

La dignidad humana y el bien común como valores del profesional de la contabilidad

Agudelo, María V.; Viloria O., Norka

Recibido: 07-01-17 - Revisado: 25-01-17 - Aceptado: 18-04-17

Agudelo, María V.
Contador Público.
Magíster en Educación y Desarrollo Humano.
Universidad Luis Amigó, Colombia.
magudelo@funlam.edu.co

Viloria O., Norka
Contador Público.
Magíster en Administración.
Doctora en Educación.
Universidad de Los Andes, Venezuela.
nviloria@ula.ve

Las actuaciones alejadas de la ética de los contadores públicos han ocasionado que se deteriore la confianza en su trabajo. Organismos reguladores, emisores e investigadores de la profesión concuerdan que reforzar las normativas son importantes, pero no suficientes. El profesional interpretará las leyes y normas, desde su espacio moral, impregnándolo de sentido para su vida. La propuesta, desde una investigación documental, se basa en reforzar en los profesionales dos valores: la dignidad humana y el entendimiento del bien común. La dignidad humana, como la búsqueda de un proyecto de vida y, el bien común, como medio para vivir en y para la comunidad.

Palabras clave: Valores; profesional contable; dignidad humana; bien común.

RESUMEN

The actions away from the ethics of public accountants have caused the confidence in their work to deteriorate. Regulators, emitters and researchers in the profession agree that enforcing regulations is important, but not sufficient. The accountants will interpret the laws and standards using his moral space, impregnating them with the meaning from their life. The proposal, based on a documentary research, is based on reinforcing in accountants two values: human dignity and understanding of the common good. Human dignity understood as the research for a project of life and, the common good as a mean to live in and for the community.

Keywords: Values; accountants; human dignity; common good.

ABSTRACT

1. Introducción

Los escándalos financieros han hecho que la profesión contable sea susceptible a situaciones que pueden ser catalogadas, según Baracaldo-Lozano (2013, p. 1105), como “delictivas y fraudulentas en las organizaciones alrededor del mundo, (...) estas actuaciones generan cuestionamientos sobre si realmente hay información fidedigna con la cual los *stakeholders* puedan tomar decisiones”, es decir, sobre si existe confianza en que la información financiera representa fiablemente las transacciones y sucesos que transcurrieron en la organización, y que está respaldada por la máxima de la profesión como lo es la fe pública. Bermudez-Gómez (2002) advertía que la contaduría pública se encontraba conmocionada por los hechos y opiniones relacionados con la quiebra de las grandes corporaciones en el mundo, y esta situación parece el lugar común, de las dos primeras décadas de los años 2000.

Es así, como entre los casos más conocidos por la incidencia en la economía global, los millones de personas afectadas y las entidades públicas que fueron defraudados se encuentran: Enron, Xerox, Worldcom (EEUU), Parmalat (Italia) Banco Barings (Singapur), Gescartera (España), Fiduciaria Banco de Bogotá (Colombia), Salucoop (Colombia), Interbolsa (Colombia), Dirección de Impuestos y aduanas DIAN (Colombia). La lista puede ser interminable, en esta investigación se hará alusión al caso Enron, Worldcom, Parmalat e Interbolsa, para ejemplificar las conductas alejadas de la ética de los contadores involucrados.

El caso Enron, que ha sido altamente estudiado y utilizado como ejemplo de una mala práctica profesional de contadores y organismos reguladores, entre otros actores involucrados, se refiere al comportamiento de la junta directiva, contadores y auditores de una empresa dedicada a la comercialización de gas natural, se crea en 1985, y “en sólo 15 años, pasó a ser una de las mayores comercializadoras de gas del mundo y la séptima entre las más grandes compañías de Estados Unidos” (Sánchez, *et al*, 2007, p.18).

Entre otras fallas detectadas, según Sánchez, *et al* (2007) se evidencian:

1. Control inadecuado y falta de revelación de operaciones

financieras entre empresas no financieras, que aunque actividades no estaban obligadas a divulgarse (por ser estas entidades no regidas por la SEC), generaron altos volúmenes de pasivos intracompañías para ENRON (que si estaba obligada a revelarlas) y que, finalmente, afectaron las líneas de crédito de ENRON.

2. Uso de políticas contables, apegadas en muchos casos a normas contables, que no permitían la claridad y la fidedignidad de los registros de las operaciones, por lo que un importante número de las mismas, no se incluyeron en los balances y pasaron desapercibidas por los usuarios de la información, hasta el momento de la crisis de la empresa.
3. Negligencia en la firma de auditores (una de las multinacionales de auditoria más importantes de los EEUU "Arthur Andersen"), al: a)coadyuvar en la estructuración de algunas Entidades de Cometido Especial, (ECE) con porcentajes de inversión accionaria, por parte de ENRON, por debajo de los mínimos exigidos para consolidar las que se financiaba y realizaba operaciones cuestionables; b) apoyar decisiones contables de no registro de ingresos y pérdidas de las empresas creadas como ECE, c) propiciar conflictos de intereses al participar en reuniones y decisiones que afectaban su objetividad y, d) obviar la debilidad de los controles internos de ENRON.

Mattessich, (2003, p.1) en relación con el caso Enron y la conducta de la firma de auditores Arthur & Anderson, expresó "Aunque significó la pérdida de reputación de la profesión contable, puso de manifiesto ante el público en general cuán importante es actualmente la contabilidad, la contabilidad honesta." Satava *et al* (2006), por su parte, manifiestan que los empleados de Enron en sus declaraciones, exponían que la interpretación de las reglas contables eran más un arte que una ciencia, así como también que, habían utilizado las debilidades de la norma contable como una oportunidad para el registro de ciertas transacciones, pero llama la atención de los investigadores, que los empleados de Enron estaban convencidos de que sus estados financieros eran precisos, y en ningún momento cuestionaron las acciones fraudulentas.

Sánchez *et al* (2007) ya advertían la conducta inadecuada de los

contadores públicos que actuaron como auditores de ENRON, al indicar que:

[L]as personas cuya misión era la de poner reparos y llamar la atención sobre tales “irregularidades”, no cumplieron con su trabajo ya fuese intencionadamente o por negligencia. E incluso, en una paradoja casi absurda de la justicia, este socio se ha convertido en el testigo clave de la acusación (con amplia inmunidad personal) contra su anterior empresa. (p. 31)

Otro escándalo financiero, altamente conocido fue WorldCom, que era la segunda empresa operadora de telecomunicaciones en EEUU, y se declaró en bancarrota en julio de 2002. En ese momento se revelan irregularidades contables, relacionadas con la presentación en su información financiera de ganancias no ciertas. Según Sánchez *et al* (2007, p. 37): “En los años 2001 y 2002 la empresa reportó utilidades por 1.400 millones y 130 millones” que no eran producto de ingresos reales.

Las actuaciones de los contadores públicos se pueden resumir, según la investigación de Jaramillo y Garcia (2013) como:

1. Se sobreestimaron los resultados y flujos de fondos, al registrar gastos operativos como activos,
2. Se incrementaron los valores de las existencias,
3. Se sobreestimaron los ingresos

Estas maniobras contable, y el comportamiento alejado de la ética tanto de directivos como de los contadores y auditores, afectaron los puestos de trabajo de 85.000 personas y a unas 20 millones personas en 65 países. (Sánchez *et al*, 2007; y Jara y López, 2006).

El caso de Parmalat, se refiere a la primera compañía productora de leche, llegó a ocupar “el tercer lugar a nivel mundial en la industria láctea, después de Nestlé y un conglomerado de firmas de Estados Unidos.” (Gómez y González, 2004, p. 48). En 2003 la firma de auditores Deloitte & Touche afirmó “tener serias dudas sobre las cuentas de Parmalat” (ob.Cit., p. 53). Para Gómez y González (2004) entre las causas de esta situación se encontraban:

1. La complejidad de sus registros contables en cuanto a sus instrumentos de inversión,
2. Una red de préstamos, entre subsidiarias, que los registros

- contables ocultaban,
3. Un débil sistema de auditorías internas y externas, que afianzaba el sistema de control interno,
 4. La débil legislación italiana en cuanto a requisitos de información para las empresas que cotizaban en bolsa,
 5. El lobby con encargados de la legislación, que permitieron despenalizar delitos como la falsificación de balances.

En Colombia en el año 2012, se evidencia el caso de Interbolsa, la comisionista de bolsa más importante en el país fue intervenida por el gobierno a finales del año 2012, por problemas de liquidez. La inversionista Interbolsa compró acciones de la empresa de Fabricato que, en el 2011, obtuvo pérdidas por valor de 5.600 millones de pesos colombianos; pero la información financiera de Interbolsa, sobrevaloró la inversión y con ello sus acciones. (Revista Semana, 2012).

En los ejemplos anteriores, como en otros casos y situaciones relacionadas, la práctica de los contadores públicos ha quedado en entredicho, al atentar contra la máxima de la profesión de emitir fe pública como generadora de confianza de la información financiera de las organizaciones. Por otra parte, las decisiones del contador público acerca de los estados financieros de una entidad, tienen consecuencias en la sociedad, tal y como lo expresa la Internacional Federation Accounting (en adelante, IFAC, por su siglas en inglés), en su documento Posición Política 5 (2012, p. 3), en donde expresa que:

Todos los ciudadanos comparten los servicios proporcionados por la profesión (...). Lo público debe considerar a todos los individuos y a los grupos porque las responsabilidades de la profesión afectan cada aspecto de la sociedad: consumidores, proveedores y contribuyentes. Las responsabilidades de la profesión son diseñadas para proteger ciertos "intereses" del público.

Por tal motivo, el contador público, al tener conductas poco apropiadas y dejar de lado el propósito de *servir al interés público*, produce consecuencias negativas, que van desde el deterioro en el prestigio de la profesión hasta daños a terceros, como por ejemplo ahorristas, jubilados (planes de pensiones) y, trabajadores.

Distintas conductas indican el alejamiento del propósito de

la profesión de servir al interés público, por ejemplo, Anbalagan (2011) expone que tanto los auditores internos como los externos se preocupan por temas como: La contabilidad creativa, la gestión de ganancias (a través de análisis financieros engañosos), estafas a través de manipulación de mercados, compensación a ejecutivos excesivas, y actuaciones delictivas como los sobornos y comisiones; el autor afirma que, estas prácticas “ofenden los valores de la sociedad” (ob. Cit, p.61).

Al respecto, Jara y López (2006) llaman la atención sobre el manejo discrecional de la gestión de los beneficios de la gerencia, y que de alguna forma suscitan el desplazamiento del servicio al interés público al privado (el de la directiva de la entidad), e individual (el del contador), al pretender “orientar el resultado contable no tanto a la transmisión de la información veraz sino para dar una impresión positiva de la eficiencia de los gestores de la empresa” (ob. Cit, p.21). En este esquema, la gerencia obtiene beneficios e incentivos económicos y no económicos (como prestigio, imagen corporativa, entre otros) y, el contador público puede mantener y generar nuevos negocios relacionados con consultoría y auditoría, con sus clientes.

Este hecho, también es alertado por Young (2013), quien advierte sobre el relativismo cultural de los contadores, quienes parecen que, en vez de servir al interés público, sirven a su propio interés, afectado la integridad y objetividad de la profesión contable.

Investigadores como Henry *et al* (2015, p. 68) expresan con preocupación que:

Los efectos del fracaso de Enron fueron de largo alcance incluyendo el aparente suicidio de su Vicepresidente; el colapso de la firma de contabilidad Arthur Anderson; La pérdida de empleos, pensiones y las inversiones por los empleados de Enron; y miles de millones de pérdidas en dólares a los inversores. Los participantes en este fracaso de amplio alcance incluyeron no sólo a directivos, empleados y miembros de la junta directiva de Enron, sino también, al auditor externo y a numerosas instituciones financieras externas. El desastre de las hipotecas sub-prime empequeñeció el daño causado por los quien controló Enron. Pero, en ninguno de estos casos se ha responsabilizado a los culpables, del daño ocasionado en términos del sufrimiento humano, a las personas que perdieron sus hogares y ahorros.

Las conductas alejadas de la ética de los contadores públicos, indudablemente, están ocasionado graves problemas en la sociedad. Los contadores públicos, no sólo afectan a organizaciones particulares o a los mercados, su actuación impacta en la sociedad. Las razones de estas conductas nocivas han sido explicada por distintos autores.

Para Lasinsky (2003), los profesionales de la contabilidad se involucran en conductas inadecuadas por: La necesidad del dinero, la oportunidad para defraudar, y la posibilidad de pensar en la forma racional de defenderse, a pesar de que están conscientes de que su conducta es ilegal o inmoral. Satava *et al* (2006, p. 272) expresan que “lamentablemente, los acontecimientos de historia moderna han confirmado que el personal financiero y los auditores pueden ser seducidos por el interés propio económico y pueden dejar de cumplir sus obligaciones a la comunidad de inversión”.

En cuanto a la actuación de los contadores público en firmas de auditoría, Carter y Spence (2014, p. 953) explican que “la atención agresiva para obtener nuevos clientes es la manifestación de una lógica que está claramente en tensión con la lógica de un tipo de profesionalismo ideal (...) estas dos lógicas coexisten dentro de las firmas”. De igual forma Albeksh (2016, p. 612) expresa que: “El comportamiento no ético de los auditores puede atribuirse a una amplia variedad de presiones (...) generadas desde dentro de la propia firma (...). Los auditores enfrentan muchas presiones que probablemente afecten su capacidad de actuación en situaciones de conflicto”.

Olvida el contador que la responsabilidad de “fe pública”, implica ser mediador de confianza en cada acto que ejecuta, tanto al certificar, auditar o asegurar con seguridad limitada, como al procesar, preparar y presentar información financiera, de uso general. Este riesgo social que involucra el ejercicio profesional de la contaduría pública se deriva de la trascendencia e impacto de la potestad de dar fe pública sobre actos propios de su profesión.

La tendencia global, ante la responsabilidad de la profesión contable es reafirmar el propósito de servir al interés público, y en función de esto, la legislación de los países y las normas contables, incluidas las normas de conducta enfatizan este propósito. Es así como el Manual del Código de Ética para Profesionales de la

Contabilidad (2014), emitido por el Internacional Ethics Standards Board for Accountants (en adelante, IESBA por sus siglas en inglés), consejo asociado a la IFAC, enuncia en la sección 100.1 lo siguiente

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente Código. Si las disposiciones legales y reglamentarias prohíben al profesional de la contabilidad el cumplimiento de una parte del presente Código, cumplirá todas las demás partes del mismo. (IESBA, 2014, párrafo 100.1, p. 9)

Ahora bien, es el sujeto como contador público quien debe no sólo acatar, sino comprender y actuar en el cumplimiento de los principios de integridad, objetividad, independencia, competencia y diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional, como forma de servir al interés público, y en este sentido, es importante considerar que, el contador, es ante todo un sujeto que tiene una función en la sociedad: la fe pública de la información financiera. El cumplimiento de esta función por parte del contador, está mediada por la su propia subjetividad y por las exigencias de la sociedad que, espera de él una conducta íntegra, con probidad, con honestidad, con dignidad y con sinceridad en cualquier circunstancia.

Pareciera entonces, que a pesar de los esfuerzos de organismos emisores de normas como la IFAC, de organismos reguladores de los mercados y de los propios gremios para promover las buenas prácticas de los contables, el que se hagan realidad depende de la conducta de los contadores en situaciones de riesgo ético. Al respecto, de la normatividad existente Payne y Corey (2012) expresan que los códigos de éticas son eficientes en contribuir a las racionalizaciones de la conductas impropias, pero ineficientes para enfrentar las tentaciones del dinero o la oportunidad de defraudar, y esto solamente depende de las conductas del contador público, frente a los riesgos que amenazan a la profesión.

Es necesario una mirada alternativa al problema ético,

que complemente las acciones de los organismos emisores de normatividad, tal y como lo sugieren Henry *et al* (2015, p.69) al expresar que:

Dada la profundidad de la crisis, es responsabilidad de la profesión contable, los profesionales, así como de los educadores, mejorar la formación tanto de los estudiantes de contabilidad y como del público en general acerca del peligro real que acecha la realidad financiera, que podría poner en peligro la estructura misma de la sociedad.

Es en este sentido, este artículo tiene como intencionalidad principal una para reforzar en los profesionales dos valores o guías básicas de actuación, referidas a ser fiel a sí mismo como son: La dignidad del ser humano y el entendimiento del bien común.

La investigación es de tipo documental, con un enfoque crítico y, trata de distinguir entre el *deber* del contador en su práctica profesional, expresado en los códigos de ética y las leyes y, la ética del contador público dese el *ser*, no por imposición sino por convicción, debido a que la norma como tal, no abarca el concepto del sujeto y su voz interior, que “nos dice que es lo correcto a la hora de actuar” (Taylor, 1994, p. 62), no interpreta el contexto, la cultura, y los referentes en la que el contador fija un ideal moral que da cuenta de su identidad.

2. Entre la ética y la moral de contador público

Una discusión filosófica frecuente es la distinción entre la ética y la moral. Entre las diferentes reflexiones sobre la moral, está la atribuible a la doctrina de la moralidad, para Rodríguez y Roldan (1988, p. 50), se refiere a: “Todas las acciones conforme a reglas inculcadas por la educación o conforme a la ley dictadas por la autoridad competente. En este orden de cosas, el enjuiciamiento moral tiene su origen en la casuística o en prescripciones legislativas”. Pero, a pesar de poder estar contenidas en una norma, se requiere de la voluntad del sujeto para realizar los actos de acuerdo o no con la norma preestablecida. En el camino a seguir existe una definición del bien vinculado con la acción humana, y por supuesto, con la voluntad a elegir entre las alternativas.

La ética se concibe, generalmente, como el estudio de la moral, de los actos morales, es así como Aranguren (1997, p.161) expresa

que “de tal modo que el objeto material de la ética serían los *actus humani* (a diferencia de los *actus hominis*); es decir, los actos libres y deliberados”. Vigo (1999, pp. 37-38) expresa que:

Si se piensa en el ámbito ético como tal, independientemente de la ciencia ética, lo que entra allí, dicho de una manera somera, es la realidad humana o, más concretamente, los actos humanos, la praxis humana; en definitiva, todo lo que tiene que ver con lo práctico. Pero la praxis humana tomada en un aspecto particular, que corresponde a cierto tipo de evaluaciones de los actos. El ámbito de lo ético tiene que ver con los actos humanos desde el punto de vista de ciertas evaluaciones a las que se somete esa praxis humana. La praxis humana puede ser enfocada desde muchos puntos de vista diferentes, ya de las diversas ciencias que tratan del hombre y de su conducta, ya antes, desde la actitud precientífica cotidiana. Y se habla de ética cuando se fija la atención en cierto tipo de evaluaciones sobre los actos humanos en general. Este tipo de evaluaciones las comunicamos en unos enunciados, que, desde el punto teórico, se llaman "juicios". Dentro de los juicios, hay uno especial que se llama ético.

La ética, entonces, es práctica. Cada acción, cada conducta tiene una carga y un juicio ético; la ética se construye en la vida cotidiana, e indudablemente está influenciada por la motivación y los deseos individuales que son propios de cada persona. En lo moral, coexiste una obligación, no precisamente categórica, pero si necesaria para la convivencia social; de ahí, que quien no acate el mandato, la norma o la obligación moral, se expone a la sanción de la sociedad; así estas reglas son observadas por un grupo, que norman la conducta del sujeto y se basan en principios socialmente aceptados.

Sin embargo, advierte Frankl (2004, p. 122): “Hemos estar de guardia contra la tendencia a calificar los principios morales como una simple expresión del hombre”, resultan en una expresión de darle sentido a la vida, y continúa el autor advirtiéndolo que:

Si ese sentido que espera ser consumado por el hombre no fuese otra cosa que la expresión de sí mismo, o nada más que proyección de un espejismo, perdería de inmediato su carácter de exigencia y desafío; resultaría ineficaz para motivar o responsabilizar al hombre (Frankl, 2004, p, 122).

Ahora bien, estos principios que contribuyen a dar sentido a la vida del hombre, los ideales y sus valores tienen pertinencia en sociedad, en la convivencia diaria en distintos ámbitos, y uno de ellos es el profesional. Una profesión no sólo se desarrolla con el objetivo de satisfacer necesidades individuales, sino también las necesidades colectivas, y, es en ese espacio en que la “deontología profesional” cobra importancia; sin embargo, no es suficiente, sí el profesional no le encuentra un sentido para su vida.

La deontología puede entenderse como los deberes que apuntan a un objetivo común, claramente concreto y limitado a las conductas que se esperan de un profesional y que tienden a garantizar probidad y honestidad en toda circunstancia y lugar. Como horizonte moral de un profesional se corresponde, fundamentalmente, al orden normativo que caracteriza los actos en aceptables o reprochables, por lo que le es indiferente la motivación y la aspiración individual del sujeto y, esto produce, indudablemente, una tensión entre ética y moral; pues no toda norma, es necesariamente, ética, o se relaciona con el horizonte de sentido de la persona como profesional.

La contaduría pública está vinculada a un conjunto sistematizado de obligaciones para con la sociedad, el cliente, los colegas, y el Estado, generando una deontología basada en lo que es o no socialmente aceptable en la práctica profesional; esta deontología se ha evidenciado a través de cuerpos normativos denominados Códigos de Ética. Es el caso de que en la profesión existe un Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2014), de carácter internacional en donde se expresa que: “Un organismo miembro de la IFAC o una firma no aplicarán normas menos exigentes que las que figuran en el presente Código” (IESBA, 2014, p. 7); es decir, se constituye en una guía de máxima jerarquía, en la que deben basarse los códigos de cada jurisdicción miembro de la IFAC.

En el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad –IESBA (2014), se expresa un concepto de responsabilidad asociado a un *deber* de la profesión, en tanto el contable tiene unos principios asociados al ejercicio de su profesión. Estos principios fundamentales, se enuncian en el párrafo 100.5 como: integridad, objetividad, competencia y diligencia

profesional, confidencialidad y comportamiento profesional, y que son ampliados en distintas secciones del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad –IESBA (2014), en donde describen al *deber ser* del contador.

Para dicho cuerpo normativo, un profesional *debe ser* íntegro, objetivo, competente, discreto y respetuoso con sus clientes, colegas y la propia profesión. La comunidad de profesionales y la sociedad en general, los acepta como un acto de voluntad universal; además, conserva sintonía con un mandato general que concibe la contaduría como una profesión que debe velar por el interés público. Estos nexos y similitudes universales, no incluyen aspectos propios a la subjetividad del contable en lo referente a su conciencia moral, su interioridad.

3. Elementos del contador público como sujeto moral

El contador público, pareciera se debate entre los principios de actuación que se han establecidos, generalmente, en cuerpos normativos, y sus ideales, valores, sentimientos, que no necesariamente se exteriorizan, al respecto Frankl (2004, p. 123), expresa: “Si afirmo que el hombre se ve *arrastrado* por los principios morales, eso implica que apelo a su voluntad: a la libertad del hombre para elegir entre aceptar o rechazar una oportunidad que la vida le plantea”. Otro filósofo como Taylor (1994, p. 127) manifiesta que “el inconsciente esta [dentro] y pensamos acerca de las profundidades de lo no dicho, de lo indecible, de los intensos sentimientos, afinidades y temores incipientes que se disputan en nosotros el control de nuestras vidas, como algo interior”.

Los códigos de conducta, como el propuesto por el IESBA (2014) guían las conductas comunes que nos ayudan a vivir en comunidad (lo exterior), pero lo realmente cierto, lo que guía las decisiones de los contadores públicos, está *dentro* de ellos, según lo concibe Taylor (1994), en uso de su libertad de actuación, o libre albedrío, como lo denota Frankl (2004).

Esta separación del sujeto, entre lo externo y lo interno, ha sido objeto de distintas discusiones, llama la atención lo expresado por el Pontificio Consejo de Justicia y Paz (2014, p.2) al manifestar que:

Existen obstáculos que impiden servir al bien común, entre ellos, la carencia de estado de derecho, la corrupción, la

tendencia a la codicia, la administración deficiente de los recursos, pero el más relevante para un líder empresarial, a nivel personal, es llevar una *vida dividida*. La separación entre la fe y la práctica empresarial en el día a día, puede acarrear desequilibrios y una búsqueda desordenada del éxito mundano.

Así, el contable, como sujeto moral, y en virtud de su ejercicio profesional debe entretener un entramado que vincule lo exterior y lo interior, lo ético y lo moral, como forma de vida. La deontología es guía de la actuación profesional, en tanto, determina el horizonte para alcanzar la realización humana en una actividad, pero, debe reconocer que sus acciones son dirigidas por valores, que han sido inculcados y adquiridos, a lo largo de su vida, y en función de éstos interpretará las guías deontológicas de la profesión. Arrington (2007, p.5) expresa que “debemos mover el discurso de la contabilidad de la presencia simple de resultados económicos a un entendimiento ético de cómo aquellos resultados contribuyen a la identidad moral, así como al curso y la dirección de la búsqueda de la vida buena.”

Existen diferentes teorías que explican las conductas o actuaciones de las personas, cada una tiene una forma de ver el mundo, pero en medio de esa diversidad hay referentes que permiten construir ideales de identidad personal y colectiva, hay explicaciones que permiten entretener las conexiones entre los sentidos y las visiones morales, entre el yo y la moral. En este sentido, Taylor (1994) propone una primacía desde la teoría moral a los valores sobre los derechos, al bien sobre la justicia; en tanto manifiesta una convicción de los horizontes morales como condición a una vida plena, expresando que:

(...) la pertinencia a un horizonte de valor que se articula de manera reflexiva a la conciencia de un sujeto a la hora de definirse a sí mismo, a la hora de nombrar su identidad. Esta parece vinculada, por lo tanto, al reconocimiento de los bienes más altos en una forma de vida plena y deseable (Ob. Cit., p.26)

El autor, propone una ética de la autenticidad, que parte de la postura de “ser fiel a uno mismo significa ser fiel a la propia originalidad y es algo que solo yo puedo enunciar y descubrir”

(Ob. Cit., p. 65). Ser fiel a uno mismo, implica la búsqueda de sentido de vida, en lo que se hace, y esto es un proceso personal, Frankl (2004, p 121) explica que “este sentido es único y específico, en cuanto es uno mismo y uno solo quien ha de encontrarlo; únicamente así el hombre alcanza un fin que satisfaga su propia voluntad de sentido”.

La vida profesional requiere de una autenticidad, de un sentido de realización y autorrealización, y el contador público no está exento de esta búsqueda. Desde la postura de una ética de la autenticidad para el contador público se podrían develar los ideales, los valores y los sentimientos de un sujeto que ejerce como profesional de la contabilidad, como sujeto moral que podrían minimizar conductas oportunistas, y hacer más eficientes la interpretación y uso de los códigos de ética, por parte del profesional.

Investigadores y usuarios (Payne y Corey, 2012; Shepherd, 2008; Melé 2005, entre otros) coinciden en que, aunque los códigos de éticas y las leyes son importantes se requiere de valores previos para su aplicación. En este sentido, las investigadoras comparten los principios fundamentales de conducta propuestos por el Pontificio Consejo de Justicia y Paz (2014), los cuales más allá de la religión, resultan en básicos para la convivencia como seres humanos, y, además, contribuyen a la realización de la máxima de Taylor (1994), sobre ser fiel a sí mismos. Es así como la dignidad humana y el bien común, se proponen como una aproximación a los valores o guías del profesional de la contabilidad como sujeto moral, para minimizar conductas alejadas de la ética en su práctica contable.

La dignidad humana, entendida como la búsqueda constante de un proyecto de vida para sí mismo y para los otros, en relación con los principios de igualdad y libertad (Rodríguez, 2014). Es así como, cada profesional de la contabilidad debe internalizar que no es un instrumento de un modelo de economía para generar información, sino un actor fundamental de la sociedad, capaz de desarrollar su vida y su profesión, desde sus motivaciones, con libertad pero conscientes de que sus acciones, por acción u omisión pueden perjudicar a los que los rodean.

Constantemente, el profesional de la contabilidad se enfrenta a

lo que Dobson (1997, p.15) describió como “la esquizofrenia moral” ya que el profesional es sometido al juicio de ser buen profesional por cumplir las normas técnicas estrictamente, ser eficiente y efectivo, y a la vez, no ser un buen contador en el sentido ético, (recuérdese el comentario de los empleados de Enron, descrito anteriormente, en el artículo). Ante tal tensión, tomar conciencia de sí mismo, mantenerse firme en los valores, respetar a los otros, apoyando el éxito del colectivo, contribuye a la generación de un estado de *bien-estar* que dignifica al ser humano (Lowney, 2004).

La dignidad humana, como valor del contador público, le permite trascender de un ser individualista hacia un ser social que contribuye con la superación colectiva, es decir, en función del interés público. Para Vidal-Bota (2013, p.3) la dignidad es propia al hombre y como tal es “un valor singular que fácilmente puede reconocerse (...). Es algo que nos viene dado. Es anterior a nuestra voluntad y reclama de nosotros una actitud proporcionada, adecuada: reconocerlo y aceptarlo como un valor supremo”. Así mismo, para el autor el valor fundamental de la dignidad humana se desprende el principio de respeto. El respeto, entendido como la capacidad de aceptar el libre albedrío a tomar decisiones propias y de los otros, pero estas decisiones deben ser reflexionadas en contexto de sus consecuencias, y del sentido de *bien-estar*.

En este contexto, el contador público es libre de tomar sus decisiones, pero debe evaluar las consecuencias para sí mismo (en respeto a su dignidad) y, para con los otros (en respeto hacia la sociedad y su compromiso con el interés público). Ante estas evaluaciones, en cualquier circunstancia Vidal-Bota (2013) expone otros principios que coadyuvan al entendimiento del respeto, en pro de garantizar la dignidad:

1. La no – malevolencia y benevolencia: Trata de evaluar que las decisiones tomadas no dañen a los otros, y, por el contrario, busca el bien de los demás.
2. El doble efecto: Ante cada decisión se deben evaluar todos los efectos positivos y negativos, procurando que estos últimos, sean menores, en función de un bien mayor, que es el bienestar colectivo.
3. La integridad: Toda acción debe tomarse bajo la máxima de primero respetarse a sí mismo, lo que implica ser honesto,

actuar con responsabilidad profesional, es decir, utilizando todo el conocimiento disponible, con lealtad a los códigos de ética y sirviendo a la sociedad, desde la tarea que se desarrolla.

4. La justicia: El trato equitativo a las personas y la toma de decisiones similares en circunstancias parecidas, contribuyen a relaciones transparentes y con equidad.
5. La utilidad: Se relaciona con la evaluación de los beneficios de la decisión para el mayor número de personas.

Estos principios, de alguna manera, están contenidos en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA-2014), como un *deber ser*, sin embargo, se deben interpretar desde la máxima de contador público como ser que trasciende en función del servicio hacia los demás, en resguardo y realce de su dignidad, como seres humanos, es decir, la interiorización de los mismos y su apego por convicción de ser *fiel a sí mismo*.

El bien común puede ser entendido como lo compartido por todos los seres humanos al vivir y convivir en la sociedad e implica, un estado de colectivo de *bien-estar* (Houtart, 2013), lo cual se reafirma por la UNESCO (2015, p. 85) al expresar que “el bien común es inherente a las relaciones que se dan entre los miembros de una sociedad que se aglutina en torno a una empresa colectiva.” Y, aclaran tres puntos importantes acerca del bien común: Primero, no se trata sólo de una buena vida, sino de la bondad de la vida que se tiene en común; segundo, el bien común se debe contextualizar a la comunidad de intereses y tercero, es un proceso participativo e inclusivo.

Desde la perspectiva del bien común, el contador público toma conciencia, de que servir al interés público, no es una mera declaración de los organismos internacionales que emiten y regulan normas, se trata que desde la profesión se contribuye al logro pleno de un objetivo común, de un bien compartido con los otros. Los objetivos, metas y aspiraciones individuales, cobran sentido cuando se acoplan con las de la comunidad, sea familiar, profesional, organizacional o institucional.

Un horizonte de valores, proporciona un sentido a la vida, para Ayuso, (2002, p. 59) proporcionan el para qué, de las acciones, unifica y orienta la vida, en la cual:

La vocación es una respuesta a esa realidad que descubrimos como valiosa. Mediante ella, la persona despliega todo su poder creativo a través de sus capacidades intelectivas, afectivas, volitivas, de relación con los demás, vive su proyecto de vida en un sentido o sentidos determinados (religioso, político, de compromiso social, científico, creativo, docente, artístico, familiar, etc.).

En otras palabras, un horizonte de valores en el contador público, le permite concretar su proyecto de vida, armonizar sus necesidades individuales con las colectivas, reconocer y asumir sus límites y potencialidades, y vivir con integridad y armonía.

4. Conclusiones

El respeto a los principios que fundamentan la profesión contable, las leyes y normas asociadas, dependen de los valores que, como sujeto moral, desarrollen los profesionales de la contabilidad. Estos valores se adquieren a lo largo de la vida, pero la educación puede reforzarlos a través de distintas estrategias.

Las investigadoras reconocen y concuerdan con usuarios y otros investigadores sobre la importancia de los códigos de ética para profesionales de la contabilidad, tanto internacionales como nacionales; pero también reconocen que el espacio moral del contador público, guiará sus decisiones. En este sentido, se propone en una primera aproximación dos valores esenciales: El respeto a la dignidad humana y el entendimiento del bien común.

La conjugación de respeto a la dignidad humana y el entendimiento al bien común, dotan de una connotación diferente a los llamados principios éticos (más parecidos a normas que a principios) establecidos en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad-IESBA (2014), el servicio que ofrece el contador público, además de generar ingresos, debe convertirse en el medio para una *vida buena*, en el sentido de contribuir con su trabajo honesto y de calidad, a la confianza en los mercados y, por tanto a la minimización de las fallas de mercado, sin necesidad de comprometer su dignidad, su libertad y su prestigio profesional.

5. Referencias

- Albeksh, H (2016). *Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality*. En *Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR)* Volumen 2, número 12. Disponible en <http://www.imperialjournals.com/index.php/IJIR/article/viewFile/2900/2768>
- Anbalagan, C (2011). *Impact of International Business Ethics, Economic Systems And Intellectual Property Rights In Business And Management*. En *Revista Sri Krishna International Research & Educational Consortium*. Volumen 2, Número 1. Disponible en [http://www.skirec.org/images/download/ijmmr/IJMMR-VOL2%20ISSUE%201-FINAL-JAN2011/1%20\(5\).pdf](http://www.skirec.org/images/download/ijmmr/IJMMR-VOL2%20ISSUE%201-FINAL-JAN2011/1%20(5).pdf)
- Aranguren, J (1997). *Ética*. Madrid: Biblioteca Nueva
- Arrington, C (2007). *A Prolegomenon to the Relation Between Accounting, Language and Ethics*. En *Australasian Accounting Business and Finance Journal*. Volume 1, número 2. Disponible en <http://ro.uow.edu.au/aabfj>
- Ayuso, E (2002). *¿Cuál es el sentido de la vida para el militante del Instituto E. Mounier?*. *Revista Acontecimiento*, año XVIII, número 64, volumen 3. Disponible en <http://www.mounier.es/revista/pdfs/064057060.pdf>
- Baracaldo-Lozano, N (2013). *¿Es garante del principio de transparencia la implementación de normas internacionales en Colombia?* En *Cuadernos Contables* en volumen 14, número 36. Volumen especial 2013. Disponible en <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v14nspe36/v14nspe36a09.pdf>
- Bermúdez-Gómez, H (2002). *Crítica del Sistema Ético-legal de la Contaduría Pública en Colombia*. En *Cuadernos Contables*, volumen 13, número 16. Disponible en http://cuadernosdecontabilidad.javeriana.edu.co/vol3_n_16/vol3_16_2.pdf
- Carter, C y Spence, C (2014). *Being a successful professional: an exploration of who makes partner in the Big Four*. En *Contemporary Accounting Research*. Volume 31, número 4. Disponible en <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12059/full>
- Dobson, J (1997) *Ethics in Finance II*. En *Revista Financial Analysts Journal*, Volumen 53, Número. 1 (Jan. - Feb., 1997). Disponible en <http://www.jstor.org/stable/4479968>
- Frankl, V (2004). *El hombre en busca de sentidos. Traducción oficial*.

Octava impresión de la edición de 2004. España: Herder Editores.

- Gómez, D. G. y González, V (2004). *La leche es blanca pero no transparente, breve recuento de un gran fraude*. Disponible en <http://bibliohistorico.juridicas.unam.mx/libros/4/1665/4.pdf>
- Henry, T, Murtuza, A y Weiss, R (2015). *Accounting as an Instrument of Social Justice*. En *Open Journal of Social Sciences*. Volumen 3. Disponible en <http://www.scirp.org/journal/jss.doi.org/10.4236/jss.2015.31009>
- Houtart, F (2013). *De los Bienes Comunes al Bien Común de la Humanidad*. En revista AGORA .USB. Volumen 14, número 1. Enero-Junio 2014. Disponible en <http://www.scielo.org.co/pdf/agor/v14n1/v14n1a13.pdf>
- Internacional Ethics Standards Board for Accountants (2014). *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. New York: IFAC. Traducción oficial IberAm
- Internacional Federation of Accountants (2011). *Policy Position 4*. Disponible en http://www.apesb.org.au/uploads/meeting/board_meeting/20150310022814_attachment-20-c-ed-reg-public-policy_ifac-definitional_framework_of_the_public_interest.pdf
- Jara M. y López F. (2006). *Auditoría y calidad contable: Las cuentas del Gran Capitán*. Revista AECA nro 75. Disponible en <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista75/75.pdf>
- Jaramillo, M y García M (2013). *Escándalos Financieros y su Efecto sobre la Credibilidad de la Auditoría*. Memorias XVII Congreso de AECA- España. Disponible en http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf
- Lasinsky A (2003). *SOX alone won't stop FRAUD*. En *M World The Journal of the American Management Association*. Disponible en https://issuu.com/americanmanagementassociation/docs/mworld-summer_2003
- Lowney, C (2004). *El Liderazgo al Estilo de los Jesuitas. Las mejores prácticas de una compañía de 450 años que cambió al mundo*. Colombia: Norma. Traducción autorizada.
- Mattessich, R (2003). *Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co*. Conferencia para la Universidad de Málaga. Disponible en http://www.uam.es/personal_pdi/economicas/icanibano/2007/Tema%202%20Gestion%20de%20

beneficios/Enron-Malaga LV.pdf

- Melé, D (2005). *Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues*. En Revista Journal of Business Ethics, Volumen 57, número 1. Disponible en <http://link.springer.com/journal/10551/57/1/page/1>
DOI 10.1007/s10551-004-3829-y
- Payne, D y Corey, C (2012). *Accounting Ethics: Principles to Work by*. En International Journal of Advances in Management and Economics. Volumen, 1, número 5. Disponible en www.managementjournal.info
- Pontificio Consejo de Justicia y Paz (2014). *La vocación del líder empresarial. Una Reflexión*. Roma: Vaticano. Disponible en: www.justpax.va
- Sánchez, P, Bursesi, N, Cersósimo, P, Denigri, G, Farinola, S y Mitre, O (2007). *Presente y Futuro de la profesión Contable después de los Escándalos Financieros*. Buenos Aires: Universidad Nacional de la Matanza. Disponible en <http://repositoriocyt.unlam.edu.ar/biblioteca/proyectos/B114.pdf>
- Rodríguez, R., y Roldan, C. (1988). *Inmanuel Kant Lecciones de Ética*. Barcelona: Crítica.
- Rodríguez, V (2014). *Responsabilidad Social Empresarial y Derechos Humanos: Un Nuevo Paradigma de Corresponsabilidad*. En Revista Derecho Empresarial. Nro. 1. Disponible en <http://www.redemcr.org/contenido/responsabilidad-social-empresarial-y-derechos-humanos-un-nuevo-paradigma-de-corresponsabilidad/>
- Revista Semana (2012). *La verdad sobre la comisionista InterBolsa*. En volumen del 3 noviembre de 2012. Disponible en <http://www.semana.com/nacion/articulo/la-verdad-sobre-comisionista-interbolsa/267355-3>
- Satava, D., Caldwell, C. y Richards, L. (2006). *Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing*. En Journal Business Ethics. Volumen 64, número 3. Disponible en <http://link.springer.com/journal/10.1007/s10551-005-0556-y>. DOI 10.1007/s10551-005-0556-y
- Shepherd, N (2008). *Values and Ethics: From Inception to Practice*. EEUU: America by Institute of Management Accountants. Disponible en <http://www.imanet.org/docs/default-source/research/sma/values-and-ethics-from-inception-to-practice.pdf?sfvrsn=2>.
- Taylor, C (1994). *La Ética de la Autenticidad*. Barcelona: Ediciones

Paidós

- UNESCO (2015). *Replantear la Educación. ¿Hacia un Bien Común Mundial?* Paris: Ediciones UNESCO. Disponible en <http://unesdoc.unesco.org/images/0023/002326/232697s.pdf>
- Vidal-Bota, J (2013). *Valores y principios. La dignidad humana y sus implicaciones Éticas.* Disponible en <http://bioetica.cat/wp-content/uploads/2013/01/VALORES-Y-PRINCIPIOS.pdf>
- Vigo, A (1999). *Ética General.* Chile: Vicerrectoría Académica del DuocUC. Disponible en <http://www.duoc.cl/etica/pdf/fet00/manual/manual.pdf>
- Young, M (2013). *Cultural Influences on Accounting and Its Practices.* Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program Liberty University. Disponible en <http://digitalcommons.liberty.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1396&context=honors>