

Recibido: 29/05/2015–Aceptado: 27/10/2015

La necesidad de una fundamentación ética en la contabilidad¹

The need for an ethical foundation of accounting

Ana María Contreras Márquez*

Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela

Forma de citar este artículo en APA:

Contreras Márquez, A. M. (enero-junio, 2016). La necesidad de una fundamentación ética en la contabilidad. *Revista Science Of Human Action*, 1(1), 51-66.

¹Resultado de investigación desarrollada en el seminario Tendencias en Investigación Contable, adscrito al Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, Mérida-Venezuela.

* Licenciada en Contaduría Pública y Magister Scientiae en Ciencias Contables, Universidad de Los Andes. Profesor Agregado de la Universidad Politécnica Territorial de Mérida, Mérida Venezuela. Correo electrónico: ana_m_contreras@hotmail.com

Resumen

A la ética aplicada le precede la ética como filosofía moral, que requiere de una fundamentación racional para generar principios que puedan luego ser aplicados a la vida cotidiana. En la mayor parte del mundo el ejercicio de la contabilidad se rige, además de las normas técnicas, por normas éticas que contemplan una serie de principios que suponen garantía del comportamiento moral de los profesionales. Sin embargo, continúan ocurriendo fallos morales en el ejercicio de los contadores, como se evidencia en conocidos casos internacionales. Este artículo reflexiona la idea de que no se ha realizado una fundamentación ética que permita derivar normas prácticas de los asuntos morales vinculados a la contabilidad y presenta algunas teorías cuyos fundamentos podrían vincularse a la ética de los profesionales contables.

Palabras clave:

Fundamentación ética, contabilidad, ética profesional, teorías éticas.

Abstract

Ethics as a moral philosophy precedes applied ethics; it requires a rational foundation to generate principles and apply them into everyday life. In most of the world the practice of accounting is guided by, in addition to technical standards, ethical standards providing a set of principles which guarantee the moral behavior of professionals. However, moral failures continue to occur in the professional practice of accountants, as evidenced in renowned international cases. This paper reflects upon the idea that an ethical foundation, able to derive practical norms from moral issues related to accounting, has not been carried out, and introduces some theories whose foundations could be linked to the professional ethics of accountants.

Keywords:

Ethical foundation, accounting, professional ethics, ethical theories.

Introducción

En la evolución de la contabilidad, el aspecto ético se ha tratado en el marco de una ética aplicada, donde se estructuran códigos de ética que contienen las normas de conducta apropiada para los profesionales de la contabilidad; códigos que son emitidos por organismos o instituciones que funcionan como autoridad rectora de la práctica profesional, que se aplican como norma obligatoria y que contemplan, en muchos casos, sanciones por incumplimiento. Al parecer, se ha pasado por alto que la ética aplicada se deriva de la ética como filosofía moral, y que es esta última la que expone en qué consiste la moralidad, proporciona los argumentos que explican racionalmente los fenómenos morales y que propone principios éticos para que posteriormente sirvan de marco a las normas que regulan las actuaciones.

La fundamentación ética ha sido una de las tareas elementales de la filosofía, cuyo resultado permite alejar los asuntos morales de la coerción y del dogma. Una fundamentación de la moralidad determina los argumentos racionales por los cuales las personas actúan de forma ética y colabora en el éxito de las normas prácticas.

Específicamente en la contabilidad, aunque exista la tendencia de basar la ética en principios, se observa que continúan ocurriendo faltas morales por parte de los profesionales. Esta situación podría responderse mediante un estudio acerca de los fundamentos desde de los cuales se construyeron los principios que rigen la conducta de contadores públicos.

El presente artículo plantea la idea de que no existe una verdadera fundamentación ética que sustente los códigos de ética profesional que se aplican en la mayor parte del mundo, como lo son el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC, 2009) y el Código de Conducta Profesional emitido por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA por sus siglas en inglés).

Para lograr este objetivo, se realizó una investigación de tipo documental, en la que se analizan artículos científicos y textos que permiten presentar una reflexión crítica acerca del tema. El desarrollo del artículo plantea, en el primer lugar, algunos casos de faltas morales de contadores públicos que destacan la importancia de contar con principios que orienten el juicio profesional de forma ética y que demuestran que no es suficiente el

establecimiento de normas prácticas. Luego se define el concepto de ética aplicada y se muestra el contexto internacional de la ética en la profesión contable. Posteriormente se explica en qué consiste la fundamentación ética y se presentan algunas teorías éticas que pueden utilizarse en la fundamentación de la ética en contabilidad. Finalmente se incluyen algunas reflexiones que sugieren que no se ha realizado una fundamentación ética en el área contable y que demuestran la necesidad de esta fundamentación.

1. Las faltas éticas de los contadores públicos

Toda actuación del ser humano contiene una dimensión ética, un espacio que hace referencia a lo correcto o incorrecto, a lo bueno o lo malo, incluso en el ámbito de una profesión tan normativa como lo es la contaduría pública. Considerando que el ejercicio de la contabilidad responde al cumplimiento de leyes mercantiles y fiscales, normas de carácter técnico (referidas a procedimientos de registro, estimaciones, presentación de información y otras) y normas éticas; sería fácil pensar que existen los controles necesarios para que la actuación profesional cumpla con los criterios morales esperados. Sin embargo, algunos acontecimientos pueden dar muestra de que esto no es necesariamente así.

Satava, Caldwell & Richards (2006) detallan las implicaciones éticas del conocido caso Enron. Estos autores consideran que los empleados y directivos de Enron, así como sus auditores, actuaron bajo una especie de autoengaño moral, pues suponen haber hecho lo correcto mientras cumplían con lo dispuesto en las normas.

El trabajo de estos autores se ubica en el debate actual acerca de la conveniencia de la contabilidad basada en principios versus la contabilidad basada en normas, pues a su criterio, la práctica profesional fundamentada en normas hace que los contadores sólo sientan responsabilidad por el cumplimiento de las mismas más allá de la ética. Agregan que la subjetividad de la interpretación de las normas depende en gran medida de la buena fe de los profesionales y da cabida a actuaciones inmorales en el marco de la norma.

Para demostrar esto, Satava et al. (2006) citan textualmente las entrevistas que realizaron Mc. Lean & Elkind (2003) a algunos trabajadores de Enron: “Tratamos de utilizar agresivamente la literatura a nuestro favor (...) las normas crean todas estas oportunidades. Llegamos a este punto porque explotamos esa debilidad²” (p. 273). De igual forma, más adelante citan textualmente una explicación de lo sucedido que proporcionó en su entrevista otro ex empleado:

Digamos que usted tiene un perro, pero usted necesita crear un pato en los estados financieros. Afortunadamente, hay normas contables específicas sobre lo que constituye un pato: patas amarillas, cuerpo blanco y pico anaranjado. Así que toma el perro, pinta sus pies de amarillo y su piel de blanco, le pega un pico de

² “We tried to aggressively use the literature to our advantage (...) All the rules create all these opportunities. We got to where we did because we exploited that weakness.”

plástico de color naranja en su nariz, y entonces le dices a sus contadores: 'Este es un pato! ¿Está de acuerdo con que es un pato?' Y los contadores dicen: 'Sí, de acuerdo con las reglas, este es un pato'. Todo el mundo sabe que es un perro, no un pato, pero no importa porque cumple con las reglas para llamarlo pato³ (p. 273).

Sin mencionar la crisis de representación que atraviesa la ciencia contable en la actualidad (pues constituye otro tema de investigación), estas declaraciones confirman que algunas actuaciones profesionales carecen de valor moral a conciencia del contador, pero son completamente correctas desde la normativa técnica, algunas incluso intencionalmente solapadas bajo el concepto de materialidad; en estos casos se está comprometiendo el principio ético de integridad, pero la opinión de contadores y auditores se limita al cumplimiento o no de normas técnicas. Con esto se hace evidente la necesidad de fundamentar el ejercicio profesional en principios que propicien un juicio profesional ético y no limitar la profesión al cumplimiento de normas que dan cabida a faltas morales cuando se utilizan los vacíos o los aspectos no contemplados.

Otro autor que destaca la importancia de la ética como fundamento de actuación profesional es Argandoña (2010), quien propone que la crisis financiera que ocurre en la economía internacional desde el año 2007 es el resultado de una crisis ética manifestada a través de una crisis de dirección. Según el autor, los directivos de las entidades participantes del sector financiero incurren en actos inmorales porque el sistema y los modelos teórico-prácticos aplicados tienen fundamentos antropológicos y éticos incorrectos. Demuestra esta situación mencionando algunos ejemplos relacionados con los planes de incentivos:

La remuneración de los *brockers* de hipotecas en Estados Unidos se establecía en función del número de créditos concedidos, no de su solvencia probable. Esto fomentaba una concesión arriesgada de este tipo de créditos, e incluso el falseamiento de la información en las solicitudes (...). Un caso particular de incentivos perversos serían los conflictos de intereses que se han producido, por ejemplo, en las compañías de evaluación o agencias de *rating*, cuyos ingresos dependían, en buena medida, de la valoración que daban a los activos que le presentaban sus clientes (pp. 2-3).

Con estos ejemplos, y el resto de los casos mencionados en el artículo, el autor pretende demostrar cómo es que la crisis económica y financiera tiene un componente ético significativo, que no proviene únicamente de decisiones individuales aisladas, sino de los sistemas, normas y procedimientos, que requieren un fundamento ético y no meramente técnico.

El autor agrega que las actuaciones profesionales se ven influenciadas por la codicia y que, en los años recientes, se han dado condiciones económicas y sociales que fomentan la codicia en los actores del sistema económico y financiero. Trasladando esta opinión a la actuación de los contadores públicos, llama la atención que las normas internacionales de información financiera limiten el concepto de usuario de la información

³ "Say you have a dog, but you need to create a duck on the financial statements. Fortunately, there are specific accounting rules for what constitutes a duck: yellow feet, white covering, and orange beak. So you take the dog and paint its feet yellow and its fur white and you paste an orange plastic beak on its nose, and then you say to your accountants, 'This is a duck! Don't you agree that it's a duck?' And the accountants say, 'Yes, according to the rules, this is a duck.' Everybody knows that it's a dog, not a duck, but that doesn't matter because you've met the rules for calling it a duck."

financiera únicamente a inversores, prestamistas y otros acreedores reales y potenciales, la utilidad de la información financiera queda limitada a atraer inversionistas y reflejar un buen rendimiento sobre los capitales invertidos. En el proceso de lograr este objetivo se incrementa el riesgo de que los contadores públicos cometan faltas morales.

Particularmente en Colombia, según Agudelo (2012), un informe del tribunal de ética de la profesión contable indica que durante el año 2012 “el 32% de los procesos disciplinarios correspondieron a certificaciones contrarias a la realidad” (p. 90). Este tipo de conducta pudiera ser resultado de la intención de atraer al usuario final de la información financiera con un fin específico, situación en la que el profesional de la contabilidad falta a principios éticos, bien sea por intimidación de empleadores o clientes o por una mezcla de intimidación y soborno que hace prevalecer el interés propio sobre los principios éticos.

En todo caso, la principal consecuencia de cualquier acto de falta de ética profesional de los contadores públicos, es la pérdida de confianza de la sociedad en el trabajo de estos profesionales, que se traduce en un quebrantamiento del objetivo principal de la profesión, como lo es dar fe pública de la información financiera.

Todo lo mencionado hasta ahora resulta evidencia de que el ejercicio profesional no debe limitarse al cumplimiento o no de normas técnicas al emitir una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de acuerdo con las normas de preparación y presentación, sino que debe responder a principios éticos que sean fundamento del juicio profesional en la aplicación de normas y que debe ser considerado en las normas mismas como un eje transversal.

Esta propuesta, de la ética concebida como principios que fundamentan las normas y el juicio de los profesionales, es compartida también por Argandoña (2010) cuando concluye que la ética pudo haber evitado la crisis financiera:

Pero no la ética en abstracto, sino la ética incorporada a los objetivos, estructuras y culturas de las organizaciones mencionadas antes y, por lo tanto, en las decisiones de sus directivos y empleados (p. 9).

Una opinión similar se encuentra en Horomnea & Paşcu (2012) cuando expresan que:

La ética se sitúa en la frontera entre la realidad y la verdad. La contabilidad interpreta la realidad de acuerdo a lo que se supone que es la verdad. Por esta razón, la inexistencia de principios éticos y morales en materia de contabilidad y auditoría crearía las premisas de “fraude de ley”, que no está necesariamente relacionada con la creatividad, sino a la debilidad de un sistema de contabilidad que carecen de normas y principios éticos, lo que disminuye la calidad de la información financiera⁴ (p. 8).

⁴ Ethics is placed at the border between reality and truth. Accounting interprets reality according to what is supposed to be the truth. For this reason, the inexistence of ethical and moral principles in accounting and audit would create the premises for “legal fraud”, which is not necessarily related to creativity, but to the weakness of an accounting system lacking ethical norms and principles, thus diminishing the quality of the financial information.

Actualmente, junto con la tendencia de armonizar las normas contables internacionalmente, se está impulsando también la idea de pasar de una ética profesional basada en normas impuestas por organismos reguladores, a una ética profesional basada en principios como solución a los problemas morales que ha enfrentado la profesión (Spalding & Oddo, 2011). En el apartado siguiente se explica el contexto ético vigente de la profesión contable.

2. Ética aplicada y Contabilidad

La ética como parte de la filosofía encargada del estudio de los fenómenos morales, busca dar explicación a la dimensión moral de los seres humanos desde una perspectiva racional, como una especie de autoconocimiento de los seres humanos, que puede servir luego como orientación del actuar cotidiano (como norma práctica) para garantizar una convivencia individualmente feliz y socialmente justa.

En este proceso de extrapolar los hallazgos de la ética (como filosofía moral) al ámbito práctico, surge la llamada ética aplicada. La ética aplicada se refiere a las directrices o normas que rigen un campo específico de la cotidianidad del ser humano y que persigue que las actuaciones sean moralmente aceptables por todos. Siurana (2010) propone la siguiente definición:

La ética aplicada es una subdisciplina de la filosofía moral, que presenta las siguientes características:

- a. Cada vez está más integrada en la formación de las diversas profesiones.
- b. Se emplea cada vez más en el proceso de toma de decisiones (en comités de ética...).
- c. Desempeña una función pública.
- d. Ejerce papel en la toma de decisiones y, por ello, en el comportamiento.
- e. Pero apenas reflexiona sobre sí misma, [es] absorbida por la referencia a los problemas del momento (p. 235).

Visto de esta forma, la ética aplicada es una parte fundamental de la ética como filosofía moral, orienta la actuación moral de los involucrados en determinado sector de la sociedad, aun la de aquellos que no estén interesados en el aspecto filosófico. Cortina & Martínez (2008) explican que si la tarea de la ética es aclarar lo que es moralidad y la fundamentación de la misma mediante principios éticos, la tarea de la aplicación es “averiguar cómo pueden esos principios ayudar a orientar los distintos tipos de actividad” (p. 151).

Una de las características particulares de la ética aplicada es que se configura con los aportes y conocimientos de expertos, de filósofos y en atención a los requerimientos sociales para ese determinando sector. Así se forma la ética aplicada a la medicina, la física, la biología, así como la ética aplicada en ciencias sociales como economía o contabilidad, e incluso la ética empresarial. Podría entonces afirmarse que la ética profesional es la ética aplicada a una profesión en particular.

Con respecto a esto, Cortina (2002) menciona que:

Las éticas aplicadas constituyen una forma de saber y de actuar indeclinable, precisamente porque no han nacido por requerimiento de una sola instancia sino por la demanda de ciudadanos, políticos, expertos y éticos. Pero también por haber nacido por exigencias de la realidad social, actualmente no son sólo disciplinas filosóficas –ni siquiera son sólo formas interdisciplinarias de saber– sino que igualmente forman parte de la realidad social, se han incorporado a ella de forma institucional sin retroceso posible: sus esfuerzos están encarnados ya en instituciones, organizaciones e instrumentos tanto en los Estados nacionales como en las comunidades transnacionales y en el orden global, amén de tener una más que merecida presencia en la opinión pública. De ahí que las comisiones de ética vayan constituyendo cada vez más una «femenización» de una moral «cívica» y no estatal, una moral que une a los ciudadanos (entre ellos los profesionales) de distintos Estados (pp. 56-57).

Este es el caso específico de la ética profesional de los contadores públicos, cuya tendencia actual es la adopción del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants – IFAC) en el año 2009 y que tiene como objetivo establecer los requerimientos éticos de la profesión contable que pueden ser aplicados en todo el mundo.

Este código de ética profesional, conocido como el código internacional, se estructura en tres partes a saber: la parte A contiene el marco conceptual en el que (1) describe los principios básicos de la ética profesional, (2) define las amenazas a las que se puede ver expuesto el contador para el cumplimiento de los principios fundamentales, y (3) propone las salvaguardas para eliminar o disminuir las amenazas a un nivel aceptable. Posteriormente, en las partes B y C, describe cómo aplicar el marco conceptual a un conjunto de situaciones específicas del profesional en libre ejercicio y del profesional bajo relación de dependencia.

Este código considera principios fundamentales de la ética profesional: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional. Proporciona en el marco conceptual las definiciones de lo que considera amenazas para el cumplimiento de los principios y propone las salvaguardas que pudiera aplicar para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable. Insta el marco conceptual a los contadores a estar atentos para descubrir las situaciones que constituyen amenazas a la ética, de manera que puedan actuar y aplicar las salvaguardas necesarias como una forma de disminuir el riesgo de faltas morales.

Aunque el código de ética internacional para contadores públicos no aclara la metodología utilizada en su elaboración, corresponde con un modelo deductivo, según lo propuesto por Cortina & Martínez (2008):

Provoca la sensación de que la ética cuenta con un conjunto de principios claros y que sólo se trata de aplicarlos a los casos concretos de una manera prudencial. La ética aplicada funcionaría entonces de un modo deductivo, ya que partiría de unos axiomas desde los cuales extraería conclusiones para las situaciones concretas (p. 152).

Este modelo de ética aplicada, que no tiene que ver con fundamentación ética, resulta algo inconsistente en cuanto a la filosofía moral, pues sería necesario que existan principios éticos que sean a la vez universales y materiales.

Por otro lado, se encuentra también el Código de Conducta Profesional emitido por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, conocido como AICPA por sus siglas en inglés, y que es la normativa aplicable en los Estados Unidos. Este código, que en sus aspectos fundamentales tiene fecha efectiva de aplicación a partir del 15 de diciembre de 2014, propone principios éticos y normas (en el marco de los principios) que rigen el desempeño de la profesión, así como interpretaciones y otras orientaciones para la aplicación de las normas.

En el prefacio del mismo, aclara que es una norma de obligatorio cumplimiento por todos miembros de la AICPA y, aunque menciona que existen sanciones por incumplimiento, apela al cumplimiento voluntario por parte de los profesionales.

Los principios que contiene el código de la AICPA son: principio de responsabilidad, principio de interés público, principio de integridad, principio de objetividad e independencia, principio de debido cuidado y finalmente el principio de alcance y naturaleza de los servicios. Posteriormente se muestran las normas de conducta para aspectos específicos del ejercicio independiente de la profesión, del profesional de negocios y para otros miembros.

Un aspecto resaltante del código de la AICPA es que en su principio de responsabilidad reconoce la existencia del juicio moral, además del juicio profesional, en el ejercicio de las funciones de los contadores públicos⁵, reconociendo entre ellas la función social del profesional.

Tampoco describe el código de la AICPA qué modelo fue utilizado en su elaboración, pero se observa que al igual que el código del IFAC responde a un modelo deductivo donde las normas que rigen la conducta profesional se deducen de los principios previamente establecidos.

⁵"In carrying out their responsibilities as professionals, members should exercise sensitive professional and moral judgments in all their activities" (AICPA, 2014, p. 5).

Una de las principales observaciones que se hacen a los códigos de ética profesional planteados es la distinción de normas de conducta moral según la actividad desarrollada por el contador público, es decir, distinguir las normas aplicables a contadores en libre ejercicio de profesión o en la práctica pública de las normas aplicables a contadores bajo relación de dependencia o en negocios. Los principios de la ética profesional deben tener carácter universal en el ejercicio profesional y no deben ser normas materiales que rigen actividades específicas. Una crítica pertinente en relación a este asunto la presenta Paz (2005), y aunque está referida al código del IFAC específicamente, es aplicable también al código de la AICPA:

Se presume que los requerimientos éticos deben ser formulados para todos aquellos que practiquen la profesión contable sin importar el campo en el que se estén desempeñando; sin embargo, el Comité de ética de la IFAC considera que según el campo de acción se deben establecer las formas de comportamiento diferentes, dando más elementos para afirmar que lo que se pretende es establecer una serie de procedimientos técnicos y no de fundamentos o principios éticos (p. 113).

Se plantea entonces que la ética profesional no es un asunto normativo, sino que se apoya en normas que deben responder a principios con fundamentos éticos que identifiquen los valores que deben poseer los profesionales de forma universal. Sólo así no se rebaja el concepto de ética a una norma de carácter procedimental de obligatorio cumplimiento (Paz, 2005). En el apartado siguiente se explica lo que se considera una fundamentación ética como filosofía moral.

3. La fundamentación ética

Cortina & Martínez (2008) afirman que “una de las principales tareas de la ética es la de dar razón del fenómeno moral, esto es, fundamentarlo” (p. 130). Fundamentar la ética consiste en dar una explicación racional del porqué de los fenómenos morales, consiste en mostrar los argumentos por los cuales se actúa moralmente y que le dan un carácter objetivo a estos fenómenos. Como explican Maliandi, Thüer & Cecchetto (2009):

“Bien” y “deber” tendrán sentido si la reflexión puede mostrar “razones” –esto es, fundamentos– de lo que se considera “bueno” o de lo que se cree que se “debe” hacer. Aquí reside el problema central de la ética, la inquietud racional que convierte a ésta en una disciplina filosófica (p. 12).

Como se ha mencionado hasta el momento, la fundamentación ética permite identificar los principios que garantizan una actuación moralmente aceptable, es por esto que la fundamentación es primordial para desarrollar una ética aplicada que prive en el ámbito empírico. Siurana (2010) refuerza esta idea al afirmar:

Pues la filosofía moral (ética) tiene como tareas, no sólo 1) dilucidar en qué consiste lo moral, y 2) fundamentar lo moral, sino también 3) aplicar los principios éticos a los distintos ámbitos de la vida cotidiana, aunque no puede prescribir de forma inmediata las actuaciones en los casos concretos (p. 242).

Las diferentes teorías de ética desarrolladas hasta el momento ofrecen su propia fundamentación moral, y aunque la tarea de fundamentar es un proceso racional en sí mismo, no todas las teorías se fundamentan en la razón como origen de los fenómenos morales, por ejemplo algunas teorías lo hacen en los sentimientos, mientras que otras en relaciones socio-económicas. Lo importante es que fundamentar la ética aleja los asuntos morales de la arbitrariedad y del dogmatismo (Cortina & Martínez, 2008).

Satava et al. (2006) analizan diez teorías éticas diferentes y su aplicación a la contabilidad y la auditoría, utilizando como ejemplo el caso de Enron. De la comparación realizada por estos autores destaca la idea de que tradicionalmente en contabilidad y auditoría ha prevalecido el modelo basado en las teorías de Hobbes y Locke, donde “las reglas básicas derivan de una autoridad central que tiene la capacidad de hacerlas cumplir⁶” (p. 275). Esta afirmación se evidencia en el hecho de que la ética profesional en contabilidad se trata como un asunto normativo, impuesto por organismos reguladores y que además, en muchos casos, incluyen sanciones por incumplimiento. En este sentido, más que un fundamento racional, se trata de un asunto arbitrario y una obligación de cumplimiento de normas.

Igualmente, el análisis de los mencionados autores, presenta positivamente la relación de dos teorías éticas con la contabilidad y la auditoría, estas son la teoría de las virtudes personales (con Platón y Aristóteles como representantes) y la teoría de las reglas universales (planteada por Kant).

La ética de las virtudes es una teoría que propone que los actos morales se fundamentan en características individuales internas del ser humano que lo hacen un persona virtuosa. El análisis presentado por Satava et al. (2006) parece destacar el enfoque aristotélico de la ética en contabilidad y auditoría, pues considera la preparación y la experiencia profesional como las virtudes que ayudan a los profesionales a resolver problemas morales que no pueden ser solucionados mediante normas.

Por su parte, la ética kantiana propone la existencia de principios universales que eliminan el interés propio, que reconocen el valor de todos los seres humanos y por tanto, propician el respeto a la humanidad, y que tienen origen principalmente en la razón, por lo que se garantiza la voluntad y la libertad u autonomía para su cumplimiento. Para Satava et al. (2006), el enfoque kantiano es aplicable en la contabilidad y auditoría siempre que las normas y los principios engranen perfectamente.

Una teoría no considerada por Satava et al. (2008) y que tiene gran ascendencia en las éticas aplicadas, y por lo tanto también en la contabilidad, es la ética del discurso. Esta teoría, particularmente la versión propuesta por Apel, estructura la ética en dos partes; la parte A consiste en la fundamentación racional y la parte B en la ética aplicada a la vida cotidiana (Cortina, 1996). En términos generales, la ética discursiva se fundamenta en la capacidad de diálogo de los seres humanos, que en condiciones de libertad, justicia y solidaridad acuerdan

⁶ Basic rules are derived from a central authority that has the ability to enforce those rules.

cómo debería funcionar la sociedad. En este sentido, si los actores que participan de la contabilidad (contadores públicos, entes reguladores y usuarios de la información financiera) están de acuerdo en que los principios incluidos en los códigos garantizan la igualdad de condiciones entre ellos, se podría hablar de una fundamentación discursiva de la ética profesional contable.

Otra propuesta de fundamentación ética es la de Maliandi et al. (2009), quienes clasifican las teorías éticas en empíricas y aprioristas. Como teorías empíricas se incluyen todas aquellas que consideren la experiencia como el argumento que explica los fenómenos morales, dentro de este tipo de teorías detallan los autores el utilitarismo o teoría de bienes y fines. Por otra parte, las teorías apriorísticas son aquellas que consideran que existe un origen racional previo a la experiencia que justifica la moralidad en los seres humanos.

La fundamentación empirista es rechazada por los autores en vista de que puede resultar en relativismo ético y porque ninguna teoría empirista (a juicio de estos autores) da respuesta a las observaciones que hiciera Kant de que no se pueden elaborar principios universales a partir de experiencias y que las experiencias no explican la totalidad de los asuntos morales.

Con respecto a la fundamentación apriorista, reconocen Maliandi et al. (2009) que existe cierta limitación al rechazar completamente el uso de la experiencia como fundamento y consideran que “con frecuencia la filosofía se vale del *a priori* para la imposición autoritaria de determinadas ideas” (p. 18). Por este motivo, destacan nuevamente la propuesta kantiana y el enfoque trascendental, como “la capacidad de la razón para analizar sus propias bases operativas” (p. 18).

Cada teoría ética tiene sus seguidores y sus opositores, el asunto en la ética aplicada está en determinar el origen de la conducta moral de los profesionales y no en la simple estructuración de procedimientos de obligatorio cumplimiento que se supone garantizan actuaciones profesionales éticas. Limitar la actuación al cumplimiento de normas de conducta impide el desarrollo ético de los profesionales, mientras que la ética profesional basada en principios con fundamento ético fomenta el desarrollo de la conciencia moral de los individuos.

La tarea de fundamentación ética para el ejercicio de la contabilidad resulta hoy más que nunca una prioridad. En un mundo globalizado, con normas de ejercicio profesional de aplicación internacional, cualquier actuación por fuera de la moral tiene un alcance transnacional y un rápido efecto de desprestigio de la profesión, como ya se demostró en apartados anteriores.

4. Conclusiones

El uso de normas y códigos para la ética profesional puede servir de herramienta para lograr un comportamiento moral aceptable por parte de los profesionales de la contabilidad, pero para esto debe previamente fundamentarse la ética desde el punto de vista filosófico y determinar los principios que de forma racional van a regir las normas de conducta.

Los códigos de conducta que se aplican en gran parte del mundo, como lo son el código del IFAC y el código de la AICPA no aclaran en ningún caso si se realizó una fundamentación previa al establecimiento de los principios que contemplan, y aunque ambos proponen principios, gran parte se dedica a la aplicación de los mismos a casos específicos de la práctica profesional.

Hasta la fecha, los asuntos morales de los profesionales en contabilidad han consistido en el cumplimiento de las disposiciones de las autoridades competentes en la materia, sin embargo, como lo argumentan Cortina et al. (2008) “lo que hace confiable una norma no es quién la dicta, sino qué validez racional posee” (p. 129), y como se ha visto, aun con la existencia de estos códigos de conducta, de las sanciones por el incumplimiento y de la estructuración de principios éticos, los profesionales de la contabilidad siguen incurriendo en faltas morales.

La idea de que los principios incluidos en los códigos de conductas se relacionan con la ética de las virtudes es válida en el sentido de que la integridad, honestidad, responsabilidad, objetividad, confidencialidad y diligencia son virtudes muy deseables en un contador público, pero no se puede afirmar por esto que la ética profesional tenga fundamento en la ética de las virtudes, habría que cuestionarse en primer lugar si estas virtudes se desarrollan en los profesionales de forma natural o si se pueden crear dirigiendo las actuaciones mediante procedimientos y normas.

La postura de fundamentar la ética profesional en la ética del discurso de Apel es muy común, ya que esta teoría concibe la estructuración de normas de conductas para la vida cotidiana, lo que proporciona argumentos para implementar códigos de ética profesional. Pero en primer lugar no está claro si la parte A de la teoría se realizó (la fundamentación racional), en segundo lugar existe una evidente asimetría en la información que poseen las entidades, los contadores y los usuarios que dificulta las condiciones de igualdad y justicia; y en tercer lugar, la teoría requiere que los intereses de cada interlocutor válido sean considerados y defendidos, pero los códigos son elaborados por organismos reguladores con base en las experiencias de un grupo de profesionales y no queda claro si los intereses de toda la posible gama de usuarios de la información financiera han sido tomados en cuenta.

Otra posible fundamentación es la kantiana, pero requiere esta teoría que una ley moral no puede fundamentarse en principios que resultan de la experiencia, en este caso se trataría de reglas prácticas pero no de reglas morales (Kant, 1785). Los códigos que rigen la conducta moral de los contadores públicos, aunque proponen principios éticos, en su mayor parte contienen explicación de la conducta esperada de los contadores públicos en situaciones específicas, e incluso distinguen normas para profesionales en libre ejercicio y normas para profesionales en relación de dependencia, lo que evidencia un basamento totalmente empírico de los asuntos morales. La condición de normas empíricas descarta también el sentido de universalidad que requiere la teoría kantiana.

Por otro lado, aunque los códigos contemplen principios éticos, y que estos principios si sean universales y tal vez cumplan con las características de un imperativo categórico descritas por Kant; el hecho de que se definan como de obligatoria aplicación y contemplen sanciones por el incumplimiento (tal como lo hace el código de la AICPA) se desvía también de la teoría kantiana, puesto que existe una coacción para actuar de cierto modo y se pierde el verdadero concepto del deber moral, como se describe en el principio de *la autonomía de la voluntad* (Kant, 1785).

Queda visto que aunque se reconoce la importancia de la fundamentación ética como paso previo a la ética aplicada, en la profesión contable se limita la conducta moral al cumplimiento de obligaciones derivadas de unos principios, que si bien se refieren a virtudes deseables en los contadores públicos, no responden a argumentos racionales a priori de los profesionales, sino a la experiencia de un grupo de éstos que forman parte de los organismos reguladores de la contabilidad internacionalmente.

Los hechos y argumentos presentados conducen a sugerir la necesidad de fundamentar la ética profesional contable como un aporte para la ciencia y una guía para la práctica profesional. Ya queda en manos de futuras investigaciones determinar la teoría o teorías éticas más apropiadas para esta fundamentación.

Referencias

- Agudelo, M. (enero-diciembre, 2012). Reflexiones axiológicas sobre el ejercicio profesional de la contaduría pública. *Lumina*, (13), 88-104.
- AICPA–American Institute of Certified Public Accountants. (2014). Code of Professional Conduct. Recuperado de <http://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct/Pages/default.aspx>
- Argandoña, A. (2010). La dimensión ética de la crisis financiera. Documento de investigación DI-872. IESE Business School Universidad de Navarra. Recuperado de www.iese.edu/research/pdfs/DI-0872.pdf
- Cortina, A. (mayo-agosto 2002). La dimensión pública de las éticas aplicadas. *Revista Iberoamericana de Educación*, (29), 45-64.
- Cortina, A. (1996). El estatuto de la ética aplicada. Hermenéutica crítica de las actividades humanas. *Isegoría*, (13), 119-134.
- Cortina, A. & Martínez E. (2008). *Ética* (4ª. Ed.). Madrid: Ediciones Akal.
- Horomnea, E. & Paşcu, A. (mayo, 2012). Ethical and Morality in Accounting. Epistemological Approach. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*, número 2–volumen12.
- International Federation of Accountants [IFAC] (2009). Código de ética para profesionales de la contabilidad. Traducción de Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/2009-c-digo-de-tica-para-profesionales-de-la-contabilidad>
- Kant, I. (1785). *Fundamentación de la metafísica de las costumbres*. En M. García Morante (Trad.). Madrid: Centaur Editions.
- Maliandi, R., Thüer, O. & Cecchetto, S. (2009). Los paradigmas de fundamentación en la ética contemporánea. *Acta bioethica*, (15), 11-20.
- Paz, P. (Diciembre, 2005). Los códigos de ética profesional. Una visión filosófica. *Porik An*, 7(10), 89-120.

Satava, D., Caldwell, C. & Richards, L. (2006). Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing. *Journal of Business Ethics*, (64), 271-284.

Siurana, J. (2010). La ética de la ética: el gran desafío de la ética aplicada. XVIII Congrés Valencià de Filosofia. Societat de Filosofia del País Valencià. Recuperado de https://www.academia.edu/2175338/XVIII_Congr%C3%A9s_Valenci%C3%A0_de_Filosof%C3%Ada.

Spalding, A. & Oddo, A. (2011). It's time for principles-based accounting ethics. *J Bus Ethics*, (99), 49–59.