el Código de ética de la IFAC En: <http://repository.unimilitar.edu.co/>

⁵ ARIZA, Buenaventura Efrén Danilo. Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. En: Contaduría Universidad de Antioquia. Enero-junio, 2009. No.54

*tomar de la sociedad sus puntos de vista axiológicos, sus tradiciones socioculturales, políticas, económicas y comerciales a fin de que su racionalidad controladora tenga sentido para el contexto en el que pretende operar”*⁶. Estos discursos económicos van desde la esfera privada que propone la relación señor feudal-siervo, hasta el *contrato social* de las organizaciones, el Estado y la sociedad civil, en cuyo seno, la información contable se concibe como fuente confiable para quienes participan y toman decisiones en marco de las dinámicas del mercado. Este último discurso, que surge bajo el capitalismo mercantil, permite construir un concepto de interés público, pues, *“la utilización de la contabilidad no afecta únicamente al propietario o a sus empleados sino que afecta a terceros”*⁷.

Ahora bien, el actual contexto socio-económico bajo el cual se desarrolla la relación contabilidad-ética es la globalización; que como proyecto económico, plantea nuevas formas de interacción bajo las cuales se desdibujan los límites territoriales para la movilización de los recursos, y la expresión del capitalismo no es principalmente mercantil sino que se privilegian los mercados financieros. El vínculo contabilidad-ética es redefinido a partir de las necesidades del capitalismo financiero, que se resume, principalmente, en el incremento del capital al menor costo posible.

En lo que respecta al contexto-país, desde inicios de la década de 1990's, Colombia dio paso a la apertura económica, para integrarse a la economía global. En respuesta a ello, el 13 de julio de 2009, el Congreso de la República expidió la Ley 1314 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia (...)”. Bajo esta ley, como lo indica el documento, inicia *la convergencia de normas de contabilidad, información financiera y de aseguramiento de la información en Colombia como apoyo al proceso de internacionalización* de las relaciones económicas del país.

⁶ Ibídem.

⁷ Ibídem.

La expedición de la Ley 1314 de 2009 significa nuevos retos para el ejercicio de la profesión contable en el país, los cuales se derivan de una realidad económica globalizada y que van desde los desafíos relacionados con la implementación de Normas Internacionales de Información Financiera en las empresas colombianas, hasta los retos relacionados con la educación contable y el ejercicio profesional desde la perspectiva de la ética. Es decir, la Ley 1314 de 2009 implica, entre otras cosas, la implementación de un nuevo código de ética profesional, a partir del cual se califique la idoneidad del profesional contable para certificar y dictaminar Estados Financieros con base normas internacionales. Dicho de otro modo, es a partir de este nuevo código de ética que se calificará “la conducta debida” del profesional contable en el desarrollo de sus labores en el marco de la globalización.

Como consecuencia de ello, el Decreto 0302 de 2015 establece la aplicación –de acuerdo con la Ley 43 de 1990- del Código de Ética para profesionales de contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para profesionales en Contabilidad –IESBA-⁸. En tal aspecto, se resalta que en ambos códigos se pone de manifiesto la responsabilidad del profesional contable en relación con la salvaguarda del interés público, entendiendo ésta como su función fundamental, que le atribuye su identidad de servicio a la sociedad. No obstante, cada código de ética es construido a partir de una realidad social y económica disímil, por tanto el interés público y la responsabilidad social del profesional contable frente a éste, se fundamentan en necesidades discordantes. Bajo esta perspectiva es pertinente preguntarse por los posibles desafíos éticos, que origina el concepto de interés público expuesto por el Decreto 0302 a los contadores

⁸ La IESBA es un Organismo independiente de la IFAC, que es la organización de la profesión contable a nivel mundial, cuya misión es servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión, de ahí a que uno de sus objetivos primordiales es desarrollar normas internacionales de alta calidad en auditoría y aseguramiento de la información, ética y formación para profesionales de contabilidad, etc. Colombia, en el proceso de convergencia de las Normas Internacionales de Contabilidad, etc., a través del Instituto Nacional de Contaduría Pública, se hizo miembro de esta organización. A través de la IESBA, la IFAC desarrolla estándares de ética para profesionales de la contabilidad. Tomado de www.ifac.org y www.incp.org.co

públicos colombianos en el ejercicio de su profesión, cuando este se parangona con el concepto establecido por la Ley 43 de 1990.

Tales desafíos éticos, entendidos como las tensiones causadas por posturas divergentes en el marco conceptual de cada código de ética, se constituyen al tener presente que: i) la Contabilidad y –por ende- la profesión contable, como lo señala Ospina, se ubican “*en medio de intereses del Estado, del propietario, del gestor (...), de los agentes*”⁹ y que por tanto, pueden disponer al Contador Público en los conflictos propios de dichos intereses; ii) cada código es elaborado a partir de realidades sociales y económicas disímiles, y por ende, la concepción de interés público y la responsabilidad social del profesional contable en relación con éste se *pueden* fundamentar en necesidades divergentes y iii) la aplicación del Decreto 0302 de 2015, en **consonancia** con la Ley 43 de 1990, pueden generar tensiones en el ejercicio de la profesión contable en Colombia.

A través del desarrollo de este trabajo de investigación se pretende realizar un acercamiento para entender conceptualmente el problema para ulteriormente brindar una suerte de posibles respuestas u otros interrogantes que sirvan de sustento al mismo.

1.3. PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Cuáles son los posibles desafíos éticos que genera el concepto de interés público establecido en el Código de ética del Decreto 0302 de 2015, frente al abordado en la Ley 43 de 1990?

⁹ OSPINA, Carlos. Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública. En: Contaduría Universidad de Antioquia. Enero-junio 2006. No. 48

1.4. OBJETIVOS

1.4.1. Objetivo General

Identificar los posibles desafíos éticos que genera el concepto de interés público establecido en el Código de ética del decreto 0302 de 2015, frente al abordado por la Ley 43 de 1990.

1.4.2. Objetivos Específicos

- Establecer un referente teórico acerca del interés público y definir el vínculo entre éste y la ética en la profesión contable.
- Describir los antecedentes históricos del Código de Ética del Contador Público en Colombia de la Ley 43 de 1990.
- Exponer los factores que permiten la implementación del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la IESBA establecido en el Decreto 0302 de 2015.
- Comparar las perspectivas de los códigos en relación con dicho concepto.

1.5. JUSTIFICACIÓN

Siendo la Universidad del Valle el contexto formativo de referencia de quien desarrolla, este trabajo de investigación surge por la necesidad de comprender la dimensión del sujeto-ético político que establece el Proyecto Educativo del Programa Académico de Contaduría Pública –PEP–, como uno de los propósitos de formación del mismo. En éste, se resalta que el Contador Público debe actuar como un *sujeto ético-político* consciente del contexto social cambiante y conflictivo en el cual desarrolla sus labores, estando “*deseoso de participar en las transformaciones de su disciplina y de esa realidad*”¹⁰.

Por lo anterior la pregunta de investigación aquí expuesta, se justifica desde el interés personal por conocer los diversos cuestionamientos éticos a los cuales se puede confrontar el profesional contable en el *mundo* organizacional y en específico por comprender la responsabilidad que tiene la profesión contable en relación con la salvaguarda del interés público.

Por otra parte, es menester resaltar que –intentar- estudiar al Contador Público desde su dimensión ética, tiene como propósito otorgarle al profesional contable un cometido notable en la sociedad; cometido o actuación que allende de la percepción común de un ser autómatas, fríos, calculadores y corruptos.¹¹ Es decir, este trabajo, es un intento en sí mismo por resignificar la profesión contable en Colombia en relación con la concepción que la sociedad tiene de ésta y asimismo ubicar al Contador Público, como ciudadano y por esa vía como un ser capaz de generar transformaciones sociales a favor del *bien común*, tanto a nivel disciplinal (V.g. construcción de sistemas de información contable ambiental, de sistema de valoración de los activos intangibles, etc.) como profesional.

¹⁰ Proyecto Educativo del Programa Académico de Contaduría Pública. Universidad del Valle (2011)

¹¹ GRAJALES Quintero, Johnny Stiven. Prejuicios hacia la contaduría pública: una mirada a la realidad desde la ficción literaria. En: Contaduría Universidad de Antioquia. 2009

De esta manera, este trabajo resulta importante en tanto se considerará al Contador Público como un sujeto que puede verse inmerso en tensiones éticas en el ejercicio de su profesión en consideración con su entorno local y su contexto global. En otras palabras, la elaboración de este trabajo se hace menester en el entendido que se pretende estudiar el profesional contable en su ética profesional, desde un contexto globalizado que impone retos tanto en el ámbito de la profesión como de la disciplina contable, y que en últimas postula otros interrogantes trascendentales sobre el profesional contable ¿Qué es ser contador público? ¿Para qué? ¿Qué requiere la sociedad del profesional contable?

1.6. METODOLOGÍA

El propósito del presente trabajo de investigación es identificar los posibles desafíos éticos que constituiría el concepto de interés público planteado por el Decreto 0302 de 2015 a los contadores públicos colombianos, cuando éste se compara al concepto establecido por la Ley 43 de 1990. En tal forma, la presente investigación es de carácter descriptivo pues para conseguir el objetivo aquí planteado, es menester examinar las variables a estudiar: Ética, interés público, contabilidad, profesional contable, a la luz del contexto histórico y conceptual en el que surgen la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015.

Asimismo, es imperioso resaltar que la investigación es de enfoque cualitativo y su diseño es de tipo bibliográfico, en tanto su centro de estudio es la posible tensión ética que origina un concepto divergente como el interés público en el profesional contable colombiano y para la consecución del objetivo principal se requerirá, primordialmente, fuentes secundarias de información.

De esta forma, para lograr los objetivos aquí planteados se requiere de:

- Establecer un referente teórico sobre el Interés Público reconociendo su importancia sobre la Contabilidad y el profesional contable, que responde a ideologías de diversos grupos sociales y contextuales¹². Así pues, en esta sección se resaltarán los planteamientos de diversos autores acerca del vínculo Contabilidad- interés público, lo que permite apreciar cómo estos conceptos interdependientes indican en la manera en la que el profesional contable es *guiado* a actuar éticamente.
- Abordar el concepto de ética, lo cual coadyuvará a establecer la relación sociedad-profesional, que se desarrollan en los códigos de ética profesional. Para ello, se tendrá como referencia textos explicativos (artículos, libros y ponencias) sobre las diversas connotaciones sobre *la ética*, para posteriormente centrar la discusión en la naturaleza –características– de los códigos de ética profesional, resaltando sus aspectos generales, sus funciones y objetivos.
- Contextualizar la historia de la profesión contable en Colombia en aras de describir los elementos que permiten el surgimiento de la Ley 43 de 1990 con el ánimo de encontrar el vínculo entre la ética del contador público colombiano y el interés público. Por ello serán revisados los planteamientos históricos-interpretativos de Cubides *et al* en “*Historia de la contaduría pública en Colombia Siglo XX: elementos para su interpretación*”, en la que los autores identifican los factores académicos, políticos y económicos que permitieron la Contaduría Pública como profesión en el país. En segunda instancia se considera el “*Pronunciamiento sobre el código de ética profesional*” del Consejo Técnico de la Contaduría Pública referente a la Ley 43 de 1990, en aras de identificar el concepto de ética e interés público que debe preservar el profesional contable colombiano de acuerdo a lo dispuesto a la Ley en mención.

¹² BAKER, Richard. ¿Cuál es el significado de “interés público”? Examinando la ideología de la profesión de la Contaduría Pública Americana. En: GÓMEZ, Mauricio y OSPINA, Carlos Mario. (Eds.). Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas

- Exponer los factores que permiten la implementación del código de ética del Decreto 0302 de 2015 con el fin de identificar bajo qué concepto de ética se insta al profesional contable a actuar en defensa del interés público. Para esto, es necesario tener en cuenta la Ley 1314 de 2009, pues regula los principios y normas Internacionales de contabilidad, información financiera, aseguramiento, aceptados en Colombia, reconociendo la globalización como aquel que establece nuevos marcos estructurales del devenir político, social y económico del mundo interdependiente, en los que se suscribe el Contador Público colombiano con la expedición de la Ley en mención. También se revisará el documento “*Definición de interés público*”, en el cual la Federación Internacional de Contadores IFAC, establece su posición política respecto de la responsabilidad del profesional contable con el interés público.

- Comparar las perspectivas del Decreto 0302 de 2015 y el código de ética de la Ley 43/1990 en relación con el concepto de interés público, a través de las siguientes variables:
 - Contexto histórico-económico: se define como el ambiente bajo el cual son construidos los códigos de ética.
 - Concepción sobre la Contabilidad: aquello que se entiende por Contabilidad permite la construcción de un referente sobre la educación, regulación y ejercicio de la profesión contable.
 - Ejercicio profesional: entendido como el discurso del *deber-hacer* del profesional contable de acuerdo a lo establecido en los códigos de ética aquí estudiados.

- Identificar las tensiones éticas, a partir de la información obtenida en los pasos metodológicos anteriores, que el concepto de interés público expuesto en el Código de ética del Decreto 0302 de 2015 origina a los contadores públicos

colombianos, en contraste con lo establecido en el código de ética de la Ley 43 de 1990.

1.6.1. Fuentes de Información

Las fuentes de información que abastecen el desarrollo del trabajo de investigación son de carácter secundario; libros, trabajos de grado, artículos de revista, ponencias, normatividad pertinente, etc., teniendo presente que estas proporcionan síntesis de la información sobre el tópico sobre el cual se centra el presente trabajo de investigación, en las cuales se vincula al Contador Público colombiano, con la dimensión ética de su profesión y las implicaciones de esta última con el interés público, tanto desde la perspectiva de la Ley 43 de 1990, como del Decreto 0302 de 2015.

1.6.2. Técnicas y herramientas de investigación

Para efectos de desarrollar el presente trabajo de investigación, se ha definido el análisis de contenido como la técnica de investigación que permite, en primera instancia, sistematizar la información a través de fichas bibliográficas –en las cuales se realiza una descripción formal de las fuentes de información consultadas- y segundo aproximar una serie de conceptos trascendentales para el desarrollo de la investigación, que al caso presente, giran en torno al interés público, contador público y ética profesional, cuya base está dada en el Código de ética para profesionales de Contabilidad del Decreto 0302 del 2015 y la Ley 43 1990.

2. ACERCAMIENTO AL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO Y SUS IMPLICACIONES EN LA PROFESIÓN CONTABLE

En aras de identificar los posibles desafíos que genera el concepto de interés público en el ejercicio de la profesión contable en Colombia, es necesario desarrollar un referente teórico sobre esta variable de estudio, para posteriormente definirla como elemento fundamental para ejercer la profesión.

En el primer apartado se plantea la discusión sobre *lo público* en la **economía**, en tanto concepto que se redefine al tiempo que se desarrollan nuevos marcos políticos y sociales, y define el *interés público*. En la segunda parte tiene como objetivo definir el interés público como cláusula fundamental para ejercer la profesión contable, señalando las implicaciones de este concepto en el uso de la contabilidad y las responsabilidades del profesional frente a este.

2.1. OBSERVACIONES SOBRE *LO PÚBLICO*

Lo público es un espacio de tensiones, su definición depende de las ideologías sociales, económicas-políticas, centrándose en la relación Estado– sociedad. Luego, hacer referencia a *lo público*, conlleva a referir *sine qua non*, la cosa privada, pues la concepción del *interés público*,

[Está planteado] desde diversas posturas que van desde el bienestar general de la sociedad donde el interés es el desarrollo de las distintas comunidades, hasta las posturas que asumen intereses particulares amparados en la ideología del bien común.¹

¹ JIMENEZ Aguirre, Rubiela. Antecedentes y alcances del interés público en la Contabilidad. En: Perspectivas críticas de la contabilidad contemporánea. Conjunciones y disertaciones. 2010.

Al respecto Habermas² plantea la mutualidad y dicotomía entre lo público y lo privado que se transforma en la medida que los sistemas socio-políticos y económicos, que sustentan la sociedad, cambian.

El surgimiento del Estado como espacio *de creación de intereses comunes, autoridades compartidas y poderes legítimos*³, consolida lo público sobre lo privado, -la sociedad-, generando una relación dependiente y a la vez, conflictiva entre derechos y deberes, libertades y limitaciones, es decir entre la relevancia de unos intereses públicos, en tanto comunes, sobre otros privados, particulares⁴.

Esta distinción y vinculación entre la esfera pública y privada, viene marcada por dos estadios a resaltar: i) la eliminación de las monarquías como forma de organización socio-política, estableciéndose la democracia en la formulación de intereses públicos **consensuados**, siendo el Estado el representante de estos; y ii) el advenimiento de la modernidad, en la que se instaura la *libertad* como expresión política, que permite, a su vez, el afincamiento del capitalismo como sistema económico globalizado⁵ y en cuya lógica el Estado es una *fuerza* de la cual es necesario emanciparse; aquello que se considera de interés público ya no pasa por el consenso, la competencia en el **mercado** es el nuevo mecanismo de prevalencia, y lo que prevalezca es *generalmente aceptado*.

De este modo, cada uno de estos estadios se caracterizan por establecer objetivos e *intereses*, respaldados de un sistema de valores que guían el accionar de la sociedad: en el primero consensuar; la educación, la salud, el trabajo, el orden público, **la soberanía** –ejercida en un territorio, nación y población específica-, etc., es aquello que constituye el interés público siendo el Estado el

² HABERMAS, Jürgen. La esfera de lo público. http://blogs.enap.unam.mx/asignatura/alejandro_valenzuela

³ GINER, Salvador. La Agonía de lo público Prólogo. En: El declive del hombre público, 2011.

⁴ Al explicar el surgimiento del Estado, Rousseau plantea el *pacto social* como *hombres* reunidos con el designio de obtener bienestar bajo un conglomerado, debiendo renunciar a su *libertad natural* y al derecho ilimitado por ir detrás de todo aquello que pretende, aceptando de esta manera derechos y obligaciones a través de la ley; la esencia de su libertad ya no es natural sino civil, la cual se halla limitada por la **voluntad general**. Así, el pacto social supone “*la enajenación total de cada asociado con todos sus derechos hecha a favor del común: porque [...], dándose cada uno en todas sus partes, la condición es la misma para todos; siendo la condición igual para todos, nadie tiene el interés de hacerla onerosa a los demás*” de forma que se prevalece el interés general sobre el interés particular.

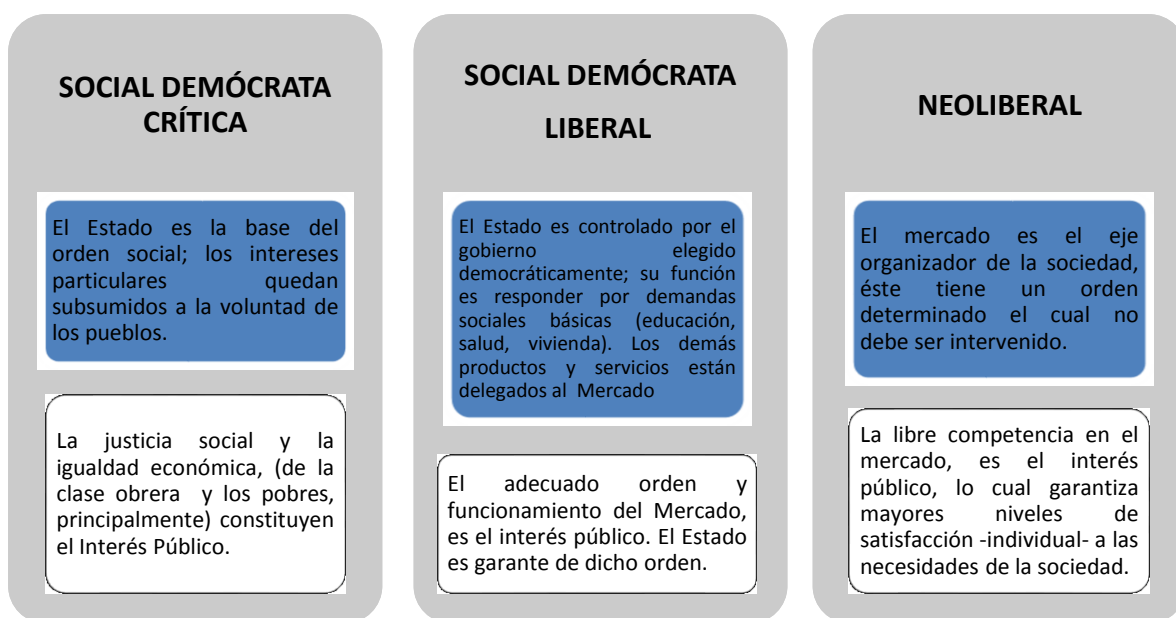
⁵ GINER, Salvador. Ob. Cit. 2010.

eje central de organización social; y en el segundo competir *libremente*: en marco de la globalización de los mercados de capitales, la estabilidad financiera atañe a *todos*, es el bien público a defender⁶.

Baker⁷ distingue tres ideologías **políticas** como formas de organización del Estado; cada una responde a una concepción sobre el **interés público**, desde una perspectiva **económica**, que condiciona la relación Estado-sociedad y su vinculación con el *interés público*.

A través del siguiente gráfico se expone tal comparación; primero se detallan las características de cada perspectiva y posteriormente se describe qué constituye el interés público respectivamente.

Gráfica 1: Ideologías políticas y concepciones sobre el interés público



⁶ ZAPATA de Arbeláez, Adriana. Ob. Cit. 2012. La estabilidad financiera, en marco de la globalización, constituye un bien público en tanto, los beneficios y/o perjuicios de la *inestabilidad* no tienen distinción espacio/temporal de los Estados. En este sentido, Zapata resalta que “*el progreso de los países, [productividad, empleo e inversión social] depende de la disponibilidad de capital, de manera que lo que se haga mal en un mercado, repercuten en otros*”; la responsabilidad de la estabilidad financiera atañe a la normatividad local (Estados), pero sobre todo, y considerando los alcances de la misma, de los organismos internacionales. Estos últimos logran la estabilidad del sistema financiero a través de parámetros estandarizados y Sistemas Informativos que obedezcan a criterios similares.

⁷ BAKER, Richard. Ob. Cit. 2009

La transformación del Estado como cuerpo político, que abandona su condición de conglomerado de los asuntos e intereses públicos consensuados, incide en la naturaleza de la *cosa pública*; siendo el Mercado quien pasa a **regular** la competencia entre unos intereses y otros por la primacía de los mismos. Dicha transformación genera nuevos sistemas económicos, políticos, sociales, y de valores, sobre los cuales se desarrolla la sociedad y por tanto el sentido y aplicación del *interés público*.⁸

El interés público establece el discurso de integración social sobre el cual se enuncia la importancia y lo imperativo *ético* de realizar una actividad. Luego aquello que se considera de *interés*, en tanto importante y *público*, en tanto común, constituye una decisión política, que será la base para establecer al Estado o al Mercado como representante de dicho interés público y en este sentido, determinar el **sistema de valores** que sustentan su consecución, ya que, por ejemplo, en los sistemas políticos estudiados por Baker, el interés público amalgama el *bienestar general* de la sociedad, aunque su concepto y materialización sean disímiles.

⁸Verbigracia de esta transformación, se puede encontrar en la lucha de intereses que se da entre el trabajo – actividad generadora de valor, que involucra relaciones sociales de poder, dominación y cultura, siendo el trabajador quien busca unas condiciones dignas (remuneración, reconocimiento social, etc.) en las cuales pueda ofertar su capacidad productiva, y el capitalismo que, para obtener máxima utilidad, compra el derecho a disponer de la capacidad productiva, al menor costo posible, que expone De la Garza (2000). Así en la resolución de este conflicto, primero se da la intervención del Estado como mediador entre la clase trabajadora y los dueños de capital, promoviendo la remuneración adecuada del trabajo (seguridad social, negociación colectiva), procurando un ‘equilibrio’ de intereses en disputa. Una vez desgastado este sistema en marco del neoliberalismo, es el mercado el asignado para compensar el trabajo, primando así flexibilización y desregulación laboral: de la entrada y salida de trabajadores de la empresa, de la pérdida de poder de los sindicatos, del salario (en función del desempeño), etc., favoreciendo los intereses de unos sobre otros.

2.2. IMPLICACIONES DE LO PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD Y EL ROL DEL PROFESIONAL CONTABLE

Salvaguardar el **interés público** es el eje central del discurso del Código de ética de la Ley 43 de 1990 y del Código de ética para profesionales de la contabilidad del Decreto 0302 de 2015, que se evidencia, como se resaltarán en los capítulos siguientes, en conceptos como la *fe pública*, o el *juicio profesional*, de ahí que sea posible entender -dicha salvaguarda- como la *labor fundamental* del profesional contable⁹; es su imperativo ético.

Es pertinente preguntarse cómo actúa el profesional contable para salvaguardar el interés público. La concepción sobre la **Contabilidad**, sus desarrollos aplicativos (sistemas y modelos contables) y los contextos socio-económicos en los cuales ésta se inscribe brindan una definición de interés público y asimismo generan una identidad de profesión contable, sus objetivos -función social-, su ética y la relación *saber-hacer* que satisface los mismos. Es decir, hay una relación de mutua correspondencia entre la Contabilidad y el interés público, de manera que i) la definición de interés público determina qué es **obligatorio** hacer y cómo proceder y ii) *la contabilidad implica un esfuerzo ético dado el potencial de transformar las verdades o escoger las representaciones sobre los hechos económicos*¹⁰; cuya validación depende de la **ideología**¹¹. Dicho de otro modo, en marco de posiciones ideológicas se establece la racionalidad ética a la cual debe sujetarse el profesional contable; puestas en comparación pueden generar desafíos éticos en el ejercicio de la misma. Verbigracia de ello, está en el código

⁹ GIL, Jorge Manuel. Ob. Cit. 2014.

¹⁰ BAUTISTA, Jairo Alonso. Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. 2010.

¹¹ BAKER, Richard. Ob. Cit. 2009. Con el objeto de determinar si existe o no un discurso retórico sobre el significado del Interés Público en las instituciones que representan la profesión contable en Estados Unidos –AICPA y FASB-, Baker define ideología considerando dos factores: i) como aquel factor de integración, que permite la *construcción* de una realidad social, legitimando determinadas acciones, valores e ideas; y ii) como elemento que permite el sostenimiento de las relaciones de poder y dominio, la clase dominante provee a los dominados una imagen *distorsionada* de la realidad social, para conservar un ‘orden’ de las cosas.

de ética de la Ley 43 de 1990 y el expuesto en el Decreto 0302 de 2015, respecto del interés público.

Baste resaltar por ahora, en tanto se retomará en el capítulo 4, que el desarrollo de la Contaduría Pública en Colombia no ha estado exenta de aplicaciones y concepciones del interés público dicótomas, pues

...ha estado mediado y orientado por los procesos de implementación y consolidación del capital en diversos contextos; como consecuencia de esto, se encuentra que los modelos contables dominantes son el Anglosajón y el Continental-Europeo; el primero orientado fundamentalmente a la defensa del interés privado y el segundo orientado a la defensa del interés público, encontrando al interior de éstos, significativas diferencias en lo que se refiere en la perspectiva del ejercicio profesional contable, la formación y los procesos de control y regulación, [de manera que] en nuestro entorno se ha dado la aplicación de ambos modelos indistintamente, generando incluso la sobreposición de posturas que en cierta medida han obstaculizado el desarrollo propio de una corriente determinada.¹²

Las transformaciones de lo *público* influyen en la Contabilidad y en la profesión contable, por tanto hay una modificación sobre el desarrollo y uso de la contabilidad y las responsabilidades del profesional frente a este, que van desde el control de la conducta y del adecuado uso de los recursos **privados** en el feudalismo, hasta la producción de información con fines de **toma de decisiones**, que se visualiza a partir de diferentes perspectivas.

En tanto, Ariza¹³ plantea que la Contabilidad discurre de ser un *instrumento* exclusivamente privado, en tanto herramienta de control en el ‘acuerdo’ siervo-señor feudal, a ser factor de dimensión pública imperioso en las relaciones de interdependencia entre el Estado y los particulares o de estos entre sí en el marco de compra-venta, en el capitalismo mercantil y en cuya lógica es menester contar con información contable –como referente común- para la toma de

¹² CALVO, Aida. Sociología de la profesión contable en Colombia. En: revista Contaduría. Universidad de Antioquia. 2007

¹³ ARIZA, Buenaventura Efrén Danilo. Ob. Cit. 2009.

decisiones. En este sentido, la Contabilidad y el profesional contable deben responder a las necesidades de **información** de los agentes internos – rentabilidad, utilidad, productividad, etc., como externos -generación de empleo, capacidad de ahorro, niveles de contribución-, entendiendo que la **interdependencia** entre unos y otros, genera lazos de intereses y conflictos. De esta manera, el compromiso ético del profesional contable, radica en reconocer y actuar a favor de estas interdependencias, procurando en todo caso, salvaguardar el interés público, el interés *común*.

Para Gil¹⁴, representar los hechos económicos de los cuales se encarga la *contabilidad*, no consiste, únicamente en registrar e informar sobre los mismos, más conlleva a transferir a *formas comunicables de conocimiento* la información sobre la realidad económica representada, en aras de facilitar *el análisis la interpretación y el diseño de escenarios futuros* en un contexto social determinado. De esta forma, la Contabilidad

[...] crea una **conciencia respecto de la construcción de la realidad y sus causas**, y no sólo incide en las actitudes, sino en las visiones y cosmovisiones de los distintos actores sociales involucrados¹⁵.

El interés público está en la interpretación de la información que brinda la contabilidad y en el diseño de realidades futuras. La responsabilidad ética del profesional contable consiste en reconocer la capacidad de la Contabilidad y de la información producida en tanto útil en el proceso de toma de decisiones en un contexto determinado.

Jimenez¹⁶, expone cuatro teorías de interés público y su nexo con la Contabilidad, dentro de las cuales desarrolla la teoría normativa, en la que el interés público es

¹⁴ GIL, Jorge Manuel. Retos de la contabilidad frente a la globalización: perspectivas de la teoría y la investigación contable.2010.

¹⁵ Énfasis fuera del texto.

¹⁶ JIMENEZ Aguirre, Rubiela. Contabilidad: entre responsabilidad social y el interés público. En: revista Criterio Libre. Universidad Libre. 2012.

el bien común arraigado a la normativa ética del profesional contable a partir de los Códigos de ética profesional. De esta forma, el interés público es un imperativo ético/normativo que se expresa, por ejemplo, en la necesidad que la información contable sea útil para sus usuarios directos (inversionistas, acreedores, proveedores, etc.) y público en general. Se evidencia por esta vía que los códigos de ética profesional contable se construyen a partir de “*discursos ideológicos que le permiten legitimar las prácticas contables [...] de tal manera que el interés público [implica, también, ir en defensa], de los intereses propios de las membresías profesionales*”

Por su parte Mueller¹⁷ plantea que la Contabilidad, dado su desarrollo teórico y práctico, tiene una condición de nobleza –cualidad destacada–, que le *obliga* a ser generosa y honrada, pues *ha contribuido al bienestar de la raza humana*, de manera que tales desarrollos *han dado lugar a una amplia gama de consecuencias políticas, económicas, y sociales*. Luego, la contabilidad y el profesional están orientados al servicio público, generando conciencia social. Al plantear esto Mueller reconoce que la Contabilidad ha respondido y evolucionado - *notablemente*- según las variaciones del entorno. En tal sentido, se hace relevante reconocer que los mercados de capitales, internacionalizados a la luz de la globalización, han provocado un cambio **pertinente** respecto de los grupos de interés más importantes para los cuales debe ser útil la contabilidad; es decir, las necesidades de los mercados capitales son, diligentemente, priorizadas sobre los intereses de las agencias gubernamentales (necesidades de fiscalización) y otros acreedores (capacidad de pago de las organizaciones), pues *valorar e informar sobre los beneficios [financieros] se ha convertido en una nueva prioridad contable*.

¹⁷ MUELLER, Gherard. La nobleza de la Contabilidad. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid. 1994

Por otro lado, al considerar los enfoques de la teoría contabilidad financiera –que constituyen el marco referencial para la preparación de informes-, Hendriksen¹⁸, plantea dentro de estos el *enfoque ético*, el cual promueve la justicia, la verdad y la equidad ya que “*uno de los objetivos de la contabilidad es la comunicación de los efectos de las operaciones de los negocios sobre todos los grupos conexos en la sociedad*”, y es imperativo garantizar que los informes de contabilidad sean preparados éticamente, es decir, de manera veraz, imparcial sin priorizar unos intereses sobre otros. Este enfoque requiere, “*de normas y procedimientos para brindar una medición objetiva de la verdad. No obstante, a menos que estas reglas y procedimientos se basen apropiadamente en la **lógica**, los estados resultantes pueden llegar a ser monstruosidades de exposición engañosa.*”¹⁹

Todo lo anterior connota, la necesidad de salvaguardar el interés público, como compromiso ético por parte del profesional contable, y es el eje central sobre el cual discurre la formulación de los códigos de ética profesional expuestos en el presente documento. Por lo tanto, la concepción de interés público que se gesta en procesos sociales, devienen en la Contabilidad y el profesional contable como discurso de integración, generador de identidad, y *piedra angular* de la regulación en materia²⁰. Dicho de otro modo, el *interés público* es punto de referencia para el profesional contable, más su definición y aplicación representa un *marco* de tensiones por resolver.

Ejemplo de ello lo plantea Baker²¹, quien expone el interés público como discurso retórico en la formulación del código de ética del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados –AICPA-, o en los reportes periódicos de la Junta de Normas de Contabilidad Financiera –FASB-, respondiendo a una ideología, prioritariamente *neo-liberal* para la satisfacción de los objetivos del

¹⁸ HENDRIKSEN, Eldon. Metodología de la teoría de la contabilidad. En: Teoría de la contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. 1974

¹⁹ Énfasis fuera del texto. Es pertinente preguntar ¿Cuál es la lógica apropiada?

²⁰ GIL, Jorge Manuel. Ob. Cit., 2014

²¹ BAKER, Richard. Ob. Cit. 2009

mercado; dicho de otro modo el discurso de integración, de identidad, y *piedra angular* de la regulación se centra en la retórica²². Sin embargo, la relación Interés Público- profesión contable, visto desde otra ideología podría generar otro tipo de *qué-hacer profesional* (ver Gráfica 1);

Así, Baker resalta apartes del código de ética del AICPA, como sigue:

Sección 53 – Artículo II: el interés público

Los miembros aceptarán la obligación de actuar en una vía que sirva al interés público, honor a la confianza pública y compromiso demostrado con profesionalismo... El público de la profesión contable consiste en clientes, otorgadores de crédito, quienes cuentan con la integridad y objetividad de los Contadores Públicos Certificados para mantener el funcionamiento ordenado del comercio... El interés público es definido como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a los que la profesión sirve.

Igualmente resalta la misión de la FASB expuesta en los reportes periódicos de esta, que es “*servir a la inversión pública a través de información financiera transparente y que proviene de la aplicación de estándares de reportes financieros de alta calidad, desarrollados en un debido proceso abierto, del sector privado e independiente*”. FASB, 2003 (Citado por Baker, 2009).

Con base en estas afirmaciones, la Contaduría Pública está ligada a promover, principalmente, la ideología neo-liberal en la que prevalece *mantener el orden* de los mercados; este es el interés público. Empero la base de **regulación** ética y de información contable financiera que disponen el AICPA y la FASB, respectivamente, no corresponden directamente con la ‘libertad’ que promueve la ideología neo-liberal y representan, según Baker, un mecanismo ideológico de la profesión (en este caso representada por el AICPA y la FASB) para mantener

²² Válgase resaltar que el autor no hace una referencia clara de aquello qué significa la retórica, más se presume que esta hace referencia al modo persuasivo de enunciar las cosas en aras de generar **adhesión y correspondencia** con las ideas expuestas. Por su parte Banks, al caracterizar los códigos de ética, manifiesta que los retóricos buscan generar un vínculo profesional-sociedad fundamentado en la confianza; empero de dichos códigos no se hace cuanto se dice, siendo sólo una mera carta de presentación.

vigentes en épocas de desregulación; el interés público, como eje central de la regulación es una expresión retórica²³.

Ahora bien, otra perspectiva sobre la cual influye el *interés público* sobre la Contabilidad, se evidencia en el desarrollo de los sistemas contables, definiendo estos como el conjunto de **variables** que inciden en la forma en cómo los hechos –objeto de la Contabilidad- son reconocidos, medidos, y revelados.²⁴ Esas variables, de acuerdo con Gómez²⁵, se distinguen en dos categorías a saber: las externas a la materia contable y las directamente relacionadas con la contabilidad. Dentro de la discusión que motiva el presente trabajo de investigación, se destacan el sistema legal y empresarial (variables externas) y el sistema regulador y el de prácticas contables (variables internas):

- i) **Sistema legal:** definido como la estructura del derecho. Se destacan dentro de estos sistemas el Derecho Común y el Derecho Latino. La diferenciación entre uno y otro radica en la concepción sobre el interés público. En el primero, el interés público se define como la sumatoria de intereses privados, en tanto el Derecho latino se entiende como el bien general, al cual deben suscribirse los intereses particulares.
- ii) **Sistema empresarial:** se relaciona con la forma en cómo interactúan las empresas entre ellas y con el Estado en el mercado. Así, es pertinente referir que las necesidades de información contable – financiera- de un grupo empresarial en un mercado trasnacional, por ejemplo, difieren de aquellas de una empresa local o doméstica.

²³ Al respecto, Zapata de Arbeláez. Ob. Cit. 2012., considerando la estabilidad financiera como un bien público, califica el sistema financiero (mercados capitales) como autopioético: capaz de tomar las variaciones del entorno, para autorregular y establecer normas y/o estándares pertinentes para alcanzar la estabilidad. Es decir, el sistema financiero fortalecido por la ideología neoliberal, de acuerdo con Baker, es regulado “*Aunque muchas de las actividades se mantienen reguladas (en pleno auge del desregulacionismo), la orientación de la supervisión cambió, dando excesivo crédito a los modelos de riesgo y a la disciplina de mercado, minimizando los modelos de vigilancia in situ, y rehusando regular y supervisar*” resalta Zapata.

²⁴ GÓMEZ, Mauricio. Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. No. 32. 2007.

²⁵ Ibídem.

- iii) **Sistema regulador:** entendido como el aparato formal bajo el cual se establecen las normas y reglas contables. Las relaciones socio-económicas, base de la regulación, parten de realidades disimiles en diversos contextos en constante transformación, de ahí que las normas no son estáticas y buscan satisfacer las necesidades y objetivos de los partícipes del sistema socio-económico de acuerdo a cada entorno contextual.
- iv) **Sistema de prácticas contables:** se relacionan con el criterio del profesional contable al momento de interpretar una norma, de manera el ejercicio profesional contable sea de carácter ético-moral. Esa interpretación de la norma, puede estar vinculada, entre otras, al sistema legal (noción sobre interés público); al sistema político cultural (capitalista, democrático, totalitarista, etc.) en el cual se inscriba el profesional.

Estos sistemas o variables, además de otros que expone Gómez, inciden en la organización del (un) sistema contable; la importancia que se ‘adjudique’ a cada una, revestirá de *sentido* la información contable producida e interpretada por el contador público, sirviendo, desde la perspectiva que se estudie, al interés público.

Todo lo anterior permite identificar, posibles variables que definen el interés público en los códigos de ética, objeto de estudio del presente trabajo de investigación:

- **Contexto histórico-económico:**

Teniendo en cuenta la capacidad de la Contabilidad de responder a las necesidades del entorno cambiante al cual se inscribe, se define el contexto histórico –económico como los espacios y tiempos bajo los cuales son contruidos los códigos de ética, y que evidencian matices sobre las necesidades éticas y de interés público que ejerce el profesional contable en dichos espacios/tiempos.

- **Concepción sobre la Contabilidad:**

La concepción sobre Contabilidad permite la construcción de un referente sobre la educación, regulación y ejercicio *ético* de la profesión contable. En este sentido se resalta que ésta coadyuva a generar una definición de interés público en dos aspectos:

- i) Su facultad de responder a las necesidades del entorno es un factor que le permite *escoger las representaciones sobre los hechos económicos* que reconoce y
- ii) Su utilidad para la transformación de dichos contextos en con base en la concepción de interés público

Estos aspectos pueden connotar una antítesis uno respecto del otro, en tanto si se le otorga a la Contabilidad la capacidad **neutral** de responder a los menesteres del entorno, se *menoscaba* su facultad de incidir en las transformaciones sociales, *reflejando y sirviendo a ciertos intereses políticos y económicos*²⁶.

- **Ejercicio profesional**

Entendido como el discurso del *deber-hacer* ético del profesional contable de acuerdo a lo establecido en los códigos de ética objeto de estudio. Este discurso, se evidencia, por ejemplo, en las funciones, deberes y responsabilidades del Revisor Fiscal o del Auditor financiero, concernientes, -explícita o implícitamente- en la Ley 43 de 1990 y en el Decreto 0302 de 2015, respectivamente.

Si bien el concepto de lo *público* como piedra angular, va a estar presente como guía de la normatividad contable y de conceptualización de la contabilidad, uno de los aspectos en que este concepto se hace explícito y determinante es en los

²⁶ MILLER, Peter y O'LEARY, Ted. La contabilidad y la construcción de la persona gobernable. En: GÓMEZ, Mauricio y OSPINA, Carlos Mario. (Eds.). Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas. 2009.

códigos de ética que la profesión contable ha establecido, pues su objetivo es ante todo orientar el quehacer profesional para alcanzar el *interés público* propuesto, determinando el marco normativo que guiará la conducta personal y profesional del contador.

3. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL CONCEPTO DE ETICA

Qué se entenderá por ética en este trabajo, es imperante para intentar abordar el tema de los códigos de ética profesional contable. Ello implica reconocer las connotaciones sociales que ha tenido dicho concepto en el desarrollo de la historia de la humanidad en Occidente²⁷, teniendo como principal exponente a Aristóteles. De cara a ello se resalta que definir ética no es un cometido fácil, pues las diferentes acepciones que se han dado al respecto de su *esencia, origen, objeto y lenguaje*, conlleva a escoger un sentido de la misma, a fin de construir una respuesta a propósito de la cuestión que motiva el presente trabajo de investigación²⁸. Al hacer esto se busca caracterizar los códigos de ética profesional, a saber, el Código de ética para profesionales de la Contabilidad del Decreto 0302 de 2015 y el contenido en la Ley 43 de 1990 y posteriormente *identificar* posibles desafíos éticos.

En ese sentido, se han revisado las construcciones de Ana Marta González²⁹, quien escribe sobre la *unión* conceptual entre ética y moral atendiendo a la historia de dichas concepciones y aportes tomados desde el diccionario filosófico José Ferrater Mora, para posteriormente ponerlas en contexto con la profesión contable.

La etimología de la palabra ética tiene raíces tanto griegas como latinas, ambas significando ‘costumbre’ de ahí a que se considere la ética como la doctrina de las costumbres. En consecuencia, la ética ha supuesto y supone, una reflexión en la vida individual y en la vida social, en marco de determinadas costumbres.

²⁷ Según Weber es en Occidente donde se desarrollan las ciencias, es decir, se descubre el mundo a través de métodos científicos, que no se presentan en los desarrollos del mundo oriental.

²⁸ De acuerdo con la definición de ética expuesta en el diccionario filosófico J. Ferrater Mora, la concepción de ética depende de su *esencia, origen, objeto y lenguaje*. Por ello escoger una perspectiva de ética, significa, en lo que ha sido la historia de la ética en Occidente, determinar una ideología para el logro de fines, considerando para ello más válido un objeto de la ética sobre otro.

²⁹ GONZÁLEZ, Ana Marta. Ética y moral: Origen de una diferencia conceptual y su trascendencia en el debate ético contemporáneo.

Siguiendo los planteamientos de González, la ética ha tenido dos grandes objetos, dados por los planteamientos en la Antigüedad con Aristóteles y los surgidos en la modernidad, en cabeza, de Kant. Así pues, en la antigüedad se define la ética como el arte del buen vivir, que implica la reflexión del yo, teniendo como fundamento la vida como un todo. Por su parte, en la modernidad, la ética se *ha planteado [...] como un estudio de la racionalidad de la acción particular*, en la cual el objetivo es disponer al ser humano, sujeto racional, de marcos conceptuales para las buenas acciones en el presente inmediato. Con base en ello es posible hacer alusión a múltiples “éticas”, es decir de maneras distintas de construir ese “buen vivir”; de este modo el propósito de la ética en la antigüedad y la ética de la modernidad permiten la construcción de conceptos a partir de los cuales se califica la acción del ser humano en aras de cumplir un objetivo: el “buen vivir”. Mas esa calificación emerge de un sistema moral; dicho de otra manera, surge de un marco normativo que busca responder a la pregunta qué es *debido* hacer, para que las acciones se encaminen en lo aceptable, en lo correcto.

En la discusión sobre ética, persiste la pregunta sobre si aquel marco normativo viene coaccionado por una fuerza exterior al ser humano, o es su misma conciencia la que lo determina a pensarse en su propia ética. El *origen* del marco normativo, permitirá construir un ideario de cómo se relaciona el ser humano con sí mismo y con su contexto social inmediato. Así, el marco normativo puede surgir del contrato social que se *adquiere* al momento de ser partícipe de un cuerpo político -Estado-, en el cual, según Rousseau³⁰, se suprime la libertad salvaje y se le reemplaza por la libertad en condición de vida en sociedad; o de una creencia o de una reflexión del ser humano por sí mismo. Para Kant, es la autonomía del sujeto que permite que este actúe con base en su voluntad, realizando sus deberes porque entiende que así *debe* hacerlo, y no viene supeditado al temor por

³⁰ ROUSSEAU, Jean Jacques. El Contrato social. Editorial Tor, Argentina. 1990

castigos futuros externos. Luego, la voluntad es la que determina si una acción es *moralmente* buena o no.³¹

Así las cosas, la ética se *desarrolla* en un marco normativo que establece límites a las *libertades* para conseguir el ‘buen vivir’.

De esta forma, de acuerdo con los planteamientos de González, la ética deja de ser una reflexión del yo, en busca de su felicidad teniendo como base el placer, el amor, y las virtudes, a ser una reflexión que se ciñe a un marco normativo cuyo fundamento es la responsabilidad, el deber, la justicia, etc., en tanto [la ética] (ya) no solo responde a las emergencias individuales, sino que “*obedece a las relaciones con otros semejantes [...] a la interacción con otras formas de vida, que va desde la espontaneidad de las vivencias hasta las obligaciones con el Estado y la sociedad*”³².

Por consiguiente, es posible referir que la ética se bifurca en diversas formas que buscan satisfacer determinados marcos normativos (los cuales responden a ideologías) de ahí que se defina la *ética teleológica, deontológica*, entre otros.

En sumatoria, la ética es una reflexión del ser humano que se subsume al vivir bien dentro de un marco normativo, el cual tiene su *esencia* en el contrato social – normas, leyes-, en la voluntad, en la religión o en la laicidad. De ello deviene que existan grupos sociales cuyos marcos normativos legitimen determinadas acciones para alcanzar ‘el buen vivir’.

³¹ GIRALDO, G. Gregorio. Aproximación a la relación entre los aspectos sociológicos del poder y la ética profesional del contador público. 2da parte. En: revista Cuadernos de Contabilidad. Vol. 14 No 35. Universidad Javeriana. 2013

³² CURVELO, H José Obdulio. Ética y responsabilidad social del contador: perspectivas y tendencias frente a las IFRS. Cuadernos de Contabilidad 11 (29), 395 – 412.2010. Pontificia Universidad Javeriana.

3.1. RELACIÓN ENTRE LA ÉTICA Y LAS PROFESIONES

Conceptualizar la ética en marco de la profesión implica reconocer las formas a partir de los cuales la primera es trascendental en la segunda. Esto conlleva a inquirir sobre qué es la profesión, bajo qué enfoques surge y cómo la ética viene a ser un factor de vinculación social. En tal sentido, un análisis sobre los enfoques bajo los cuales se define 'profesión', permitirá distinguir sus objetivos, la justificación de los mismos, su *modus operandi*, y las relaciones sociales que le conciernen³³.

Así pues, para efectos del presente trabajo, se conceptualizará profesión como una institución reconocida socialmente a través de la cual el conocimiento (disciplina) se monopoliza, enfatizando que durante el siglo XX se caracteriza por: i) poseer una estructura organizada de formación *profesional* y continua, ii) garantizar un estatus social y iii) dar espacio a la creación de agremiaciones que procuran por la autonomía y autorregulación de la profesión³⁴. Bajo este constructo, la *profesión*, responde a un proceso de especificidad del trabajo que surge en la industrialización de las actividades económicas, cuyo ejercicio implica la *formación* estructurada en la que se desarrolla habilidades intelectuales y prácticas alrededor de la realidad social en la que se circunscribe la profesión (campo de conocimiento). La monopolización sobre el conocimiento (científico y práctico) conlleva a que la relación *profesión-sociedad*, se desarrolle en el marco de la *asimetría de la información*, -del conocimiento- como analogía a la relación oferta-demanda en las interacciones económicas, siendo necesario y pertinente generar confianza *en el público* sobre el ejercicio idóneo de la profesión, razón por la cual se hace menester la sujeción a normas de ética y de procedimiento, que posibilitarán una relación menos asimétrica. De esta manera se *manifiesta* una relación entre la ética y el ejercicio profesional.

³³ CALVO, Aida. Ob. Cit. 2007

³⁴ FERNANDEZ PEREZ, Jorge. Elementos que consolidan al concepto profesión. Notas para su reflexión. En: Revista Electrónica de Investigación Educativa.

Por su parte Weber plantea que la ética deviene de una vocación, esta determina cómo actúa el profesional³⁵. A través de la figura del político profesional, el autor construye dos definiciones de ética con base a los *medios* que le permitan a éste satisfacer sus metas -ya sean religiosas, ideales, entre otros-.

Dicho político profesional se destaca i) porque no es partícipe activo del *poder*, sino que coadyuva a influenciar, en carácter de servidor a los jefes políticos, a los terceros a favor o en contra de determinado ideal y ii) porque su relación con la política puede darse en dos sentidos incluyentes, vivir *de* ella, como un sentido meramente económico (percepción de recursos) o vivir *para* ella, en el entendido de un proyecto de vida.

Así Weber incorpora en el político profesional la pasión que le *motiva* resueltamente al cumplimiento de un propósito y el sentido de responsabilidad en cuya base se cuestionará el cómo se hará efectiva la meta propuesta. Bajo este marco se construyen dos conceptos de ética a saber: de convicción, en relación a las pasiones, y ética de responsabilidad, como *control* de las mismas.

Ahora bien, si se actuase bajo el absolutismo, la ética de la convicción corresponde al cumplimiento de un objetivo que se concibe como necesario, en cuya lógica no se consideran las posibles consecuencias de ir a favor de dicha convicción. Es decir, quien actúa bajo esta *modalidad* ética, no desarrolla responsabilidad por sus acciones, más las consecuencias recaerán sobre terceros.

En contrario, la ética de responsabilidad *promueve* el diálogo entre los actos y las consecuencias; los fines y los medios: quien actúa en marco de la ética de la responsabilidad, asumirá las derivaciones de lo hecho y por consiguiente actuará en un marco amplio de visiones de las posibles consecuencias.

El *sentido justo de las proporciones*, podría conducir a que el político profesional en la medida que busque cumplir aquellos ideales o metas por los que *lucha*,

³⁵ WEBER, Max. El político y el Científico. Altaya, España. 1995.

disponga de medios que lo hagan actuar responsable frente a la sociedad que sirve. Válgase resaltar que no todos los fines ni todos los medios son moralmente buenos.

De esta manera, la ética definirá cómo actuará un profesional, bajo la articulación necesaria entre sus pasiones, es decir, sus motivaciones o causas, y los medios conducentes a satisfacerlas en relación con el entorno en el cual se circunscribe.

Las perspectivas aquí expuestas, permiten observar dos alcances de la ética en el sujeto profesional: i) necesaria para desarrollar una relación con la sociedad y ii) una reflexión sobre sí mismo-profesional (objetivos, medios y motivaciones). Dicho de otra manera, la relación que establece Weber entre el profesional y la ética, parte de una reflexión sobre sí mismo, llevado al entorno en el cual se desarrolla; en tanto Fernández explica la ética en las profesiones desde la perspectiva *oferta-demanda* en cuyo caso se espera garantizar la idoneidad del ejercicio, siendo necesario contar con herramientas o dispositivos en los cuales se reglamente tal relación, a saber, los códigos de ética profesional³⁶.

3.1.1. Códigos de ética profesional

De acuerdo con Cubides *et al.*, los códigos de ética existen con el ánimo de establecer un “nivel de responsabilidad social del profesional (...) en el desempeño de su acción en aspectos críticos donde la imagen profesional es importante”. Esta imagen, es el reflejo de la conducta esperada del profesional por parte de la sociedad.

Además de ello, los códigos de ética profesional, albergan los ideales de la misma, se construyen bajo ciertas necesidades, y establecen cómo se *debe* servir a la sociedad, procurando definir un qué hacer, cómo y/o cuándo³⁷.

³⁶ LOZANO, Aguirre José Félix. Códigos de ética para el mundo empresarial. 2004.

³⁷ BANKS, Sara. De juramentos a libros de normas: Un examen crítico de los códigos de ética en las profesiones sociales. Tomado de: <http://www.eduso.net/archivos/iiicongreso/mra42.pdf>.

Para Banks³⁸, los códigos de ética están compuestos por principios y normas éticas, y principios y normas de práctica profesional, distinguiendo entre unos y otros como sigue:

- Normas: aproximan al profesional a un contexto específico.
- Principios: hacen referencia a situaciones en general.
- Los de aspecto profesional: resaltan las actividades a considerar en el desarrollo o ejercicio de la profesión.
- Los de contenido ético: promueven los valores como respeto, solidaridad, competencia leal, en el ejercicio profesional.

Por su parte, Lozano³⁹, plantea que es pertinente distinguir los códigos deontológicos relacionados con los *deberes* en el marco de la profesión (los deberes se establecen con base en una circunstancia social determinada, a través de un lenguaje modal que expresa lo permitido y lo prohibido⁴⁰) y la ética profesional como un todo, a través de la cual se definen los *finés de la profesión*.

Así, la ética siendo una reflexión vinculada al *yo* en un contexto espacio-temporal del sujeto (profesional) no puede configurarse, por definición, en un código ético. Sin embargo, las características mínimas de un profesional y sus deberes en relación en la misma podrán ser enlistados en un código deontológico.

En ese sentido, los códigos deontológicos cumplen dos funciones fundamentales a saber: ideológica y regulativa. La función ideológica responde al establecimiento de los fines y medios de la profesión, las características que hacen un profesional idóneo y la *relevancia social* de la misma.

Dicho de otra manera, los códigos de ética coadyuvan a la creación de la identidad de la profesión pues

...“son contadores políticos contruidos tanto para servir como prueba pública de las intenciones e ideales profesionales, como para proporcionar un guía conductiva vigente a los profesionales”. Wilding 1982, (citado por Banks).

³⁸ Ibídem.

³⁹ LOZANO, Aguirre José Felix. Ob. Cit. 2004.

⁴⁰ Ver el Dicc. Filosófico José Ferrater Mora.

Por su parte la función regulativa responde a la relación (contractual) profesión-sociedad, es decir, se requiere del profesional el cumplimiento de unas normas que garanticen su idoneidad ante los *otros no expertos*. Bajo este aspecto, los códigos se caracterizan por determinar normas de procedimiento profesional, enlistando actividades a desarrollar en determinadas situaciones (función de guía) y estableciendo las acciones disciplinarias por comisión u omisión (función judicial).

Así las cosas, los códigos de ética profesional (deontológicos, en esencia) son un compendio de deberes, principios y características que determinan una profesión, en cuyo caso, su condición meramente normativa podría ser un factor de desinhibición, que no permita la reflexión del profesional en su entorno, sino un ceñimiento, obnubilado, a normas procedimentales.

Por consiguiente la sujeción a un código no conlleva, necesariamente, a una reflexión del sujeto profesional sobre sí; éste lo sitúa [al profesional] en un contexto espacio/temporal determinado en el cual debe reconocer normas procedimentales, de conducta y éticas.

Identificar bajo qué premisa son construidos los códigos de ética profesional, permite reconocer a qué necesidad y/o ideología responden. Es decir, los objetivos, principios, normas, etc., establecidos en un código de ética profesional ponen de manifiesto una racionalidad o una esencia que subyacente.

3.1.1.1. Características de códigos de ética profesional, según Banks:

Al considerar qué *subyace* en la elaboración de los códigos éticos profesionales, Banks dispone diversas características a la luz de las cuales se puede establecer las necesidades por las que se construyen dichos códigos y a qué tipo corresponde, entre los que se encuentran los códigos retóricos, reguladores, y aspiracionales.

- **Códigos retóricos:**

Estos se caracterizan por buscar una relación entre el profesional y la sociedad a través de la **persuasión**, por lo que se resalta la idoneidad del profesional para realizar su ejercicio, generando estatus, legitimación y confianza en la sociedad.

- **Códigos reguladores:**

Diseñados para cohesionar la acción del profesional en un campo delimitado por el mismo código. Dicho así, estos códigos se encargan de los aspectos relacionados con la práctica profesional. En tal sentido, se desarrollan medidas de coerción que procuran generar acogencia de los mismos, pero que carecen de promoción de la ética como una reflexión, sino como una condición sine qua non pertinente y útil en los vínculos comerciales *profesional-sociedad*.

- **Códigos aspiracionales:**

Son aquellos códigos éticos que enmarcan sus metas profesionales en valores muy generales pues son formulados en un contexto que no está directamente vinculado con la profesión, es decir, no impactan efectivamente el vínculo sociedad-profesión.

3.1.1.2. La racionalidad en la elaboración de códigos de ética profesional.

Identificar los supuestos *ético-racionales*, es lo que permite *descubrir las intenciones* de los códigos de ética; la racionalidad ética le brinda un contexto al código, un lenguaje y por ende, determina la efectividad del mismo⁴¹.

Ahora bien, se entiende la racionalidad como “la prueba metodológica que justifica la aceptación de creencias de cómo operan y funcionan ciertos objetos y/o

⁴¹ LOZANO, Aguirre José Felix. Ob. Cit. 2004.

fenómenos o las decisiones para seguir cierto curso de acción”.⁴² Es decir, la racionalidad brinda un marco conceptual-contexto, y con fundamento en éste se determinan las acciones calificadas y aceptadas dentro del mismo. Bajo la racionalidad, se actúa metodológicamente en la consecución de objetivos previamente determinados. Rescher⁴³, plantea que el ejercicio racional consiste en identificar aquellos medios eficientes para alcanzar los objetivos; evaluar la eficiencia de los mismos de acuerdo con variables ya definidas y determinar los medios adecuados para su ejecución.

Todo acto llevado a cabo de manera *racional* no significa *per se* su legitimidad y/o **aceptación social**, pues la racionalidad condiciona a una apreciación del mundo desde diversas aristas que pueden discrepar de otras cosmovisiones; por lo tanto se hace referencia a distintos tipos y/o clasificaciones de racionalidad. La base del ‘ejercicio racional’ consiste en sopesar y evaluar las múltiples opciones para realizar o alcanzar un fin.

Weber⁴⁴ plantea que una acción –social- puede estar guiada por una racionalidad afectiva, tradicional, con arreglo a valores y/o con arreglo a fines:

- i) Racionalidad afectiva: esta encuentra su fundamento en las emociones, determinada por estados sentimentales, está cimentada en impulsos físicos o mentales.
- ii) Racionalidad tradicional: la acción está prescrita por hábitos repetitivos; luego se toma como racional en la tradición que representa más no se identifica el porqué, cómo y dónde de la acción realizada.
- iii) Racionalidad con arreglo a valores: la base de una acción se establece por una *creencia consiente* en la ética, la religión, la estética, etc. De esta manera resalta el autor que alcanzar una causa estará atravesada

⁴² GIRALDO, Gregorio. MENDOZA Martha. La racionalidad del marco conceptual de la contabilidad financiera en Colombia contenido en el Decreto 2649 de 1993. Trabajo de Grado Contaduría Pública. Cali: Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. Departamento de Contabilidad y Finanzas. 2002, 149p.

⁴³ Ibídem.

⁴⁴ Ibídem.

por los valores que la motiven. No entran en consideración los resultados de ir por la *causa*, lo que prevalece es actuar en la convicción (por mandato o exigencia) de los valores que la promueven.

- iv) Racionalidad con arreglo a fines: la atención se centra en alcanzar un objetivo determinado racionalmente; la reflexión incidirá en los medios, que están determinados por expectativas en el comportamiento de objetos o personas, y en las consecuencias de dicho objetivo.

Al poner en perspectivas esta clasificación de la racionalidad, Weber propone una interacción entre la racionalidad de valores y con arreglo a fines. La primera justificará, en lo absoluto, conseguir un fin, la segunda dispensará los medios para ello. De este modo, la racionalidad económica que sustenta al capitalismo como sistema socio-político (marco conceptual) será justificada a través de un sistema de valores (éticos, religiosos, etc.) que brindan un actuar-pensar a favor del *sistema capitalista*.

Todo lo anterior permite concluir que los códigos de ética son una mezcla de principios y normas, que buscan generar un vínculo de confianza profesional-sociedad, dar identidad a la profesión, y por ende ser un dispositivo de presentación y/o compromiso por parte del sujeto profesional. Tal vinculación profesión-sociedad responde a una intención previamente determinada, a la luz de esto, es permitido preguntar sobre los factores *subyacentes* (esencia y racionalidad) en la elaboración de los códigos de ética profesional contable: cuál es su composición, qué necesidad suplen o a qué tipo de racionalidad responden. Esto puede responder el porqué de la profesión y cómo se logran los objetivos que le identifican.

Igualmente se reconoce que, los códigos de ética profesional, no se fundamentan en una teoría propiamente ética, sin embargo se sirven de posturas deontológicas cuyo lenguaje favorece la acogencia a ciertas prácticas profesionales sin exigir un análisis del contexto específico en el cual se ubica el profesional.

4. LA ÉTICA EN LA PROFESIÓN CONTABLE EN COLOMBIA Y SU VÍNCULO CON EL INTERÉS PÚBLICO

La Contaduría Pública es una profesión **liberal** en la que prevalece el criterio independiente del actor¹, quien es revestido de **confianza pública** para satisfacer las necesidades de la sociedad en lo que respecta al desarrollo de sus funciones, reconociendo su responsabilidad social.

De esta manera, se justifica que la profesión requiera del establecimiento de un código de ética, por medio del cual se busca asegurar, al público, que el contador público cumpla con su responsabilidad social en el ejercicio profesional.

Lo anterior evidencia que la Contabilidad es influenciada por la sociedad y viceversa; es decir la Contabilidad y por ende la profesión contable, se desarrollan en medio de diversos intereses *-políticos, sociales, económicos, etc.-* que exigen un marco *-normativo-legal* que garantice la idoneidad del contador público en su ejercicio profesional. De ahí que en Colombia, **tanto la Ley 43 de 1990, como el Decreto 0302 de 2015, reglamentan un código de ética del profesional contable.**

Así, se tiene que el desarrollo de la ética en la contaduría se debe a dos conceptos principales: i) la confianza que requiere la sociedad del profesional contable (como acción de contrato) y ii) la Contabilidad se desarrolla entorno a intereses de distinta índole.

En tal sentido para Gil², la Contabilidad es un saber social pues “*se desarrolla y se imbrica en un contexto de interacciones de hombres con hombres*” con diversas especificidades y necesidades. De esta manera la ética del profesional está vinculada con rescatar el concepto de interés público reconociendo la Contabilidad

¹ De acuerdo con Rafael Franco, “*la Contaduría es una profesión que con base en conocimientos contables, jurídicos, económicos, matemáticos, administrativos, tecnológicos, éticos y humanísticos, cumple la función social de construir confianza, (...) al informar sobre las actividades y aportar credibilidad a los informes sobre su objeto de trabajo, constituido por las organizaciones (...)*”.

² GIL, Jorge Manuel. Ob. Cit. 2010.

como “*campo de conocimiento que representa las relaciones de intercambio y de los hechos económicos de los sujetos en la sociedad*” y aborda intereses heterogéneos que demandan información –contable- confiable para tomar decisiones³.

Dicho entramado de intereses ocasiona que el comportamiento ético del contador público pueda verse influenciado por las relaciones de poder existentes en la estructura organizacional, ésta que, en general, corresponde a la racionalidad capitalista-financiera. Así, el comportamiento ético podrá responder a *defender las lógicas del capitalismo* a la luz de la racionalidad económica moderna, o a promover la transparencia, legitimidad profesional en *defensa de valores éticos y sociales*, tomando como base que la contaduría pública es una profesión afectada por variables sociales, políticas y económicas (pobreza, violencia, desempleo, inestabilidad legislativa, etc.) que se encuentran implícitas en los procesos sociales⁴.

Ahora bien, el contador público desarrolla sus funciones en un contexto socio-económico determinado en el que se inscriben tanto las necesidades organizacionales (control, eficiencia, obtención de utilidades, optimas relaciones contractuales –empleados, proveedores, acreedores, etc.) como del Estado (fiscalización); la ética, entonces, le permitirá entenderlo (*reflexión del yo*) y satisfacer sus objetivos a la luz de lo que disponga la sociedad (*legitimación de la profesión*).

Los códigos de ética profesional contable se entienden como dispositivos de regulación e identidad que hacen mención de deberes y principios para garantizar la idoneidad del profesional de servir a la sociedad; establecen bajo ideologías o necesidades cómo debe ser el accionar del profesional, considerando una definición o acepción de Contabilidad. Es decir, definir Contabilidad conlleva a

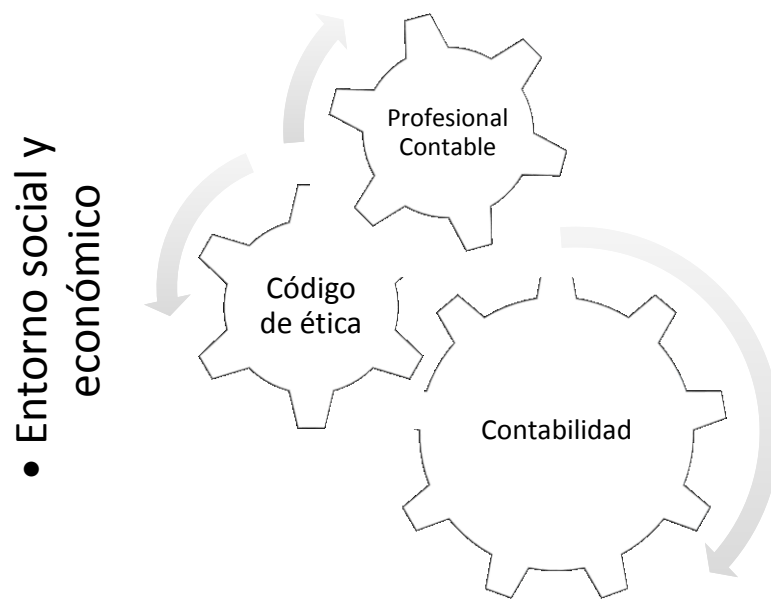
³ JIMENEZ Aguirre, Rubiela. Ob. Cit. 2012.

⁴ GIRALDO, Gregorio. Aproximación a la relación entre aspectos sociológicos del poder y la ética profesional del contador público. 2da parte. En: revista Cuadernos de Contabilidad. Universidad Javeriana. 2013

establecer un referente de profesional contable, éste que se hará considerando variables educativas (formación profesional), normativas (de regulación, éticas, etc.) y de ejercicio profesional (objetivos de la profesión) ⁵; reconociendo que ésta se desarrolla con base a cada nuevo discurso socio-económico.

La gráfica 1 muestra esta relación:

Gráfica 2: Interrelación profesión contable-entorno



Fuente: elaboración propia

Así, es pertinente identificar cuáles son los *ideales* que subyacen tanto en el Código de ética para profesionales de contabilidad del Decreto 0302 del 2015, como en el código de ética de la Ley 43 de 1990 para que el profesional contable sirva al interés público.

En el presente capítulo se buscará describir el desarrollo de la profesión contable en Colombia, en relación con su marco ético y el interés público como eje

⁵ CALVO, Aida. Ob. Cit.2007

fundamental para ejercer. Para ello una revisión de los antecedentes históricos de la Contaduría Pública en el país permitirá reconocer los contextos académicos, económicos y políticos que la *lleven* a su carácter de profesión, identificando los factores por los cuales se implementa el código de ética de la Ley 43 de 1990 y la puesta en vigencia del Decreto 0302 del 2015⁶, y asimismo definir el interés público como fundamento ético en cada uno de estos.

4.1. DESARROLLO HISTÓRICO DE LA PROFESIÓN CONTABLE EN COLOMBIA

En aras de hacer una reconstrucción de los hechos que permiten que el ejercicio de la contaduría –pública- se haya profesionalizado en Colombia, diversos autores retoman las situaciones políticas, económicas y académicas que emergieron en dicho proceso. Entre ellos, se destacan Régulo Millán *“Historia de la contaduría pública en Colombia”* (1990); Cubides et al *“Historia de la contaduría pública en Colombia Siglo XX: elementos para su interpretación”* (1991); Rafael Franco en *“Reflexiones contables: teoría, educación y moral”* entre otros como, Mauricio Gómez y Carlos Ospina en *“Ampliando las fronteras de la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos”* (2009), que retoma la historia de la profesión en Colombia haciendo énfasis en la teoría contable que sustenta el ejercicio profesional en el país; y Aida Calvo, en *“Sociología de la Profesión Contable en Colombia”* (2007), quien propone un análisis de la profesión contable en Colombia centrado en el estudio de los gremios profesionales, a partir de referentes teóricos de la sociología, donde enuncia que la:

“Contextualización del devenir histórico de la profesión contable en Colombia a través de sus distintas fases de institucionalización desde 1960, [es importante] con el fin de identificar las lógicas que han estado presentes en el desarrollo de la contabilidad y el nivel de influencia de las mismas en la proyección y posicionamiento de la profesión”.

⁶ De acuerdo con Orlando Fals Borda *“el contexto es esencial para entender las realidades específicas”... “permite entender realidades para saberlas transformar”*. Ver: <https://www.youtube.com/watch?v=pyt1XtlWjSw>

Cada uno de estos autores presenta una visión del desarrollo de la profesión contable, principalmente, en el siglo XX, razón por la cual se plantearán los factores políticos, económicos y académicos que permitieron la misma en dicho periodo.

En concordancia con lo anterior, y con el fin de acercar un ambiente posible (espacios-tiempos) a la discusión que fundamenta el presente trabajo de investigación, se resaltarán hechos que conllevaron a la profesionalización de la contaduría pública en Colombia resaltando aquellos que permiten la implementación de la Ley 43 de 1990 y la expedición del Decreto 0302 de 2015, tomando como eje central los aportes -bibliográficos y metodológicos- de Cubides *et al* en “Historia de la contaduría pública en Colombia Siglo XX: elementos para su interpretación”, desarrollando la siguiente estructura: i) Misión Kemmerer y surgimiento de la Escuela Nacional del Comercio; ii) Educación comercial: rezagos en el programa educativo; iii) Emisión del decreto 2373 de 1956 y la implementación de la educación superior en Contaduría; iv) Discusión sobre los enfoques contables en la profesión y v) Convergencia de normas internacionales de información financiera –NIIF-.

- **Misión Kemmerer y surgimiento de la Escuela Nacional del Comercio**

Después de las diversas luchas políticas y administrativas post-independencia, los inicios del siglo XX se caracterizan por ser una época de transición y de reorganización económica y política del país, que dio lugar, entre otros, a la reestructuración en el sistema educativo y a la llegada de la Misión Kemmerer en 1923.

Las industrias crecen e impulsan una mayor demanda ocupacional, requiriendo personas para desarrollar labores operativas y administrativas dentro de las mismas. Esto fomenta la capacitación (formación) de las personas, para el fortalecimiento de las nacientes industrias.

En este contexto surge la Escuela Nacional del Comercio (E.N.C), que se constituye en el pilar fundamental para la educación comercial en el país, (estando adscrita, en sus inicios, en la formación secundaria), cuya metodología de enseñanza práctica y rápida en temas del comercio y teneduría de libros, permitió la rápida aceptación en la clase media.

Posteriormente, la llegada de la primera Misión Kemmerer, significa el interés de los gobernantes por modernizar las instituciones del Estado y aprovechar el gran auge de las industrias.

Reconocer los aportes de la Misión, en lo que respecta al nacimiento y fortalecimiento de la profesión contable, implica considerar:

1. El nacimiento del Banco de la República
2. Organización de la contabilidad nacional
3. Reestructuración de la capacidad fiscal del Estado

Tales aportes implicaron modificaciones en los currículos de la educación comercial procurando capacitar en administración, conocimiento mercantil y contable, pues eran necesarias personas hábiles en el manejo de la '*renovada*' *cosa pública* y las empresas industriales y agrícolas nacientes.

Esta etapa constituye un estado transcendental en la construcción y posterior importancia de la profesión contable en el país, impulsada, principalmente por el auge de las industrias y transformaciones en las instituciones estatales.

- **Educación comercial: rezagos en el programa educativo.**

El debacle de la economía en Estados Unidos perjudica la naciente industria en Colombia y dilucida diversos problemas relacionados con el control sobre la información contable, repercutiendo sobre la organización económica y política del país y llegando a reformar la educación comercial⁷.

⁷ Dado la magnitud de la crisis de los Estados Unidos y la responsabilidad que recaía en los contadores y la información contable que preparaban, se hace imperativo generar currículos educativos donde se instruya al estudiante sobre auditoría.

Esta etapa se caracteriza por una economía inestable que se traduce en rezagos en el sistema educativo y por ende en la educación comercial que sufre diversas modificaciones, aunque no fuesen trascendentales o nunca implementadas a cabalidad, permiten ver una mayor relevancia de los contadores en el campo laboral de la época.

Así surge en 1931 la Ley 58 por medio de la cual se crea i) la superintendencia de sociedades anónimas, ii) la figura del revisor fiscal en persona del contador y iii) la institución de Contadores Juramentados. Esto permite evidenciar la importancia que adquiere el contador en los oficios contables, fiscales y administrativos en las empresas, complementándose con las funciones de vigilancia sobre los estados financieros del Revisor Fiscal, intercediendo ante el Estado en el control sobre los entes privados.

Posteriormente se instaura la figura del contador juramentado por medio del decreto 1539 de 1940, el cual tenía entre sus funciones: revisar balances, servir de liquidadores comerciales, ser peritos y certificar estados financieros. Aquel que mediante pruebas sustentará sus capacidades para desempeñarse como tal o tuviera el título de contador entregado por una institución certificada para ello podría ser contador juramentado.

Pese a ello, estas reformas no tenían una directa repercusión en los currículos educativos, y la Ley 58 de 1931, como sus decretos reglamentarios, terminan por ser derogados motivados por razones político-organizativas.

Empero, en 1945 se crea el curso de contadores en la Escuela Nacional del Comercio a través del Decreto 126 del mismo año, en la que se capacitarían a los estudiantes en bases contables, comerciales y administrativas, y medianos conocimientos en auditoria y revisoría fiscal con un enfoque en las empresas privadas. Esta formación era requisito fundamental para adquirir el título de contador juramentado.

Los constantes cambios políticos y económicos a finales de los años 40, entre ellos el fin de la II Guerra Mundial y los sucesos del 9 de Abril de 1948 (a raíz de lo cual la composición demográfica del país cambia dado la migración masiva de

los campesinos a las ciudades originando incrementos en las ocupaciones informales), genera reorganización y diversificación de las industrias, aumentado a su vez la inversión extranjera. Este impulso económico repercute en el sistema educativo, el cual es modificado para atender las nuevas necesidades de la demanda laboral de la época. Se establecen categorías de enseñanza técnica, cuya esencia es la práctica enfocada a un trabajo u ocupación específica, dentro de las cuales se encuentra la facultad técnica para contadores.

No obstante estas reformas, las deficiencias académicas y laborales, en conjunto con el crecimiento de las industrias posibilitaron la llegada de firmas internacionales de auditoría. Esto implicó i) desaparición de firmas nacionales ii) adopción de prácticas contables internacionales, sin revisión de contextos concretos –nacionales- para su aplicación y iii) agremiación de contadores licenciados (y/o juramentados) en el país para promover la profesionalización del ejercicio contable.

En sumatoria, son los avances o retrasos en los procesos de dinamización de la economía los que generan una renovación, que atrasada, en el sistema educativo⁸, específicamente comercial para el caso de estudio. Y aunque se visualiza al contador como parte importante en el control de las empresas y con responsabilidades en la **vigilancia** de las mismas, a través de la figura del revisor fiscal-, son los rezagos en la educación –trasladada al mercado laboral- que facilitan la llegada de las firmas internacionales de auditoría.

- **Emisión del decreto 2373 de 1956 y la implementación de la educación superior en Contaduría.**

Los diversos esfuerzos por agremiar a los contadores, se reflejan con el surgimiento del Instituto Nacional de Contadores, la Academia Colombiana de

⁸ GÓMEZ, Mauricio y OSPINA, Carlos Mario. Ampliando las fronteras en la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos. En: GÓMEZ, Mauricio y OSPINA, Carlos Mario. (Eds.). Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas. 2009.

Contadores y la Unión Nacional de Contadores Públicos, que buscan defender los intereses de los contadores nacionales, principalmente el espacio de este en la demanda laboral, que se vio afectado por las firmas internacionales de auditoría.

Esta etapa se caracteriza por presentar aspectos relevantes para lograr la profesionalización de la actividad contable, que repercute en la implementación de la educación universitaria para ello, aunque con cambios pocos significativos respecto a la educación técnica de años anteriores, representa una relevancia mayor para la contaduría.

Bajo este contexto operan los nacientes gremios de contadores, específicamente el Instituto Nacional de Contadores, cuyos aportes para la profesionalización de la contaduría, terminaron siendo fundamentales en el establecimiento del Decreto 2373 de 1956, que reglamenta la contaduría y la eleva a su estado de profesión.

Este decreto permite:

- i) Crear la Junta Central de Contadores como entidad disciplinaria de la profesión responsable de evaluar, en cuanto a capacidades técnicas y morales, a quienes desean su matrícula como contador juramentado para establecer su categoría (inscrito o público); establecer un código de ética para los profesionales de contaduría e imponer sanciones a que hubiere lugar. La Junta se constituye como el ente organizador de la profesión.
- ii) Reformar el concepto de contador juramentado, estableciéndose para ello dos categorías a saber: contador inscrito y contador público. En tal virtud, los contadores inscritos no dan fe pública en contrario con los contadores públicos, quienes ostentaban mayor responsabilidad y mayor preparación en aspectos contables y éticos. El adjetivo *público*, hace referencia a las funciones públicas que el Contador adquiere con el Estado en el desarrollo de su profesión, es decir, esa cualidad le permite al profesional contable actuar en delegación de éste y en tal

sentido dar fe pública. Esto conlleva a que el contador público además de adquirir más responsabilidades, supone mayor cualificación académica, ética y moral.⁹

- iii) Impulsar cambios cualitativos en la educación que suponía el alcance de las mismas pertinentes para adquirir el título de contador juramentado (verbigracia, formación ética, que se fundamentó en la etiqueta y urbanidad con los clientes, en adición con asignaturas relacionadas con el *hacer* contable). Con ello, se puntualiza la importancia de la formación –capacitación– para ejercer la profesión.

Este decreto es derogado por la Ley 145 de 1960, que fundamenta la figura de Contador Público, dejando sin vigencia el estamento de contador inscrito. Pese a ello, la ley en mención retoma diversas posiciones del decreto 2373 de 1956. Así pues, los contadores en calidad de *público*, daban fe pública ante el Estado sobre la veracidad e idoneidad de la información contable que presenta una entidad.

A su vez ésta ley permitió privatizar las actividades desarrolladas por los contadores públicos. Con base en ello, Cubides *et al* identifican los factores, que a la luz de la misma, permiten definir la contaduría como una profesión liberal que son: a) formación técnica especializada; b) ente organizativo encargado de acreditar la competencia de quien ejerciera la profesión (Junta Central de Contadores) y c) precisión de las actividades a desarrollar.

Lo anterior conlleva a que en 1962, mediante el decreto 2116 se establezca un nuevo plan de estudios en la Facultad de Contaduría, el cual fomentaba una visión más integra de la formación para ejercer la profesión contable. De ahí a que el programa contara con áreas, además de la contabilidad: la economía, el derecho, las humanidades entre otros, que pretendían diferenciar la educación profesional dada en las universidades de la impartida en institutos técnicos.

⁹ Cubides *et al*. Ob. Cit. 1999.

A pesar de ello, la preponderancia del enfoque procedimental de la contabilidad como eje primordial en las empresas y, por ende, en el sistema educativo rezagó espacios interdisciplinarios de la contabilidad que brindaran al profesional una visión amplia respecto de la misma¹⁰.

De esta forma, esta etapa en el desarrollo de la contaduría pública en Colombia, permite visualizar un avance en la reglamentación del ejercicio de la misma que a su vez impacta en la constante búsqueda de *mejoras* en la educación profesional. Es de destacar el ejercicio de los nacientes gremios de profesionales quienes – desde diversas perspectivas políticas e ideológicas- promovieron cambios trascendentales en la profesión contable¹¹.

- **Discusión sobre los enfoques contables en la profesión**

La crisis en la educación superior, generada principalmente por el crecimiento exponencial de planteles en el ámbito profesional y tecnológico, sin una reglamentación que guiara a unos y otros en su tarea de formación o capacitación, afectó el desarrollo académico del plan de estudios de la contaduría pública como profesión universitaria. Contrarrestar dicha crisis trajo consigo la expedición del Decreto 80 de 1980, el cual tuvo como propósito darle un nuevo marco conceptual a la formación universitaria profesional, exigiendo de estas promover el carácter social, científico, investigativo y humanístico.

¹⁰ Al respecto Gómez resalta que el desarrollo de la teoría contable se dio promovida por los gremios de contadores y, posteriormente, la *curiosidad* estudiantil que encontró su sustento en los requisitos formales a las Universidades (Registro calificado), mas no por un requerimiento desde afuera (desde las organizaciones). El *perfil del egresado* se limitaba a amplios conocimientos en materia de reglamentación y técnica contable.

¹¹ Las discusiones sobre el ejercicio de la contaduría pública con perspectiva nacionalista o internacionalista, marcó un pulso entre los gremios con enfoque en el desarrollo endógeno de la profesión (motivado principalmente en el mercado laboral) y aquellos que defendían las prácticas contables de otros marcos contextuales como imperiosos para fomentar el crecimiento y tecnificación adecuada de la contabilidad en las empresas. Tal pulso implicó, entre otros, el establecimiento del Contador Público Colombiano, el 1 de marzo de 1975 que constituye un ‘grito’ sobre la promoción y prevalencia de las prácticas contables acordes a las realidades económicas del país.

Esta reglamentación provoca renovaciones en los planes de estudio de contaduría pública; se promueven los espacios de investigación, la educación humanista, y demás enfoques sobre la contabilidad que generan espacios de reflexión, tales como congresos estudiantiles y de profesionales contables que hacen énfasis en la necesidad de fomentar el estudio de la contabilidad desde la interdisciplinariedad en aras de transformar los escenarios en los cuales se desarrolla la profesión. En tal sentido, surge el interés por darle el carácter científico a la Contabilidad en sus métodos de investigación y teorización. Gómez resalta que *“esto permite una distinción entre la regulación y prácticas anglosajonas y las visiones de una mayor identidad con las particularidades del contexto nacional”*.

Sin embargo el enfoque se remonta a la contabilidad financiera, constituyéndose en el marco normativo que coadyuva a construir el concepto del Contador Público como alguien meramente cimentado en su práctica profesional.

Al respecto es necesario considerar el contexto económico sobre el cual se circunscriben estos cambios en la educación superior, específicamente en contaduría. La crisis financiera y ética originada por problemas en el manejo del sector bancario, que perjudicó además sectores productivos del país originando escenarios de recesión económica, repercutió en la intervención del Estado en las empresas de índole privado a través de la expedición del Decreto 2160 de 1986 *“por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas”* que obligaba a los contadores públicos a revisar sus preceptos para preparar, revelar, certificar y/o dictaminar sobre la información contable de manera tal que esta sea, como se detalle en el artículo 1 del mismo *“confiable, útil, comprensible, integra, objetiva, lógica, oportuna, razonable y verificable”*.

En tal sentido, **el decreto 2160 de 1986** –modificado posteriormente, y derogado por los Decretos 2649 y 2650 de 1993- , **se configura como base para definir el**

marco de ética profesional que soporta el ejercicio de los contadores públicos a través de la Ley 43 de 1990. Es decir, los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia, constituyen expresiones para delimitar y pensar la ética profesional contable.

Así pues, la importancia en la adecuada preparación de la información contable, y retomando a Cubides *et al*, radica en que i) permite la función de control estatal y ii) considerando la asimetría de la información en las relaciones económicas, posibilita que éstas se enmarquen dentro de la confianza; por ello se hace necesario **dar fe pública sobre los mismos y con fundamento en esto se califica la ética del profesional.**

Se destaca que esta etapa construye el marco inicial para pensar la contabilidad desde la perspectiva científico-investigativa e interdisciplinaria, que influye en los planes de estudio de los programas de contaduría pública, pero no trascienden, aiosamente, en el ejercicio profesional. El desarrollo de la regulación contable a través de la expedición del Decreto 2160/1986 y subsiguientes –Decreto 2649 y Decreto 2650 de 1993–, promueve la implementación del código de ética profesional de la Ley 43 1990, el cual se constituye en eje *regulador* del profesional contable en Colombia, resaltando sus responsabilidades con el Estado y la sociedad en general.

- **Convergencia de Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-**

En el 2009, a través de la Ley 1314, se inicia el proceso de convergencia entre los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia –PCGA–, establecidos en el Decreto 2649 de 1993, con las Normas de Información Financiera NIIF de la Junta Internacional de Normas de Contabilidad –IASB, por sus siglas en inglés–, con miras a fortalecer la integración del país a la economía mundial.

En esta instancia es imperioso reconocer la globalización como entorno de interdependencia socio-económica, que se instala como proyecto de la modernidad¹² que promueve el desarrollo del capitalismo *financiero* (cuyo eje central es la maximización de la utilidad con los menores costos posibles); ocasionando que todo acto tenga implicaciones más allá de los espacios-tiempos del Estado como organismo restringido a una población, territorio y nación determinados, priorizando de esta manera, los intereses de la propiedad privada¹³.

La organización social así dispuesta genera un nuevo orden de las cosas; se legitiman las lógicas que fundamentan el objetivo de la globalización a través de macroestructuras institucionales –Organización de Naciones Unidas, la Organización Mundial del Trabajo, Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, etc.- que promueven la gobernanza global por medio de políticas económicas y sociales estableciendo marcos normativos homogéneos para el accionar de los Estados y por ende sus ciudadanos.¹⁴ Esto último deja entrever un afianzamiento de la ‘cosa privada’ sobre lo público.

La Contabilidad no queda excluida de este proceso pues, como se resaltó en precedencia, ésta es ajustada (y transforma) cada nuevo discurso social, económico, y político, en los cuales se desarrollan las transacciones (procesos de producción, distribución-comercialización) en aras de corresponder metodológicamente con tales contextos. Es decir, las aplicaciones de la contabilidad varían de acuerdo con el actuar-pensar de las sociedades y con la globalización emerge un *nuevo* contexto socio-económico en el cual la

¹² De acuerdo con Giraldo y Mendoza (2002), la modernidad promueve un sistema de valores morales y éticos ligados a la autonomía y libertad del individuo., a través de los cuales se justifican los objetivos de poder, enriquecimiento, economía racional. De esta forma se resalta que el capitalismo es un “*sistema [que] pone de manifiesto la movilidad social alrededor del dinero, se establece la libre contratación de obligaciones y la remuneración en dinero, aprovechando ventajas y esquivando desventajas para obtener la mayor utilidad*”.

¹³ BAUMAN, Zygmunt. Desafío ético de la globalización.

¹⁴ Gil, Jorge Manuel. Ob. Cit. 2010

Contabilidad se re-define en su prioridad financiera y los campos de acción del profesional contable son reestructurados.

De esta forma, las Normas Internacionales de Información Financiera, de Contabilidad, aseguramiento, entre otras, proveen modelos de medición, representación contable, etc., en las transacciones económicas que propone el capitalismo financiero entorno de la globalización, estableciendo **que variables y/o conceptos son objeto de la contabilidad**.

En Colombia, por medio del Plan Nacional de Desarrollo de 1990-1994 “Revolución Pacífica”, se inicia el proceso de *modernización de la economía* a través de la **apertura** de capitales estableciendo política de inversión extranjera, promoviendo el desarrollo del libre comercio, todo esto en marco de la globalización.

Aquí es pertinente hacer hincapié sobre las tensiones que implica reconocerse como Estado social de derecho y asimismo encaminarse en la apertura económica. Es decir, Colombia se define, a partir de la Constitución Política de 1991, como Estado benefactor, participativo y pluralista, fundado en el respeto de la dignidad humana, el trabajo y la solidaridad de las personas, prevaleciendo el interés general, en cuya lógica debe intervenir en el orden social para asegurar la satisfacción de los derechos fundamentales: salud, educación, vivienda, el trabajo, etc. Luego, y como se estableció anteriormente, la apertura económica como expresión de la globalización promueve la *libre* movilidad del capital, trayendo consigo una disminución de las funciones sociales del Estado, pues se requiere proteger las libertades de los ciudadanos, la seguridad individual, la propiedad privada y fomentar los mercados competitivos¹⁵.

De esta forma, el contexto de apertura económica, cimentó la convergencia de normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información en Colombia, según se establece en la Ley 1314 de 2009; pues su

¹⁵ DIAZ, Londoño. Jorge Andrés. Estado social de derecho y Neoliberalismo en Colombia: estudio del cambio social a finales del siglo XX.

objetivo es apoyar la **internacionalización** de las relaciones económicas. Bajo esta premisa, el país espera pertenecer a comités y grupos especializados que brindan marcos de regulación y conceptualización *del nuevo orden*, tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE–, cuyo propósito es “*promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo*”¹⁶, la cual en conjunto con otras organizaciones tales como el Consejo de Estabilidad Financiera, G-20, Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, etc., busca la estabilidad financiera mundial “*coordinando el desarrollo de las políticas de regulación, supervisión y otras del sector financiero*”.

Esta estructura desarrollada a través de cuerpos internacionales se define como **Nueva Arquitectura Financiera Internacional**, y promueve la estandarización de modelos regulatorios como fundamento de la estabilidad financiera internacional, para procurar la crisis del sistema a escala global¹⁷.

Dentro de los estándares se encuentran: los principios de gobierno corporativo, código de buenas prácticas de transparencia monetaria y financiera, las normas internacionales de contabilidad, las normas de auditoría, entre otras¹⁸. Así pues, las Normas Internacionales de Información Financiera, y con ellas las relativas a la auditoría, control, educación, ética, etc., se implementan en aras de realizar este objetivo: la *estabilidad financiera*.

Esta última etapa, con la convergencia de Normas Internacionales de Información Financiera, ha expuesto nuevos retos para la profesión contable en Colombia, que se evidencia, por ejemplo en el ejercicio profesional (implementación de las NIIF en las organizaciones), en los currículos educativos (formar el profesional contable en el marco de la globalización en tanto entorno de las NIIF) y en la

¹⁶ Artículo 47 de la Ley 1450 de 2011: Plan Nacional de Desarrollo de 2010-2014.

¹⁷ ZAPATA de Arbeláez, Adriana. Gobernabilidad monetaria y financiera internacional. Contribución al estudio jurídico de los instrumentos normativos del derecho monetario y financiero internacional. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2012.

¹⁸ *Ibidem*

recepción de nuevas estructuras legales-normativas (normas de aseguramiento de la información, normas para la preparación de estados financieros, códigos de ética, que se tratará en el aparte 4.2.2)

4.2. REVISIÓN DE LA LEY 43 DE 1990 Y DECRETO 0302 DE 2015, CÓDIGOS DE ÉTICA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN COLOMBIA.

El análisis de los códigos de ética profesional que establecen la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015, permite identificar las perspectivas de interés público que cada uno sustenta y definir el discurso sobre la Contabilidad y ejercicio profesional contable con base en ello.

4.2.1. Ley 43 de 1990: Contaduría Pública en Colombia y el código de ética profesional

El reconocimiento de la contaduría pública como una profesión con la facultad de dar fe pública sobre los hechos económicos de un ente, hizo menester la implementación de un código de ética.

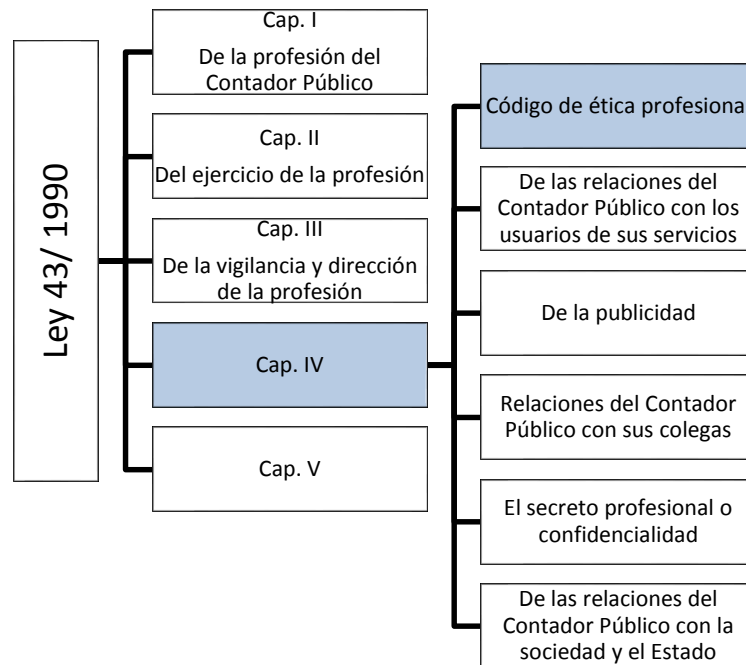
La reglamentación sobre la **profesión** contable, inicia con el Decreto 2373 de 1956 el cual define qué es y qué actividades desarrolla un contador –juramentado– en calidad de inscrito o público y crea la Junta Central de Contadores como entidad disciplinaria; posteriormente es derogado por la Ley 145 de 1960. A través de la resolución 111 de 1967, la Junta Central de Contadores estableció el Código de ética profesional para los contadores, que pierde vigencia por estar viciada.

En la transición del crecimiento económico desde el impulso industrial interno y la apertura económica como propósito de gobierno, surge la Ley 43 de 1990, en cuyos planteamientos se visualiza la relevancia del Contador Público en el adecuado ejercicio de sus *funciones públicas* y por ende su responsabilidad con el interés público sobre los particulares. Esta Ley define qué es contador público, sus funciones, los entes disciplinarios y de orientación científica y técnica de la misma

-Junta Central de Contadores y Concejo Técnico de la Contaduría Pública, respectivamente- además de su código de ética y sanciones a los que estaría expuesto en caso de incumplimiento.

La estructura de la ley es la siguiente:

Gráfica 3: Estructura Ley 43 de 1990



Fuente: elaboración propia con base en la Ley.¹⁹

La Ley 43 de 1990 establece que el Contador Público es quien, mediante acreditada competencia profesional, esté facultado para **dar fe pública** sobre los hechos propios de la profesión (preparar la información, dictaminar estados financieros, brindar asesorías, etc.) La fe pública es la garantía de verdad y legalidad respecto del adecuado cumplimiento de normas y reglamentos por parte de los profesionales en relación con los informes contables y financieros que se

¹⁹ Se resalta el Capítulo IV en tanto en este se expone el Código de ética profesional de los contadores públicos, reconociendo que los títulos subsiguientes constituyen, en la formación de sus enunciados, una serie de preceptos y/o deberes del contador público en el ejercicio de sus funciones, de ahí a que sean asumidos como parte del código de ética.

presentan a las partes interesadas, es decir, el contador público es revestido de **confianza pública** que ratifica su *idoneidad* en el desarrollo de sus funciones.

Por otra parte, el código reconoce que el profesional contable desarrolla sus funciones en marco de las tensiones entre numerosos grupos de intereses, estas que serán resueltas a través de la independencia y su libre criterio de ahí que establezca que 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 (…).”

Esto último se relaciona con el numeral 9 del artículo 3 del Decreto 2649 de 1993, que reglamentaba los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia –PCGA- , en el que se establece que uno de los objetivos de la información contable es “***Contribuir a la evaluación del beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad***”²⁰, una vez se asimila *comunidad* con el concepto de *Estado* expuesto en la Ley 43/90. Ahora bien, tomando como referencia el Estado como referente de los intereses de la comunidad, se condiciona el accionar del profesional contable, y a la Contabilidad (sistemas, modelos e información contable) a salvaguardar el interés público.

En tal virtud, se visualiza la relación entre los principios de contabilidad que sustentan la preparación y revelación de la información contable, con las funciones y responsabilidades del contador público, y abre espacio para el interrogante sobre el concepto de contabilidad que promueve el código de ética de la Ley 43 de 1990. Así el código de ética refiere la contaduría pública como profesión cuyo objetivo es satisfacer necesidades de la sociedad considerando fundamental la

²⁰ Énfasis fuera del texto.

preparación y análisis de la *información contable - financiera* de las empresas para la toma de decisiones de los terceros interesados.

- **Características del Código de ética:**

El código de ética de la Ley 43 de 1990, presenta aquellos factores que identifican y definen tanto la Contaduría como al profesional que la ejerce, destacándose la función social de ésta y asimismo el *deber* del sujeto profesional al respecto. Su eje central son los diez **principios** fundamentales que debe considerar el Contador Público, entre los que se distinguen aquellos que promueven valores y otros relacionados con la práctica profesional.

A través de la tabla 1 se expone la distinción:

Tabla 1: Caracterización Principios éticos Ley 43 de 1990.

	PRINCIPIOS	DISPOSICIÓN	
		PROMOCIÓN DE VALORES	PROFESIONAL
VALORES	Integridad	Estos principios instan al profesional contable a actuar con honestidad, dignidad y sinceridad, actuando imparcialmente; esto último lo garantiza su independencia mental y criterio respecto de los hechos o circunstancias de la profesión.	
	Objetividad		
	Independencia		
EJERCICIO PROFESIONAL	Responsabilidad	A partir de estos principios, se regula la práctica del profesional contable. Se establece cómo debe ser la relación con los clientes; la obligación a revisar las disposiciones normativas para su competencia profesional-laboral. Actuar de manera responsable es la base para ejercer y en tal sentido generar confianza pública y promover el bien común.	
	Confidencialidad		
	Observaciones de las disposiciones normativas		
	Competencia y actualización profesional		
	Difusión y colaboración		
DESARROLLO Y PROMOCIÓN PROFESIONAL	Respeto entre colegas	Enaltecer la profesión, promover su desarrollo y dignificarla, son principios (<i>deberes</i>) del Contador Público. Practicar la libre y leal competencia entre colegas, actuar conforme al marco ético de la profesión reconociendo su función social y promover espacios de difusión de la misma, permite lograr o satisfacer estos principios	
	Conducta ética		

Fuente: elaboración propia a partir de la revisión de los principios Ley 43 de 1990.

Cada uno de estos principios deja entrever la *naturaleza* reguladora que despliega el marco ético de actuación del profesional contable a través de un listado de deberes a satisfacer. En concordancia con las reflexiones precedentes, no será pertinente referir tal código como de ética, sino deontológico; el contador público es situado en un espacio/tiempo específico y con base en ello actuará, el código *ética* se constituye en un manual de procedimiento, los enunciados se fundamentan en una acción a realizar, sustentada en castigos –generando coerción- mas no en una reflexión del sujeto respecto de su entorno.

En tal sentido, el contador público tiene como fin salvaguardar **el interés público**, y en cuya causa, **por mandato y exigencia**, deberá actuar con independencia, objetividad e integralidad, so pena de actos punitivos. Así, la identidad del profesional contable colombiano y su legitimación se construye en el marco ético-regulativo.

Todos estos factores permiten concluir que la identidad del Contador Público colombiano, a la luz de la Ley 43 de 1990 y los elementos que permiten su puesta en vigencia, es cimentada en el objetivo de **ir en defensa del interés público**, considerando las acciones calificadas como éticas para ello.

4.2.1.1. Perspectiva del interés público según la Ley 43 de 1990

La Ley 43 de 1990, en su artículo 35, define el Estado como representante de los intereses de *la comunidad*, es decir éste es el organismo sobre el cual confluye la concepción de interés público; siendo el entorno social y económico sobre el cual se desarrolla la profesión. Luego, el profesional contable debe actuar en consecuencia, *éticamente*, con dicho interés (Ver gráfica 1)

En el documento “**Pronunciamiento sobre el código de ética profesional**” del Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP-, éste plantea una posición

acerca de lo qué es la Contabilidad, la profesión contable y la ética, en relación con el interés público –comunidad, Estado-.

Así las cosas, se resalta que:

- i) La Contabilidad, como ciencia social, *“tiene el compromiso y responsabilidad de inducir, fomentar y ser fuente de credibilidad y confianza, de usuarios y terceros en los procesos de la descripción cuantitativa de la circulación de la renta y los agregados de la riqueza”*.
- ii) La contaduría pública es una de las modalidades o aplicaciones de la ciencia contable desarrollada en marcos de tensión y exige, por tanto un comportamiento ético de quienes la ejercen.
- iii) Definir ética, **implica posicionarse sobre un ideal de conducta debida**, que se condiciona a un espacio/tiempo determinado. Sin embargo, actuar de forma ética no se limita a responder adecuadamente a preceptos legales, *“pues hay muchos comportamientos que la ley aprueba... y que atentan contra las bases de la convivencia social”*. La ética, entonces, no es únicamente algo impuesto desde *afuera*.
- iv) En este sentido, el marco ético de la profesión contable, debe estar fundamentado en el ser humano, siendo necesario *“llegar a unos acuerdos básicos sobre los derechos fundamentales, civiles y económicos... que permita la defensa y promoción de la persona, como sujeto social”*, de manera que el bien común, *“no puede ser la sumatoria de los bienes e intereses particulares, ni muchos menos el bien del grupo que detenta el poder político”*, pues *“lo que es bueno para unos, necesariamente no es bueno para todos”*.

De esta manera, la concepción de Contabilidad como ciencia social, otorga al contador público la responsabilidad de actuar éticamente, esto que consiste en respetar la dignidad y servir al *otro*, ir en defensa del interés público, en el entendido que este implica una serie de tensiones a sortear.

Luego, este vínculo Contabilidad, Contaduría Pública y ética, busca promover la dignidad humana, justicia social e igualdad económica, empero exige **consensuar** cuáles son aquellos *derechos fundamentales, civiles y económicos*, sobre los que versará la definición de interés público.

En relación con ello, en la Ley 43 de 1990 se identifican factores que vinculan el ejercicio profesional con la defensa del interés público, reconociendo dentro de dichos factores, aquellos que generan identidad de la profesión y aquellos de carácter regulador:

Factores que generan identidad de la profesión:

Son aquellos que identifican y definen tanto la contaduría como al profesional que la ejerce, dentro de los que se reconocen aspiraciones profesionales y sociales:

- La Contaduría Pública 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, 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, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados.
- 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.
- La conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen la esencia espiritual del contador público.

- Con la revisión de los principios éticos, el contador contribuirá al desarrollo de la Contaduría Pública a través de la práctica cotidiana de su profesión.
- El Contador Público es auxiliar de la justicia en los casos que señala la ley, como perito expresamente designado para ello. Así el Contador Público cumplirá su deber teniendo en cuenta las altas miras de su profesión, la importancia de la tarea que la sociedad le encomienda como experto y la búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva.

Aspecto regulador

El código de ética resalta los deberes del contador en su ejercicio. La falta a estos deberes implica multas, sanciones y/o cancelación de la tarjeta profesional²¹. Así el contador público deberá, entre otras obligaciones:

- 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**.
- Tener y demostrar absoluta **independencia mental** y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad.
- Rehusarse a prestar sus servicios para actos que sean contrarios a la moral y a la ética.
- Realizar su trabajo cumpliendo eficazmente las disposiciones profesionales promulgadas por el Estado aplicando los procedimientos adecuados debidamente establecido
- Aplicar los principios tanto en el trabajo más sencillo como en el más complejo, sin ninguna excepción.

²¹ La tarjeta profesional es el documento que garantiza la sujeción del profesional contable al Código de ética.

Por lo tanto, la Contaduría Pública es una profesión con función social, su propósito es velar por los intereses **económicos de la sociedad**; el profesional contable es garante de ello a través de la *fe pública*, siendo éste el elemento identitario en la defensa del interés público establecido en la Ley 43 de 1990.

Así pues, es el Estado el eje central de la sociedad sobre el cual se inscribe la idea de interés público del código de ética profesional de la Ley 43 de 1990; es éste el representante de la cosa pública, que se expresa en el interés público el cual debe preservar el contador público con base en dicha Ley.

- **La Revisoría Fiscal, ejercicio de Interés Público con base en la Ley 43 de 1990**

La Revisoría Fiscal, creada a partir de la Ley 58 de 1931, es parte fundamental de la profesionalización de la Contaduría Pública en Colombia, cuya función es garantizar ante el Estado la transparencia e idoneidad de los entes en cuanto a sus procesos y operaciones económicas y comerciales. Ello connota la vinculación de la revisoría fiscal con la salvaguarda del interés público desde la perspectiva del Estado.

A través de la Orientación Profesional sobre el Ejercicio profesional de la revisoría fiscal, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP–, se resalta sobre ésta que es una función privativa de los contadores públicos, en cuyo

...extenso tránsito legal se le asignaron nuevas funciones sociales relativas a la protección de los intereses de los acreedores, el Estado, los trabajadores, la competencia, los clientes y consumidores, la propia administración y la comunidad general, siendo la detección de irregularidades el hilo conductor en su trasegar hacia **la función de protección del interés público**²².

Luego, la revisoría fiscal es una práctica de fiscalización *permanente e integral* sobre las operaciones sociales, comerciales económicas de los entes, en tanto

²² Orientación Profesional No. 8 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2008). Énfasis fuera del texto.

organismos que controlan recursos, teniendo como fundamento teórico el modelo de control de fiscalización en el que *“lleva a cabo un examen integrado e integral de los objetos materia de supervisión y vigilancia, [que] no se detiene en la simple detección de errores e irregularidades, sino que por el contrario los denuncia y propone su corrección (...)”*²³ De esta forma se resalta que el Revisor Fiscal tiene como función dar fe pública sobre el debido cumplimiento de las leyes y acuerdos (tanto privados: estatutos sociales, políticas y decisiones administrativas, como demás requisitos legales aplicables a todo ente económico), por parte de los entes económicos en el desarrollo de sus operaciones sociales y comerciales, procurando en este sentido brindar confianza en el público general (administradores, inversionistas, clientes, Estado, etc.) sobre el adecuado, eficiente y eficaz manejo de los recursos por parte de éstos.

De igual manera, el control de fiscalización tiene su fundamentación teórica en el *control latino*, cuya impronta es el control permanente e integral –antes, durante y después-, sobre los procesos y operaciones de un ente económico, que desarrolla el Estado, en figura del revisor fiscal, en aras de proteger los intereses del capital y asimismo del interés público.²⁴

Así, la revisoría fiscal, en tanto ejercicio privativo de los contadores públicos, emerge como una herramienta que coadyuva a satisfacer el interés público (representado por el Estado) a través de la vigilancia, evaluación y control sobre los entes económicos. Dicho de otro modo, la revisoría fiscal ejemplariza la perspectiva de interés público –el Estado como eje central de la sociedad- que establece el código de ética de la Ley 43 de 1990.

²³ Ibídem.

²⁴ El la Orientación profesional se destaca que “la revisoría fiscal determina un valor agregado, dado que al prevenir neutraliza amenazas, evita pérdidas, previene riesgos y coadyuva al aprovechamiento de oportunidades y a la eliminación de debilidades, en la detección promueve la productividad y la disciplina tributaria, mientras en la evaluación promueve la transparencia y la equidad, todo dentro de las garantías del contrato social, el ordenamiento legal y la normatividad estatutaria”.

4.2.2. Código de ética del Decreto 0302 de 2015: Factores que permiten su implementación

La implementación del código de ética para profesionales de la Contabilidad de la IESBA a través del Decreto 0302 de 2015, se sustenta a través del proceso de convergencia de normas internacionales de contabilidad, información financiera y de aseguramiento en Colombia, puesta en vigencia por medio de la Ley 1314 del 2009 y la globalización como *nuevo* entorno socio-económico (apertura económica) en el cual se inscribe el contador público colombiano.

La Ley 1314 de 2009 define las normas o estándares internacionales de contabilidad –financiera- (principios, normas técnicas de registro, medición, normas éticas, de auditoría, etc.) que rigen en Colombia, estableciendo los entes responsables del proceso de convergencia, clasificando las empresas sujetas a la normatividad y estableciendo los plazos de la transición de la contabilidad bajo Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Colombia, a la contabilidad bajo estándares internacionales.

Teniendo en cuenta los diversos cambios conceptuales y técnicos con respecto a la forma de preparación (reconocimiento, valoración y revelación de hechos económicos) y presentación de Estados Financieros bajo los cánones de las Normas Internacionales de Información Financiera, es necesaria la implementación de un sistema de normas de aseguramiento de la información: marco compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan **las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo**, etc., del profesional de la contabilidad, como se pone de manifiesto en el artículo 5 de la mencionada Ley.

Por consiguiente, a través del Decreto 0302 de 2015, “Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información” se establece el Código de Ética para

profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para profesionales en Contabilidad.

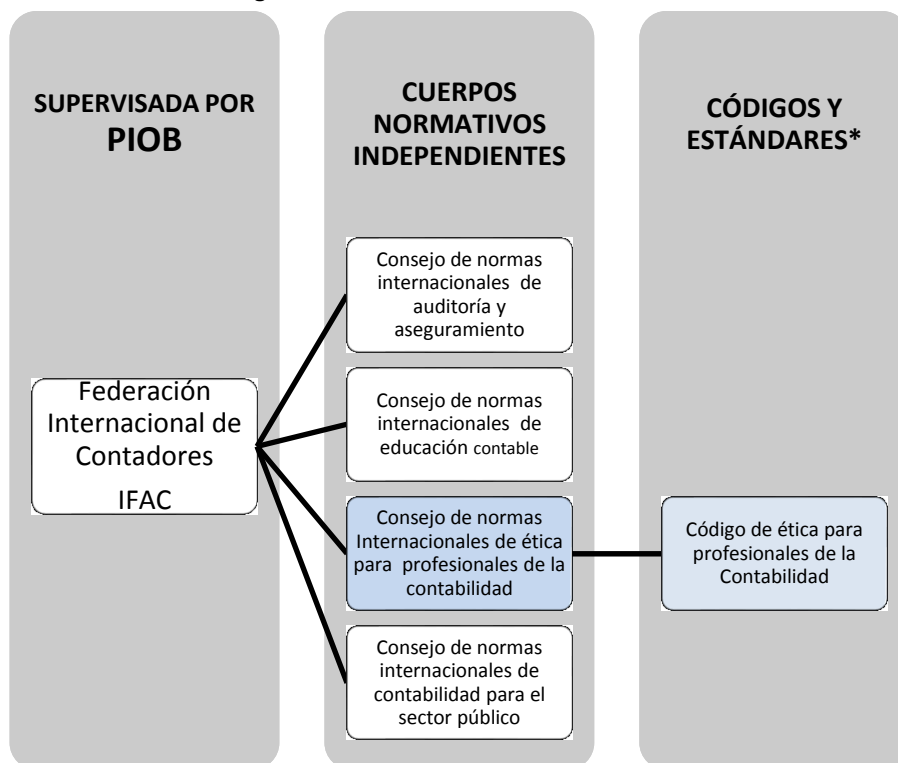
Este documento es desarrollado por el Consejo de Normas Internacionales de ética para profesionales de la contabilidad –IESBA, por sus siglas en inglés-, el cual *en aras del interés público* [se encarga de expedir] *estándares éticos de alta calidad para los contadores profesionales alrededor del mundo*.

Este Consejo es un organismo independiente de la Federación Internacional de Contadores –IFAC-, *organización de la profesión contable a nivel mundial*, cuyo objetivo es servir al interés público mediante el fortalecimiento de la misma, y que es supervisada por el Consejo de Supervisión de Interés Público –PIOB-, cuerpo internacional encargado de asegurar que las normas de auditoría, de ética y las de educación para la profesión contable se establecen de manera transparente que reflejen dicho **interés público**²⁵.

Por lo anterior, en la estructura organizacional de la IFAC, se ubican sus cuerpos normativos independientes, (dentro de los cuales se encuentra la IESBA) y el PIOB como ente de supervisión y vigilancia del interés público así:

²⁵ Tomado de <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob>. El PIOB considera que la profesión contable puede contribuir al interés público proveyendo información contable confiable. Los elementos esenciales del interés público de la profesión contable, se destaca el **Enfoque en los usuarios de los servicios contables** (Información necesaria y útil para los usuarios de la información contable), y **Apropiados estándares internacionales de auditoría, aseguramiento, control, calidad, educación y ética** (garantizan que la información es preparada por contadores confiables y reúnen estos requisitos)

Gráfica 4: Estructura Organizacional de la Federación Internacional de Contadores IFAC



Fuente: elaboración propia.

*En la gráfica se hace énfasis sobre el código de ética para profesionales de la contabilidad.

- **Características del Código de ética para profesionales de Contabilidad del Decreto 0302 de 2015**

Este código establece qué es profesional de la contabilidad, determina los principios fundamentales que guían su accionar y define como su función social salvaguardar el interés público.

Así se pone de manifiesto que *“una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público”* que, de acuerdo con el marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, es el interés de los inversionistas, prestamistas, y demás acreedores existentes o potenciales para las entidades. Luego el objetivo

fundamental de la información financiera, es proporcionar información útil a los mencionados grupos de interés.

El código plantea dos escenarios en los cuales el profesional de la contabilidad desarrolla sus actividades, así se definen los profesionales en ejercicio y los profesionales en la empresa y se establecen aquellos principios que el profesional de la contabilidad (en ejercicio o en la empresa) debe observar. En tal sentido, el código provee conceptos que le permitan al profesional (en cada uno de sus escenarios) identificar aquellas **amenazas** que impiden el adecuado cumplimiento de los principios fundamentales y las **salvaguardas** para enfrentarlas.

El documento se compone de tres partes como sigue:

- Parte A- Aplicación general del Código, es el marco conceptual del código.
- Parte B- Profesional de la contabilidad en ejercicio, explica cómo debe aplicarse el marco conceptual para los profesionales independientes.
- Parte C- Profesional de la Contabilidad en la empresa, determina el cumplimiento de la Parte A, para los profesionales dependientes.

Los profesionales de la contabilidad en ejercicio, son aquellos que desarrollan sus funciones de manera independiente; su vínculo con el tercero que requiere sus servicios, no está mediado por un contrato laboral u otro de directa conexión con él. Este profesional podrá, con motivo de su independencia mental, realizar encargos de auditoría y revisión o asesorías, brindando seguridad a los usuarios de la información contable que éstos han sido ejecutados bajo *Altos niveles de calidad*, de forma objetiva e independiente.

Por otra parte los profesionales de la contabilidad en la empresa, - asalariados, socio, administrador, gerente propietario, etc.,- ostentan un vínculo de dependencia directa con la entidad, la cual no es factor para menoscabar los principios fundamentales. De esta manera el profesional podrá ser responsable, solidario en la preparación y presentación de la información financiera con

fundamento en las disposiciones adecuadas al caso, desarrollando –por ejemplo- políticas contables acordes con el sistema de normas éticas y técnicas pertinentes.

En congruencia con estas connotaciones es posible considerar al profesional de la contabilidad ‘Público’ en auditorías externas y el profesional ‘Privado’ en la empresa.

Ahora bien, los principios que guían al profesional de la contabilidad en cualquier campo de acción son: integridad, objetividad, competencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.

Al igual que la Ley 43 de 1990, estos se distinguen entre aquellos que promueven los valores y los de connotación de profesional. La integridad y la objetividad dictan que el profesional de la contabilidad *debe ser* honesto y franco, en cuya lógica no permitirá que los conflictos de intereses distorsionen su juicio profesional. Por otra parte, la competencia, confidencialidad y comportamiento profesional, hacen ahínco en los aspectos prácticos, legislativos y técnicos que permanentemente debe atender el profesional de contabilidad para prestar un buen servicio y no desacreditar, en caso contrario, la profesión.

En tanto, las amenazas se presentan principalmente como posibles faltas de objetividad del profesional de la contabilidad, ya sea por influencia externa o por disposiciones del mismo:

Tabla 2: Tipos de Amenazas, Código de ética para profesionales de la Contabilidad.

Tipo de amenaza	Característica
Interés Propio	Estas amenazas emergen cuando existe una clara afinidad entre los intereses del cliente o entidad del profesional, en cuyo caso el profesional no actúa con diligencia en el desarrollo de sus competencias ni con objetividad.
Auto-revisión	
Familiaridad	
Abogacía	
Intimidación	Son presiones (reales o percibidas) externas para perturbar el juicio profesional del contador.

Fuente: elaboración propia con base en el Decreto 0302 de 2015.

No obstante, en el documento se reconoce que pueden surgir amenazas de diversa naturaleza según el entorno de desarrollo; es decir, de acuerdo con el tipo de ejercicio profesional: ‘Público’ o ‘Privado’. Además de ello, se establece que las salvaguardas –soluciones- a dichas amenazas, pueden ser de carácter profesional (revisión de disposiciones reglamentarias de la profesión) o relativas con el entorno laboral (códigos de ética organizacional, v.g.). Será con base en el **Juicio profesional**²⁶ que éste evaluará las amenazas en tanto su importancia, procedencia y su incidencia en el interés público, y asimismo determinará las salvaguardas pertinentes.

En tal sentido el código de ética tiene como fin dotar al profesional de la contabilidad de argumentos para que *libremente* califique y resuelva una situación que ponga en riesgo el cumplimiento de las disposiciones técnicas y/o legislativas. Es así como se listan una serie de posibles situaciones de **amenazas** para cada campo de acción (en ejercicio o en la empresa) y plantea las **salvaguardas**.

Por lo tanto y a pesar que las definiciones que brinda el código no se construyen –exhaustivamente- en la forma imperativa, su obligatoria observancia es manifestada en el marco conceptual del mismo; y se ratifica en la especificación de los escenarios que puede enfrentar el profesional de la contabilidad (que deberá sortear con fundamento en el juicio y/o criterio profesional). **La identidad del profesional de la contabilidad, en ejercicio privado o público se fundamenta en la salvaguarda del interés público**, lo que implica ejercer con fundamento en el juicio profesional y a partir de un entramado normativo y técnico.

²⁶ En el código se establece que “un servicio profesional competente requiere que se haga uso de un juicio sólido al aplicar el conocimiento y la aptitud profesionales en la prestación de dicho servicio”. Es decir, es sobre el **juicio profesional**, - como conocimiento técnico contable, legislativo y ético del profesional- que se sustenta el ejercicio, y que exige del mismo actuar diligentemente, “*de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables*”, actualizando continuamente dichas bases técnico contables, legislativas y éticas.

4.2.2.1. Interés público desde el Decreto 0302 de 2015

En el documento “**Definición de interés público**”, la Federación Internacional de Contadores –IFAC– (Ver gráfico 3), establece una posición política acerca del **interés público**; siendo este “*los beneficios netos derivados del rigor procedimental empleado en nombre de la sociedad, en relación con cualquier acción, decisión o política*”. Para ello, la IFAC parte de definir qué es *lo público* y cómo el profesional contable incide en la salvaguarda del interés público.

Con base en ello se resalta que:

- i) El “*público está conformado por individuos y grupos, en tanto las **responsabilidades de la profesión contable afectan** (directa o indirectamente) **todos los aspectos de la sociedad**: inversionistas, proveedores, ciudadanos y contribuyentes, como aquellos que buscan estándares sostenibles de vida y calidad ambiental para ellos y futuras generaciones*”.²⁷ Pese a que el impacto de la profesión contable difiere en cada uno de estos grupos sociales, la responsabilidad fundamental de éste es salvaguardar el interés público.
- ii) La profesión contable coadyuva a velar por ciertos intereses de la sociedad, muchos de los cuales son de carácter económico, relacionados con la gestión eficiente de los recursos, dentro los que se destaca: *mayor seguridad económica en el mercado y en toda la infraestructura financiera; aumento de la eficiencia y/ o la reducción al mínimo del agotamiento de los recursos naturales en la producción de bienes y servicios, mejorando así el bienestar de la sociedad por su mayor disponibilidad y accesibilidad*.
- iii) Por lo anterior, la profesión contable (como asociación) debe, entre otras cosas: aplicar altos estándares de ética y de conducta; desarrollar

²⁷ Énfasis fuera del texto.

apropiados estándares educativos y de cualificación para los profesionales; promover estándares internacionales de alta calidad para facilitar la comparabilidad de la información financiera y la auditoría; etc.

- iv) En el ejercicio, los profesionales de la contabilidad, tienen como obligación satisfacer el interés público proveyendo completos informes financieros y no financieros a los inversionistas, contribuyentes y demás partes interesadas e involucradas directa o indirectamente en el Mercado y asimismo promover una comunicación veraz, eficaz con dichas partes interesadas.
- v) Entender el interés público como los beneficios netos de la sociedad permite desarrollar medidas para evaluar si a través de una acción, decisión o política éste está siendo salvaguardado. Estas medidas consisten en evaluar la relación costo/beneficio (de cada acción, decisión o política), cuya base es la sociedad como un todo, y calificar el proceso electivo de la acción, decisión o política en cuanto a su transparencia, debido proceso, competencia, etc.
- vi) Los valores éticos y culturales varían en cada sociedad, y estos influyen en cómo se concibe el interés público. Por ello, también es pertinente considerar dichas diferencias culturales y éticas para determinar si una acción, decisión o política sirve o no al interés público.

Bajo el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-, la Contabilidad se desarrolla, **principalmente**, en el enfoque financiero de los hechos económicos que reconoce, registra y revela. De acuerdo con Franco, en el contexto internacional:

La nueva contabilidad debe proporcionar información relevante para la toma de decisiones (...) de los *stakeholders* externos a la empresa, los inversionistas y prestamistas (...) La información es un elemento importante porque la nueva Contabilidad ya no quiere hacer control de la productividad, pierde el interés por la medición del beneficio verdadero, abandona su función tradicional de rendición de

cuentas y se constituye en un sistema sesgado exclusivamente a fundamentar las decisiones de unos usuarios externos (...)

Haciendo esto, la Federación reconoce que definir interés público es pertinente, entre otras cosas para: **formular posiciones de política pública de la profesión** (calidad de los reportes financieros), evaluar la idoneidad de nueva regulación (reformas en la estructura del mercado v.g.) y **desarrollar estándares profesionales** (licencia y vigilancia profesional).

Así pues, el concepto de interés público que plantea la IFAC, lo presenta como un factor vinculado principalmente a los intereses económicos de los grupos sociales: inversionistas, contribuyentes, proveedores y público en general; es decir, el interés público es el *beneficio neto* que se obtiene mediante la ejecución de una acción, la toma de una decisión o la implementación de una política.

En tanto, el código de ética para profesionales de la contabilidad, al igual que la Ley 43 de 1990, presenta factores de identidad y aspectos de regulación en el ejercicio de la profesión contable, distinguiendo su ámbito de aplicación, en ejercicio o en la empresa, reconociendo la importancia de la profesión contable en la salvaguarda del interés público²⁸.

Factores que generan identidad de la profesión:

Son elementos que identifican al profesional de la contabilidad, en ejercicio o en la empresa:

- La profesión contable se caracteriza por asumir la responsabilidad de actuar en interés público. La responsabilidad de un profesional de la

²⁸ Válgase resaltar que el Código de ética para los profesionales de la contabilidad, relaciona el *interés público* con determinado tipo de entidades (empresas que coticen en bolsa, bancos, fondos de pensiones v.g.) y que requiere de específica observancia, de acuerdo con el código de ética, por parte del profesional contable.

contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja.

- Las circunstancias en las cuales los profesionales de la contabilidad desarrollan su actividad pueden originar amenazas específicas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, el profesional de la contabilidad puede estar expuesto a situaciones que pudieran afectar a la **objetividad**.
- En concordancia con ello, y en el caso de los profesionales de la contabilidad en ejercicio, la actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para expresar una conclusión sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.²⁹
- Un profesional de la contabilidad en la empresa puede ser un asalariado, un socio, un administrador, un propietario gerente, un voluntario u otro trabajando para una o más organizaciones.
- El profesional de la contabilidad en la empresa es responsable de promover los objetivos legítimos de la entidad para la que trabaja. Se espera, por lo tanto, que el profesional de la contabilidad en la empresa aliente una cultura basada en la ética en la entidad para la que trabaja que enfatiza la importancia que la alta dirección otorga al comportamiento ético.

Aspecto regulador

El código de ética resalta los deberes de profesional de la contabilidad. De estas se resalta que:

²⁹ El código de ética define la *actitud mental* y la *independencia aparente* como elementos trascendentales para que el profesional de la contabilidad en ejercicio desarrolle, con base en los principios fundamentales, encargos de auditoría, revisión u asesoría. Así, la actitud mental permite expresar una conclusión objetiva sin influencias que comprometan el juicio profesional; la independencia aparente promueve que no existan hechos y circunstancias que incidan en la falta de objetividad e integridad del profesional.

- El profesional de la contabilidad evaluará cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales cuando conozca, o *posiblemente conozca*, circunstancias o relaciones que pueden comprometer el cumplimiento de los mismos. Para esto, el profesional de la contabilidad tendrá en cuenta los factores cualitativos y cuantitativos al evaluar la importancia de una amenaza.
- Es imperioso mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al **nivel necesario** para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente.
- El profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará su juicio para determinar el mejor modo de afrontar las amenazas que no están en un nivel aceptable, bien mediante la aplicación de salvaguardas o poniendo fin al correspondiente encargo o rehusando el mismo.
- El profesional de la contabilidad en la empresa cumplirá los principios fundamentales. Sin embargo, establecerá las salvaguardas pertinentes para minimizar los conflictos cuando estos principios vayan en contravía de los propósitos de la empresa.
- Así por ejemplo, cuando el profesional de la contabilidad en la empresa sea responsable de la preparación o de la aprobación de los estados financieros con fines generales de la entidad para la que trabaja, se satisfará de que dichos estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.

En este sentido, el *público* al cual hace referencia el Decreto 0302 de 2015, no se encuentra organizado a través de la *regulación* del Estado, como se presenta en la Ley 43 de 1990, mas es el mercado el *mainstream* en cuyo marco los intereses del *público* (inversionistas, acreedores, entre otros) se disponen en competencia por su prevalencia.

- **Auditoría Financiera, ejercicio profesional para la salvaguarda del interés público desde el Decreto 0302 de 2015.**

De acuerdo con el Decreto 0302 de 2015, la auditoría financiera es la evaluación sobre los estados financieros que consiste en determinar si éstos han sido preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF–, cuyo objetivo es *aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros*.

Así, con la auditoría financiera se pretende obtener un alto grado de confianza sobre los estados financieros. Este grado de confianza, se denomina seguridad razonable, que *se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (...) a un nivel aceptablemente bajo*.

De esta manera, la auditoría financiera promueve la seguridad y la protección del interés público de quienes se encuentran, directamente, involucrados en el mercado financiero que propone la globalización³⁰. (Ver gráfica 1)

Lo anterior también sugiere que la auditoría financiera es una labor encomendada por parte de la dirección o responsables del gobierno de una entidad, reconociendo en este caso que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría.

La fundamentación teórica y metodológica de la auditoría financiera es el control anglosajón, en cuyo caso se realiza una evaluación posterior y selectiva sobre los estados financieros con base en **la importancia relativa** que la representación y revelación de un hecho económico incida en el proceso de toma de decisiones de los usuarios de la información. Tal calificación sobre los hechos económicos, dependerá del **juicio profesional** del auditor, que con base *en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética*, determinará la importancia relativa

³⁰ Dentro de los usuarios de los estados financieros, se destacan en el marco conceptual de las NIIF, los inversionistas, prestamistas, y demás acreedores para las entidades. Sin embargo, para la IFAC, los usuarios de la información financiera también son, los indirectamente involucrados en los mercados financieros.

teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.³¹

Luego, la auditoría financiera es una herramienta que busca garantizar *la seguridad razonable* sobre los estados financieros con las implicaciones que estos, como fuente de información, tienen en el desarrollo de las relaciones económicas en los mercados financieros, velando de esta forma por el **interés público** definido en marco de la globalización.

En sumatoria, la profesión contable de acuerdo con el Decreto 0302 de 2015, tiene como propósito servir y satisfacer el interés público; de naturaleza **económica**, de las diversas partes que, como se resaltó en precedencia, confluyen y participan directa o indirectamente en el mercado. Luego, este último es la base sobre la cual se construye la idea de interés público del Código de ética del Decreto 0302 de 2015, el cual debe salvaguardar el profesional contable.

Para finalizar este capítulo, se concluye que la profesión contable en Colombia emerge en espacios de constantes cambios sociales y económicos, -pasando de una política económica del desarrollo autónomo (proteccionista) hasta encaminarse por las vías de la apertura en marco de la globalización-. La legitimidad de la profesión en Colombia se fundamenta en la salvaguarda del interés público dando fe pública, adquiriendo importancia en los procesos organización y de control sobre las entidades tanto privadas como públicas. Por su parte, el Decreto 0302 de 2015, resulta ser la expresión de un nuevo contexto socio-económico sobre el cual se circunscribe la profesión contable y que por tanto, redefine qué es un profesional, qué lo caracteriza y cómo actúa en defensa del interés público. Así pues, de acuerdo con los planteamientos de la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015, el profesional contable actúa con racionalidad

³¹ Norma internacional de auditoría 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría. En: Decreto 0302 de 2015.

con arreglo en valores, es decir, éste es *movido* por mandato y exigencia social actuar de manera ética -integridad, objetividad, independencia- por una causa fundamental qué **es defender el Interés Público**. Sin embargo, los *medios* (concepto de interés público, definición de contabilidad y reglamentación sobre la profesión contable) para alcanzar dicho objetivo se transversa desde perspectivas y contextos económicos divergentes.

5. ANÁLISIS COMPARATIVO, LEY 43 DE 1990 y DECRETO 0302 DE 2015

En el presente capítulo se compararán las perspectivas de interés público planteadas en la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015, considerando para ello: el contexto histórico-económico, la concepción de contabilidad y ejercicio ético-profesional. De esta manera, se evidenciarán las tensiones entre dichos códigos de ética.

5.1. EL CONTEXTO HISTÓRICO y ECONÓMICO

Definido como los espacios y tiempos socio-económicos bajo los cuales son contruidos los códigos de ética, y que evidencian matices sobre las necesidades éticas y de interés público de las sociedades en dichos espacios/tiempos.

Tabla 3: Comparación contexto histórico y económico

Ley 43 de 1990	Decreto 0302 de 2015
•Se implementa como resultado de la profesionalización de la contaduría pública. •Emerge en la transición del crecimiento económico desde el impulso industrial interno y la apertura económica como propósito de gobierno, en la que el Estado es el elemento central que amalgama el interés público. •Colombia, definido como Estado social de derecho, fundado en el respeto de la dignidad humana prevaleciendo el interés general, interviene en el orden social para asegurar la satisfacción de los derechos fundamentales: salud, educación, vivienda, el trabajo, etc. •Los derechos fundamentales son el factor de integración social del Estado y se entienden como el interés público.	•Sustentado a través del proceso de convergencia de normas internacionales de contabilidad, información financiera y de aseguramiento en Colombia •Surge en la globalización en tanto entorno de interdependencia socio-económica, que promueve la eliminación de fronteras y la libre circulación del capital, siendo el mercado la figura que permite la competencia de los intereses particulares. •Las macroestructuras institucionales (OMS, OMT, FMI, etc.) suscitan la gobernanza global por medio de políticas económicas y sociales estableciendo marcos normativos homogéneos para el accionar de los Estados y por ende sus ciudadanos. •La libre competencia en el mercado es el interés público, lo cual garantiza mayores niveles de satisfacción -individual- a las necesidades de la sociedad.

Tales contextos históricos-económicos evidencian diferencias respecto de:

- i) Proceso dentro de la contaduría pública en Colombia: la Ley 43 de 1990 es implementada como resultado de la profesionalización del ejercicio contable. Por su parte, el Decreto 0302 de 2015 se establece en marco de la convergencia de normas internacionales de información financiera.
- ii) Espacios y tiempos de implementación: el contexto en el cual se implementa la ley es caracterizado, entre otras, por la transición de una economía desarrollo local o economía cerrada, al establecimiento de la apertura económica como plan de desarrollo¹ con miras a modernizar la economía del país en la década de los 1990. En consecuencia, la puesta en vigencia del Decreto 0302 de 2015, es el *resultado* de dicha apertura: la *globalización* es el nuevo contexto en el cual se inscribe el país, y requiere de otro *orden social* que se evidencia, p.ej. en la implementación NIIF, firmas de Tratados de libre comercio –TLC-, y otros.
- iii) Las instituciones en los cuales se inscribe cada código: Es Colombia, en tanto Estado social de derecho, con capacidad de intervenir la sociedad en aras de garantizar los derechos fundamentales establecidos **por consenso**, que amalgama el concepto de interés público que expone la Ley 43 de 1990. Por su parte en la globalización, como proceso económico que promueve la eliminación de fronteras, surgen las **macro-estructuras** que establecen marcos normativos tendientes a reducir la figura estatal, bajo la premisa de la circulación del capital en el mercado, a través de la **libre competencia**, permite comprender el concepto de interés público en el Decreto 0302 de 2015.
- iv) Constitución del interés público: Los derechos fundamentales (salud, vivienda, educación, trabajo) garantizados por el Estado son elementos

¹ La apertura económica, es el propósito de gobierno del cuatrienio 1990-1994, establecido como tal, en el plan de desarrollo denominado “Revolución pacífica”.

fundamentales de interés público dentro de la Ley 43 de 1990. En tanto en marco del Decreto 0302, la **libre competencia** en el mercado, como mecanismo para garantizar mayores niveles de satisfacción a las necesidades de la sociedad, y la estabilidad financiera global constituyen elementos del interés público.

Así, la apertura económica expresada a través de los Tratados de Libre Comercio –TLC-, ha dispuesto al país en las prácticas globalizantes (v.g. aspiración de pertenecer al OCDE, competencia en mercados internacionales e implementación de NIIF). Sin embargo, los TLC han afectado algunas industrias nacionales como la de calzado, que debido al aumento exponencial de importaciones de países como China (caracterizado por sus bajos costos de producción) han impedido el desarrollo de la industria nacional². De esta forma se evidencia la *tensión* entre los discursos globalizantes que proponen, p.ej. los TLC y la *filosofía* (funciones) del Estado social de derecho (ver Tabla 3) siendo este último objeto de emancipación en los acuerdos de *libre competencia*.

5.2. CONCEPCIÓN SOBRE LA CONTABILIDAD

A continuación se comparan los códigos de ética objeto de estudio en cuanto a la definición o enfoque de contabilidad **que representan** (Decreto 2649/1993 y NIIF) identificándose la utilidad de la información, sus usuarios, y la concepción de control que se realiza sobre los entes económicos y estados financieros que propone cada código como mecanismo para proteger los intereses de los usuarios descritos.

Es imperioso resaltar que los códigos de ética analizados no conceptualizan Contabilidad; este acápite se desarrolla, principalmente, con base en el

² Tomado de: <http://www.elespectador.com/noticias/bogota/bogota-descalza-articulo-430303> [revisado en noviembre 23 de 2015]

Pronunciamiento 3 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre el código de ética profesional de la Ley 43 de 1990; la posición política no. 5 de la IFAC en la que es definido el interés público en marco de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-³ y demás normatividad al respecto.

Gráfica 5: Concepción sobre Contabilidad

CONCEPCIÓN SOBRE CONTABILIDAD		
	LEY 43 DE 1990	DECRETO 0302 DE 2015
DEFINICIÓN/ ENFOQUE	La Contabilidad, como ciencia social, debe ser fuente de credibilidad, para usuarios y terceros en la circulación de la renta y agregados de la riqueza.	Los hechos económicos que reconoce, registra y revela la Contabilidad se hace a partir del enfoque financiero.
UTILIDAD DE LA INFOMACIÓN	La información contable debe permitir evaluar el beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad	La información financiera debe ser útil en los procesos de decisión de los acreedores de las entidades (inversionistas, proveedores, administradores, etc.)
DESCRIPCIÓN USUARIOS	Hacen parte de la comunidad: las empresas, la sociedad en general y el Estado	Los usuarios son: inversionistas, proveedores, ciudadanos y contribuyentes, entre otros.
CONCEPTO DE CONTROL	Control de fiscalización; permanente e integral sobre los procesos y operaciones de un ente económico, en aras de proteger los intereses del capital y asimismo del interés público.	Control anglosajón; posterior y selectivo sobre los EE.FF considerando la importancia relativa de la revelación de un hecho económico en la toma de decisiones de los usuarios de la información

³ Las Normas Internacionales de Información Financiera, no son contabilidad. Estas, de acuerdo con la Orientación Técnica 1 del CTCP, regulan el reconocimiento, medición, presentación y revelación de información financiera sin incidir en el sistema contable. Por ello, en la gráfica se describirá el **enfoque financiero** de la contabilidad establecido en estas normas.

Lo anterior permite evidenciar los matices del desarrollo del concepto normativo contable, que guiado por las necesidades de los usuarios de la información contable/financiera, se ha ido transformando.

Entender la Contabilidad como ciencia social, de acuerdo con la Ley 43, implica compromiso ético del profesional contable de cara a la **sociedad** en general (usuarios directos de la información contable y terceros-Estado) en los procesos de la descripción cuantitativa de la circulación de la renta y los agregados de la riqueza⁴. En tanto en el enfoque financiero de la contabilidad, que propone el discurso del Decreto 0302 de 2015 (vinculante con las NIIF), la responsabilidad ética del profesional contable está relacionado, principalmente, con los partícipes **directos** de los mercados financieros quienes persiguen, entre otras, mayor seguridad económica en el mercado y en toda la infraestructura financiera. Así, la definición/enfoque de la Contabilidad, conlleva a definir un marco de actuación ética-profesional (ver gráfica 2).

En consecuencia, una de las diferencias entre los códigos de ética analizados, se pone de manifiesto respecto de la naturaleza, contexto, y necesidades de los usuarios de la información contable/financiera ocasionando que ésta adquiriera una significación distinta en el marco de cada uno. Por tanto, las responsabilidades éticas del profesional contable difieren; en uno, intervenir en la vida de los organismos públicos y privados dando fe pública, a través del control y vigilancia permanente sobre los procesos y operaciones de un ente económico; y por otro la producción de información financiera de calidad y útil en la toma de decisiones, realizando control posterior y selectivo sobre los EE.FF considerando la importancia relativa en la revelación de un hecho económico.

⁴ Pronunciamiento 3 sobre el código de ética profesional. Concejo técnico de la Contaduría Pública.

5.3. EJERCICIO PROFESIONAL

El discurso del *deber-hacer* ético del profesional contable expuesto en los documentos aquí analizados, respecto del interés público, presenta puntos de inflexión en:

- Responsabilidad social y actuación ética frente al Estado y al mercado, como instituciones sobre las cuales se erige cada código.
- La facultad de dar fe pública ante terceros la salvaguarda del interés público.
- Las funciones y responsabilidades del profesional contable cuando ejerce como revisor fiscal y/o auditor financiero.

Sin embargo, la comparación evidencia factores comunes respecto de: la definición de profesión contable, la responsabilidad de actuar en favor del interés público y la revisión de los principios éticos para ejercer.

Tabla 4: Comparación en el Ejercicio profesional

LEY 43 DE 1990	DECRETO 0302 DE 2015
La contaduría pública es una de las modalidades o aplicaciones de la ciencia contable, que tiene como fin satisfacer necesidades de la sociedad. Se desarrollada en marcos de tensión y exige, por tanto un comportamiento ético de quienes la ejercen.	La profesión contable vela por los intereses de la sociedad, muchos de los cuales son de carácter económico: mayor seguridad económica en el mercado y en toda la infraestructura financiera; aumento de la eficiencia y/ o la reducción al mínimo del agotamiento de los recursos naturales en la producción de bienes y servicios, etc.
Actuar éticamente consiste en respetar la dignidad y servir al otro, que constituye ir en defensa del interés público.	Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público.
Los principios éticos que debe revisar el contador público son: integridad, objetividad, independiencia, responsabilidad, confidencialidad, Observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actualización, difusión y colaboración, respeto entre colegas y conducta ética	Los principios éticos que guían al profesional de la contabilidad son: integridad, objetividad, competencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional; los cuales pueden ser amenazados como posibles faltas de objetividad del profesional de la contabilidad, ya sea por influencia externa o por disposiciones del mismo.
El Contador Público está facultado para dar fe pública sobre los hechos propios de la profesión (preparar la información, dictaminar estados financieros, brindar asesorías, etc.)	Con base en el Juicio profesional, el contador evaluará las amenazas de vulnerabilidad de los principios éticos en el ejercicio, en tanto su importancia, procedencia y su incidencia en el interés público, y asimismo determinará las salvaguardas pertinentes.
La fe pública es la garantía de verdad y legalidad respecto del adecuado cumplimiento de normas y reglamentos por parte de los profesionales en relación con los informes contables y financieros que se presentan a las partes interesadas.	El juicio sólido del profesional de la contabilidad al aplicar el conocimiento (técnico contable, legislativo, etc.) y la aptitud (ética) profesionales, contribuye a la prestación de un servicio competente
La revisoría fiscal es una práctica de fiscalización permanente e integral sobre las operaciones sociales, comerciales económicas de los entes. El Revisor Fiscal tiene como función dar fe pública sobre el debido cumplimiento de los entes económicos en el desarrollo de sus operaciones sociales y comerciales, procurando brindar confianza en el público general sobre el adecuado, eficiente y eficaz manejo de los recursos por parte de éstos.	La auditoría financiera busca obtener un alto grado de confianza sobre los estados financieros. Este grado de confianza se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por esto, el auditor debe actuar en revisión de los principios éticos, considerando primordialmente que la independencia mejora su capacidad de actuar con objetividad e integridad

A la luz de ambos códigos de ética la Contaduría Pública es una profesión comprometida a velar por los intereses de la sociedad, que se desarrolla en marcos de tensión y exige un *comportamiento ético* de quienes la ejercen con miras a defender el interés público; por tal motivo el profesional contable *debe* actuar con base en los principios éticos descritos en cada documento, que se enfocan tanto en la promoción de valores (aplicables en cualquier situación de la cotidianidad) como en aspectos tanto profesionales (acto debido en situaciones específicas durante el ejercicio).

Empero, y como se evidenció en el acápite anterior, en cada marco ético la sociedad y sus intereses son concebidas de maneras disyuntivas, de ahí que el Estado y el mercado -en tanto instituciones organizativas de la sociedad- sean los entes en los cuales se inscribe cada código (Ley 43 y Decreto 0302 respectivamente)

Así, bajo los planteamientos de la Ley 43 de 1990 el Contador Público tiene la facultad de dar fe pública, que es la atestación de verdad respecto del cumplimiento de normas y reglamentos de una entidad en relación con los informes contables y financieros presentados a las partes interesadas: usuarios y terceros-Estado. En efecto, la fe pública constituye un elemento identitario del Contador Público colombiano ante la sociedad. Tal facultad emerge, de diversos procesos económicos, políticos -gremiales- y académicas que permitieron evidenciar la importancia del ejercicio profesional contable en el mantenimiento del orden de las entidades (públicas o privadas) y en ese sentido de la economía nacional.

La **revisoría fiscal**, actividad privativa de la profesión contable, fundamentada en el control permanente e integral, tiene como propósito servir de garantía ante el Estado sobre las operaciones –sociales, económicas y/o comerciales de un ente-, evidenciando el compromiso *permanente* con la salvaguarda del interés público (ver acápite 4.2.1.) La responsabilidad ética del revisor fiscal trasciende de

dictaminar o certificar la información contable/financiera a participar como agente de control y vigilancia en los procesos de un ente.

Ahora bien, con base en el juicio profesional establecido en el Decreto 0302 de 2015, se busca la prestación de un servicio competente y ético por parte del contador, -en ejercicio o en la empresa-, en aras de salvaguardar el interés público representado, en los principales usuarios de la información (ver tabla 4). El propósito de la **Auditoría financiera** es alcanzar un alto grado de confianza sobre los estados financieros. Así, la responsabilidad ética del profesional de la contabilidad se centra en el análisis de los informes financieros procurando la adecuada representación y revelación de los hechos económicos, con base en las Normas pertinentes a cada caso.

Estas diferencias respecto del ejercicio profesional y sus responsabilidades éticas, inciden sobre **la identidad** del profesional contable; siendo que ambos códigos establezcan la salvaguarda del interés público como labor fundamental, sus necesidades se cimentan sobre factores contextuales y conceptuales diferentes de manera que el ejercicio de protección del interés, implican funciones y connotaciones distintas del contador (v.g. Revisor fiscal y Auditor financiero).

5.4. INTERES PÚBLICO CLÁUSULA FUNDAMENTAL y DESAFÍOS ÉTICOS PARA EJERCER LA PROFESIÓN CONTABLE EN COLOMBIA

La ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015 cuya aplicación debe realizarse en *consonancia*, genera tensiones en relación con el interés público, como imperativo ético del Contador público colombiano, en cuanto a sus necesidades contextuales, que se traducen en formas distintas de pensar la Contabilidad y, al mismo tiempo, de identificar las responsabilidades del Contador Público.

De acuerdo a Parada⁵, la contabilidad tiene:

“el poder constitutivo”, que se explica sutilmente como la capacidad [...] de servir de argumento racionalizador de las decisiones que se tomen con respecto al rumbo de la economía⁶.

Por ello, identificar *posibles* desafíos éticos, es confirmar la importancia de la Contabilidad en cuanto a su capacidad de transformar escenarios a través de la representación sobre los hechos económicos que reconoce y asimismo considerar al Contador público como un agente de cambio social.

Dicha comparación del código de ética profesional para contadores públicos de la Ley 43 de 1990 y el establecido en el Decreto 0302 de 2015, ha evidenciado que los códigos de ética profesional son documentos identitarios, cuyo principal objetivo es establecer un vínculo de confianza entre la sociedad y el profesional, sus planteamientos sobre *ética* dependen, entre otras, de la *imagen* que se requiere del Contador Público, siendo necesario considerar que en la sociedad subyacen formas de representar y reconocer la realidad. De tal forma, la representación del interés público, en el Estado social de derecho por una parte, y en el Mercado globalizado –a través de macroestructuras reguladoras- por otra, genera *tensiones* en cuanto a la significación del concepto de interés público: *qué es importante y quiénes participan*. En este sentido surgen preguntas en torno al actuar ético del profesional contable frente a la sociedad, pues si bien es la globalización económica el contexto sobre la cual inscribe el país y que demanda i) la disminución de las funciones estatales para promover la libre circulación global del capital en marco de la competencia –lo que prevalece es *generalmente aceptado*- y ii) la estabilidad financiera de los mercados que garanticen dicha movilización de recursos; éste en su reconocimiento como Estado social de

⁵ PARADA OCHOA, William Duwan. Reflexión en torno al poder constitutivo de la contabilidad: el caso de la desigualdad como principal problema social en Latinoamérica.2014.

⁶ Énfasis fuera del texto.

derecho exige, por otra parte, mantenimiento del orden social satisfaciendo, por ejemplo, los derechos fundamentales (salud, educación, vivienda, trabajo, etc.), cumpliendo funciones de Estado benefactor, participativo y pluralista; luego los propósitos de unos y otros se desarrollan a partir de prácticas diferentes, por una *emancipación* estatal y por otra, en contrario, una constante reclamación de un Estado *participativo*. Es decir, cada código suscribe formas divergentes de representar el interés público e inciden en la forma en cómo el profesional contable se entiende en la sociedad. Entonces, ¿Cuál es y quién determina la ideología de interés público que debe preservar el Contador Público colombiano en el ejercicio de la profesión? ¿Cuáles son las responsabilidades éticas del Contador Público a la luz de ambos marcos éticos de cara a las necesidades de la sociedad, entendidas desde la figura Estatal y desde la perspectiva de la globalización?

En efecto, las significaciones sobre el interés público también adquieren importancia en los sistemas y modelos contables, verbigracia: definición/enfoque de Contabilidad, idea sobre el control y/o propósitos de la información contable-financiera, influyendo, como ya se describió en la identidad y responsabilidad ética del profesional contable.

Así pues entender la Contabilidad como ciencia social, de acuerdo a los postulados estudiados en la Ley 43 de 1990, genera un compromiso ético del Contador Público vinculante con la convivencia social, bajo los lineamientos del bien común que son los derechos fundamentales, civiles y económicos (Ver acápite 4.2.1.1). La Contabilidad *debe ser* fuente de confianza para usuarios y terceros en los procesos de la descripción cuantitativa de la circulación de la renta y los agregados de la riqueza⁷. Por su parte la concepción de control permanente e integral, soportado en los planteamientos de la Ley 43 de 1990, pretende la detección de errores e irregularidades sobre los procesos y operaciones de un ente económico para denunciarlos y proponer su corrección, en aras de generar

⁷ Pronunciamiento 3 sobre el código de ética profesional. Concejo técnico de la Contaduría Pública.

confianza en el público general. Por lo tanto, la información contable, vinculada con dicho código ético, debe ser útil para evaluar el beneficio o impacto social que la actividad económica de un ente represente para la comunidad.

En tanto, aun cuando la información financiera producida con base en las NIIF no es Contabilidad, por cuanto estas Normas se concentran en:

...determinar los principios para presentar información financiera con parámetros para certificar la calidad, credibilidad, comparabilidad y transparencia de la información y no se ocupan de establecer criterios específicos para desarrollar el proceso contable⁸(...)

(...) si generan una idea de compromiso ético por parte del profesional de la contabilidad, de acuerdo a lo establecido en el Decreto 0302 de 2015. Tal compromiso consiste, principalmente, en presentar información financiera útil (de calidad, comparable y transparente) para la toma de decisiones de una *clase específica* de usuarios de la misma; de ahí que, según lo planteado anteriormente, la profesión contable sea vinculada con la preservación de intereses económicos de la sociedad en la globalización de los mercados financieros, verbigracia mayor seguridad económica en el mercado y en toda la infraestructura financiera; aumento de la eficiencia y/ o la reducción al mínimo del agotamiento de los recursos naturales en la producción de bienes y servicios, etc. En efecto, el control posterior y selectivo sobre los estados financieros, que plantea el Decreto 0302 de 2015, tiene como objetivo certificar la aplicación de los parámetros pertinentes en la presentación de dichos estados financieros para los fines ya descritos.

Si bien, el marco ético en cuestión resalta que la responsabilidad ética del profesional de la contabilidad no es satisfacer meramente las necesidades de un tipo específico de usuarios; el libre comercio y la estabilidad financiera, se sobreponen a los intereses del Estado en su calidad de cuerpo político que representa otra cosmovisión de interés público, generando que hayan otras

⁸ Documento de Orientación técnica 1. Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos. Concejo Técnico de la Contaduría Pública.

dimensiones sociales, políticas, ambientales, etc., desvinculadas del *mainstream* global/financiero y por consiguiente de las responsabilidades éticas del profesional contable.

Así, las diferencias respecto de la definición/enfoque respecto de la contabilidad planteado en cada código de ética y la aplicación en *consonancia* de los mimos, sitúa al profesional contable colombiano en tensiones respecto de la preparación uso, interpretación y significado de la información contable/financiera,⁹ que en últimas es una de las bases para entender, posicionar-se y transformar la cosmovisión del entorno en el cual se inscribe, no solo el profesional contable sino la sociedad.

En tal forma, se destaca que

...el compromiso de la Contaduría Pública, dinámico, histórico y contextual, implica construir información que promueva la eficiencia, la eficacia, la productividad y que garantice el cumplimiento de los propósitos organizacionales. Pero a la vez, debe proveer información de carácter público por la dimensión, alcance e intereses que involucra. Los recursos en un balance, en un estado de resultados o en un estado de flujos de efectivo, no se refieren únicamente a la riqueza de la propiedad de la empresa o de sus inversores. Se refieren también a la riqueza social gobernada por la empresa, que es propiedad de muchos otros agentes y en las que otros tantos tienen intereses ([Estado], trabajadores, ahorristas, contribuyentes, proveedores, entre otros)¹⁰

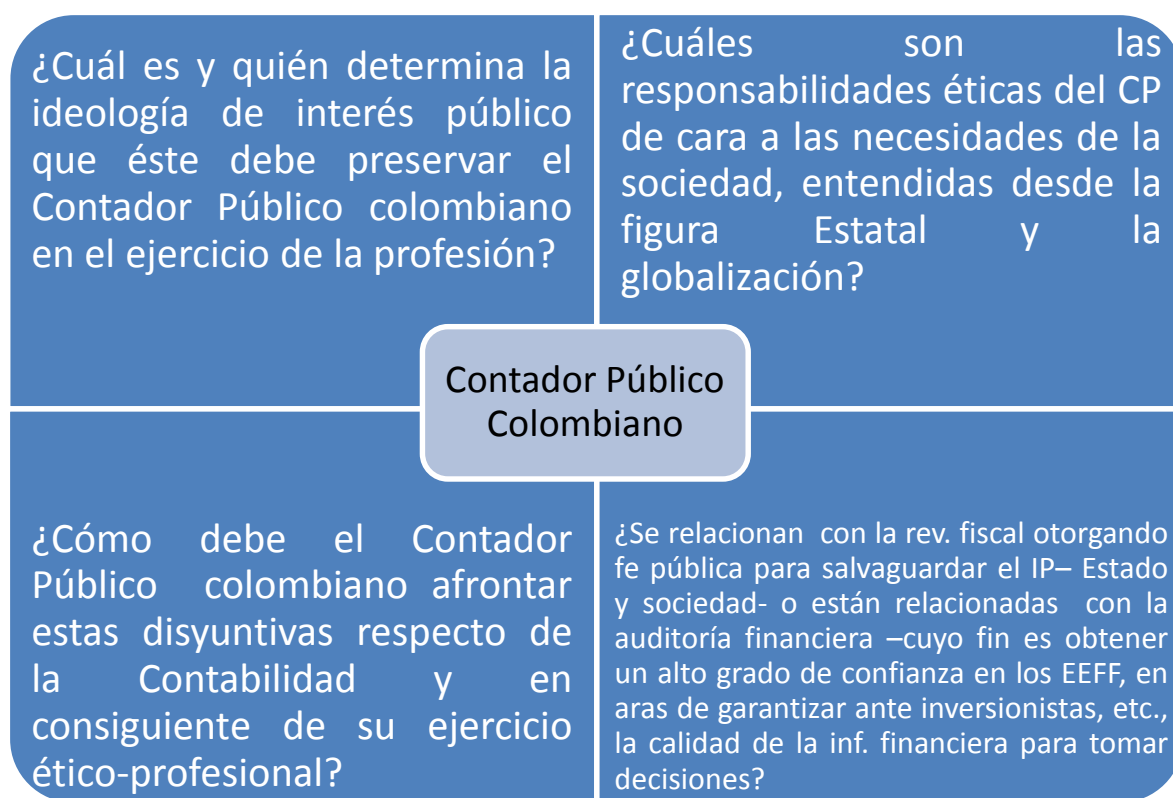
Así pues, ¿Cómo debe el Contador Público colombiano afrontar estas disyuntivas respecto de la Contabilidad y en consiguiente de su ejercicio ético-profesional, que disponen los marcos éticos aquí estudiados? ¿Sus responsabilidades éticas están vinculadas, por ejemplo, con el ejercicio de la revisoría fiscal –figura a través de la cual otorga fe pública, haciendo un control permanente e integral sobre los entes económicos, buscando brindar confianza en el público general y el Estado, sobre

⁹ GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. Interés público y ejercicio de la Contaduría Pública: miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. En: Revista UNIMAR. 54 eds., 77-90. Universidad Mariana. 2010.

¹⁰ Ibídem

el eficiente y eficaz manejo de los recursos por parte de éstos en compromiso con la salvaguarda del interés público –del Estado, las organizaciones y sociedad en general- o está mayormente relacionadas con la práctica de la auditoría financiera –cuya finalidad es conseguir un alto grado de confianza sobre los estados financieros, a través del control posterior y selectivo, en aras de garantizar ante inversionistas, prestamistas, acreedores, etc., la calidad de la información financiera para la toma de decisiones?

Gráfica 6: Posibles tensiones del Contador Público Colombiano respecto del interés público



Fuente: elaboración propia.

En consecuencia, los planteamientos sobre el contexto histórico-económico y definición/enfoque sobre Contabilidad, distinguidos en cada código influyen tanto en la identidad del profesional contable colombiano como en la preservación de aquello que se entiende por interés público y, por esa misma vía, del orden social.

6. CONCLUSIÓN

A partir del ejercicio metodológico utilizado para el desarrollo del presente trabajo de investigación, se ha querido evidenciar los desafíos éticos que surgirían en el ejercicio la de la Contaduría Pública en Colombia, en marco de la aplicación en *consonancia* de los códigos de ética profesional establecidos en la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015 considerando que en ambos la salvaguarda del interés público es la cláusula fundamental del profesional contable.

Tal propósito llevó, entre otras, a reconocer los espacios académicos, políticos y económicos en los cuales emergió la Contaduría Pública en Colombia, en su calidad de profesión y en ese sentido resaltar cuáles han sido las responsabilidades éticas de la misma en su trasegar histórico. Y es que los contextos histórico-económicos coadyuvan a determinar una concepción sobre el interés público y su imperativo ético; al igual que un ideal sobre la profesión contable, sus funciones y responsabilidades éticas, de ahí a que haya sido necesario revisar los escenarios que permitieron la implementación tanto de la Ley 43 de 1990 y el Decreto 0302 de 2015, respectivamente.

De esta manera se ha podido reconocer que:

- El interés público imbrica en **procesos sociales** de constante transformación, generando integración e identidad y a partir de los cuales se establece el imperativo *ético* de construir una realidad. De tal forma, se cimentan sistemas políticos y de valores identitarios en una sociedad y en este sentido determina los métodos de consecución y/o salvaguarda de dicho interés.

Este concepto deviene en la Contabilidad (y en la regulación contable) como objeto de imperativa salvaguarda, considerando que i) la Contabilidad no es un elemento neutral en marco de las relaciones socioeconómicas, pues *implica un esfuerzo ético* por su facultad *de transformar verdades*

(escenarios) o escoger las representaciones sobre los hechos económicos (a través de los sistemas y modelos contables) y ii) el interés público constituye la *cláusula fundamental* para ejercer la profesión contable, determinando qué es debido hacer y cómo proceder. En consecuencia, las transformaciones de lo *público*, (determinados por espacios/tiempos contextuales), inciden en la Contabilidad y en la profesión contable: se modifica el desarrollo y uso de la contabilidad y se exige del profesional contable reconocer los discursos vinculantes con el interés público en dichos contextos y asimismo sus responsabilidades éticas frente al mismo.

- La Contaduría Pública, en tanto profesión, emerge en Colombia como resultado de luchas políticas, académicas y económicas, que buscaban la legitimación del ejercicio contable en la salvaguarda del interés público, resaltando su importancia en los procesos organización y de control sobre las entidades tanto privadas como públicas; de ahí que el profesional contable fuese revestido de compromiso *ético* (responsabilidades sociales, cualificación académica y profesional) con la sociedad, a través de su facultad para dar **fe pública**. Ésta es un elemento que caracteriza al Contador Público y deviene como resultado de observar en éste un agente de **confianza pública** exigiendo de quienes la ejercen *compromiso ético* e idóneo en el desarrollo de sus funciones. Tal *compromiso* se ha evidenciado por medio de la expedición del Decreto 2373 de 1956, pasando por la Ley 43 de 1990 y ahora con la implementación del Decreto 0302 de 2015, que establecen códigos de ética profesional definiendo un qué hacer, cómo y/o cuándo el sujeto profesional *debe* servir a la sociedad.
- Esta reglamentación se caracteriza por identificar una definición/enfoque sobre Contabilidad y en tal forma establecer principios y normas relacionados tanto con el ejercicio profesional como con valores, que instan al profesional contable a actuar con criterio, asegurando ante la sociedad su idoneidad en el desarrollo de sus funciones, en defensa del interés público.

Igualmente, se subraya que los códigos de ética aquí estudiados, han correspondido con marcos contextuales que han reflejado factores identitarios de la profesión contable en diferentes espacios/tiempos del desarrollo de la misma. Así pues, la profesión contable en Colombia ha estado inmersa en dos grandes estadios: i) del Estado como base central en el cual concurre la sociedad y ii) de la globalización como *nuevo* eje contextual, entendida desde la apertura económica que se implementa a manera de plan de gobierno.

- La Ley 43 de 1990 se vincula con la idea del Estado como representante de los intereses sociales y en tal sentido establece una identidad del contador público, mientras el Decreto 0302 de 2015 es la expresión del nuevo contexto socio-económico de la profesión contable en Colombia, y redefine qué es, qué la caracteriza y cómo actúa el Contador Público en la salvaguarda del interés público. Por consiguiente, la aplicación en *consonancia* de uno y otro código conlleva a la sobreposición de significaciones respecto del concepto y/o enfoque de contabilidad influyendo sobre la identidad y ejercicio profesional contable; es decir se disponen en tensión formas disyuntivas de pensarse la profesión y en tal sentido su función social: **defender el Interés Público**, que define, en última instancia la manera que este se inscribe en la sociedad, sus procesos formativos y su responsabilidad ética en la representación de procesos sociales.

En suma, la comparación de los códigos de ética objeto de estudio muestra formas diversas de reconocimiento de la realidad en cada contexto histórico-económico que generan tensiones respecto del ejercicio ético de la profesión contable, una vez se considera el interés público como elemento que imbrica en procesos sociales sobre el cual se enuncia la importancia *ética* de la Contaduría Pública. Es decir, la Contabilidad y el profesional contable, se desarrollan (v.g. sistemas y modelos contables o códigos éticos profesionales) con base en la

definición de interés público, pero de igual forma **influyen** en la transformación de dichos espacios/tiempos contextuales asumiendo las responsabilidades éticas que ha adquirido con la sociedad. Dicho de otro modo, cada código influye tanto en la *definición* del profesional contable colombiano como en la protección del *interés público* y asimismo del orden social.

El planteamiento que permitió el desarrollo del presente trabajo de investigación tomó como fuente principal la reglamentación sobre ética profesional contable vigente en Colombia, por lo que es pertinente acercarse a la problemática del interés público y sus incidencias en el proceso formativo profesional, una vez se considera que éste constituye un elemento de identidad del Contador Público ante la sociedad y la manera en cómo éste sea conceptualizado repercute, a su vez, en la forma en cómo se asumen las posibles tensiones éticas en el desarrollo de su ejercicio, de cara a dicho proceso formativo.

En este sentido, este trabajo representa un primer peldaño, de quien escribe, en el reconocimiento de la Contabilidad y la profesión contable en cuanto a su capacidad de incidir en la forma en cómo se transforman los escenarios de convivencia actual, siendo necesario asumir otros planteamientos metodológicos en aras de conocer la misma problemática desde otras aristas.

7. BIBLIOGRAFÍA

ARIZA BUENAVENTURA, Efrén Danilo. Una aproximación a la problemática de la ética contable en la globalización. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. No.54, 29-54. Enero-junio, 2009.

BAKER, Richard. ¿Cuál es el significado de “interés público”? Examinando la ideología de la profesión de la Contaduría Pública Americana. En: GÓMEZ, Mauricio y OSPINA, Carlos Mario. (Eds.). Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas. Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública - Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables - Universidad de Antioquia, 2009.

BANKS, Sara. De juramentos a libros de normas: Un examen crítico de los códigos de ética en las profesiones sociales. [Revisado, Mayo 5 2014] Disponible en internet: <http://www.eduso.net/archivos/iiicongreso/mra42.pdf>.

BAUTISTA, Jairo Alonso. Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. En: Revista Activos, Ed. 14, 111-130. 2010.

BAUMAN, Zygmunt. El desafío ético de la globalización. En: Revista colombiana de sociología. Universidad Nacional. No. 21, 231-238. 2003

CALVO VILLADA, Aida. Sociología de la profesión contable en Colombia. En: revista Contaduría. Universidad de Antioquia No 50, 77-92. Enero-junio 2007

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Decreto 2160. (9, Julio, 1986). Por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 43. (13, diciembre, 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones.

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.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Decreto 0302. (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.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1450. (16, Junio, 2011) Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.

Concejo Técnico de la Contaduría Pública –CTCP-. Pronunciamiento no. 3. Pronunciamiento sobre el código de ética profesional. [Revisado Julio 18 2015] Disponible en internet:www.cijuf.org.co/CTCP/pronunciamientos/PRONUN3.pdf

CUBIDES, Humberto. Historia de la contaduría pública en Colombia Siglo XX: elementos para su interpretación. Fundación Universidad Central. 1999.

CURVELO HASSAN, José Obdulio. Ética y responsabilidad social del contador: perspectivas y tendencias frente a las IFRS. En: *Cuadernos de Contabilidad* 11, 395 – 412. Pontificia Universidad Javeriana. 2010.

DE LA GARZA TOLEDO, Enrique. El papel del concepto de Trabajo en la teoría social del siglo XX. En: DE LA GARZA TOLEDO, Enrique. Tratado latinoamericano de la sociología del trabajo. México. FCE; FLACSO. 2000

DIAZ LONDOÑO, Jorge Andrés. Estado social de derecho y Neoliberalismo en Colombia: estudio del cambio social a finales del siglo XX. En: Revista de antropología y sociología (Virajes) No. 11, 205-298. Universidad de Caldas. Enero-Diciembre 2009.

DICCIONARIO, José Ferrater Mora. [Revisado Agosto 5, 2014] Disponible en internet:<http://www.mercaba.org/Filosofia/FERRATER/Jos%C3%A9%20Ferrater%20Mora%20-%20Diccionario%20Filos%C3%B3fico%20A.pdf>

FERNANDEZ PEREZ, Jorge. Elementos que consolidan al concepto profesión. Notas para su reflexión. En: Revista Electrónica de Investigación Educativa. Universidad Autónoma de México. 2001

FRANCO RUIZ, Rafael. Reflexiones contables: teoría, educación y moral. Investigar Editores. Segunda Edición. Pereira - 1997.

GARCÍA, JIMÉNEZ Marlon David. Problemas éticos del contador y su relevancia social. En: XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. (2009:

Armenia). Ponencias: XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Armenia. 2009

GIL, Jorge Manuel. Retos de la contabilidad frente a la globalización: perspectivas de la teoría y la investigación contable. En: BARRIOS, Claudia y ROJAS William. Conjunciones y Disertaciones: Pensando en la Contabilidad en el siglo XXI. Cali. Pontificia Universidad Javeriana. 2010.

GIL, Jorge Manuel. Contabilidad e interés público: unas palabras. En: Horizontes plurales e identitarios para recrear el pensamiento en contabilidad. Programa Académico de Contaduría Pública- Universidad del Quindío. Centro Colombiano de Investigadores Contables C-Cinco. Armenia, 2014.

GINER, Salvador. La agonía de lo público. Prólogo. En: El declive del hombre público. Editorial Anagrama, España. 2011.

GIRALDO GARCÉS, Gregorio. Aproximación a la relación entre aspectos sociológicos del poder y la ética profesional del contador público. 2da parte. En: revista Cuadernos de Contabilidad. Vol. 14 No 35. Universidad Javeriana. 2013

GIRALDO, Gregorio y MENDOZA, Martha. La racionalidad del marco conceptual de la contabilidad financiera en Colombia contenido en el Decreto 2649 de 1993. Trabajo de Grado Contaduría Pública. Cali: Universidad del Valle. Facultad de Ciencias de la Administración. Departamento de Contabilidad y Finanzas. 2002.

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales. En: Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría. No. 32. 2007.

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio y OSPINA ZAPATA, Carlos Mario. Ampliando las fronteras en la disciplina contable: una introducción para la contextualización de los ejemplares heterodoxos. En: GÓMEZ, Mauricio y OSPINA, Carlos Mario. (Eds.). Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas. Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública - Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables - Universidad de Antioquia, 2009.

GOMEZ VILLEGAS, Mauricio. Dinámica de la concepción y la enseñanza de la teoría contable en Colombia (1970-2000): Una exploración institucional. En: BARRIOS, Claudia y ROJAS William. Conjunciones y Disertaciones: Pensando en la Contabilidad en el siglo XXI. Cali. Pontificia Universidad Javeriana.2010.

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. Interés público y ejercicio de la Contaduría Pública: miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. En: Revista UNIMAR. 54 eds., 77-90. Universidad Mariana. 2010.

GONZALEZ, Ana Marta. Ética y moral: Origen de una diferencia conceptual y su trascendencia en el debate ético contemporáneo. [Revisado Agosto 5 2014] Disponible en internet: <http://hdl.handle.net/10171/462>

GRAJALES QUINTERO, Jhonny. Prejuicios hacia la contaduría pública: una mirada a la realidad desde la ficción literaria. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. Núm. 51. 2007.

HABERMAS, Jürgen. La esfera de lo público. [Revisado Febrero 14 2015] Disponible en: http://blogs.enap.unam.mx/asignatura/alejandro_valenzuela/wp-content/uploads/2012/02/LA-ESFERA-DE-LO-PUBLICO_HABERMAS.pdf

HENDRIKSEN, Eldon. Metodología de la teoría de la contabilidad. En: Teoría de la contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. México. 1974.

International Federation of Accountants –IFAC-. Policy Position Paper no. 5 “A definition of public interest”, Junio de 2012. [Revisado Julio 15 2015] Disponible en internet <https://www.ifac.org/publications-resources/definition-public-interest>

JIMENEZ AGUIRRE, Rubiela. Contabilidad: entre la responsabilidad social y el interés público. En: Revista Criterio Libre. 10. Vol. 17 Universidad Libre. 2012.

LOZANO AGUILAR, José Félix. Códigos de ética para el mundo empresarial. Trotta. Madrid. 2004.

MUELLER, Gherard. La nobleza de la Contabilidad. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid. 1994.

Orientación Profesional No. 8 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Disponible en: <http://actualicese.com/normatividad/2008/06/21/orientacion-profesional-de-21-06-2008/> [Revisado Noviembre 14 2014]

PARADA OCHOA, William Duwan. Reflexión en torno al poder constitutivo de la contabilidad: el caso de la desigualdad como principal problema social en Latinoamérica. En: Revista Adversia No. 15. 2014.

Proyecto Educativo del Programa Académico de Contaduría Pública de la Universidad del Valle. 2011.

RODRIGUEZ, Andrea. Transformaciones de la contabilidad: de la modernidad a la globalización y su incidencia en la profesión y la disciplina. En: Revista Adversia No. 11. 2012.

ROUSSEAU, Jean Jacques. El Contrato social. Editorial Tor, Argentina. 1990

OSPINA ZAPATA, Carlos Mario. Las tramas de la contabilidad: trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública. En: Contaduría Universidad de Antioquia. Enero-junio 2006. No. 48

WEBER, Max. El político y el Científico. Altaya, España. 1995.

VEGARA, Arrieta José Julio. Responsabilidad Social del Contador: Un rol necesario para la construcción de una ética capitalista. En: XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. (2009: Armenia). Ponencias: XXI Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. Armenia. 2009.

ZAPATA de ARBELAEZ, Adriana. Gobernabilidad monetaria y financiera internacional: contribución al estudio jurídico de los instrumentos normativos del derecho monetario y financiero internacional. Universidad Externando de Colombia. 2012.