

LA **ÉTICA**
COMO

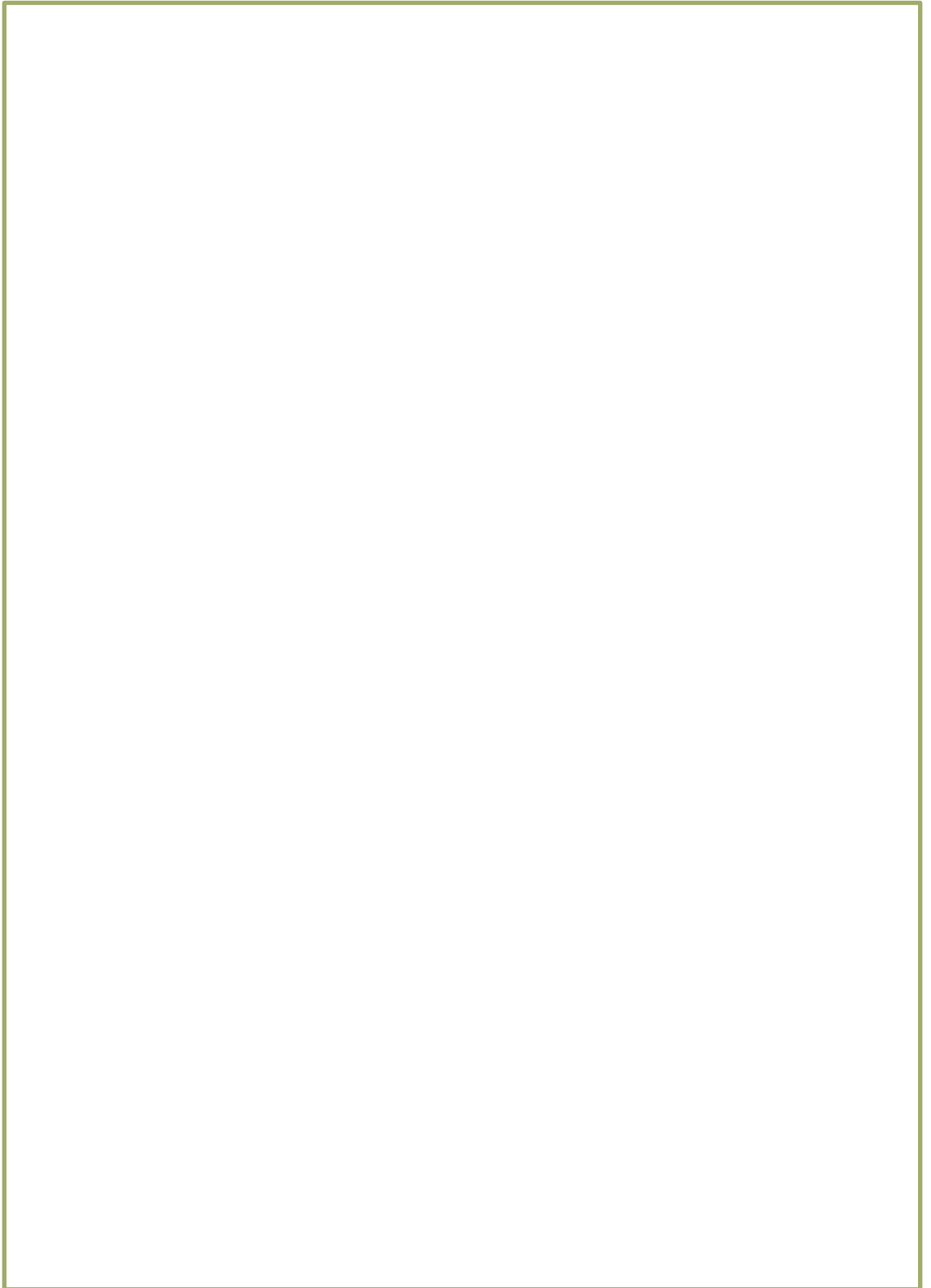
ESENCIA

EN EL
EJERCICIO
PROFESIONAL
DE LA
CONTADURÍA
PÚBLICA, *sus
devenires
y prácticas
sociales*

Juan Carlos Pacheco
EDITOR



Universidad de Los Andes
Consejo de Publicaciones
Red de Facultades de Contaduría Pública de Colombia



LA **ÉTICA**
COMO
ESENCIA

EN EL
EJERCICIO
PROFESIONAL
DE LA
CONTADURÍA
PÚBLICA, *sus
devenires
y prácticas
sociales*

Juan Carlos Pacheco
EDITOR



Universidad de Los Andes
Consejo de Publicaciones
Red de Facultades de Contaduría Pública de Colombia

LA ÉTICA COMO ESENCIA
EN EL EJERCICIO PROFESIONAL
DE LA CONTADURÍA PÚBLICA,
SUS DEVENIRES Y PRÁCTICAS SOCIALES

EDITOR

Juan Carlos Pacheco. Universidad de Los Andes

COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL DE REVISIÓN Y ARBITRAJE

Rodrigo Chaves da Silva, Brasil

Yuli Espinoza, Colombia

Marco Machado, Colombia

Frank Rivas, Venezuela

Percy Aguilar, Guatemala

Iralda Benavides, Ecuador

Este libro fue sometido al debido proceso de evaluación (revisión doble ciego) y dictamen de reconocidos árbitros en el área, resultando favorable su evaluación y publicación dentro del programa de condiciones del Consejo de Publicaciones de la Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela.

Este libro es producto del Acuerdo de Cooperación Interinstitucional entre la Red de Facultades de Contaduría Pública de Colombia (REDFACONT) y la Universidad de Los Andes (ULA), a través del Consejo de Publicaciones. Mérida, estado Mérida, Venezuela.

+58 274 2713210, 2712034, 2711955. cpula@ula.ve

Colección: Ciencias Económicas

Serie: Contaduría

1.ª edición, 2020

Reservados todos los derechos

© Universidad de Los Andes (ULA)

Hecho el depósito de ley

Depósito legal (digital) (Venezuela) ME2020000013

ISBN (digital) (Venezuela) 978-980-11-1985-2

Diseño editorial: Reinaldo Sánchez Guillén vandrakor@gmail.com

Corrector: Luis Paniagua

336

Pacheco, Juan Carlos (Editor)

La ética como esencia en el ejercicio profesional de la Contaduría Pública, sus devenires y prácticas sociales (libro electrónico) / Juan Carlos Pacheco. -1.ª edición.- / Mérida: Universidad de Los Andes, Consejo de Publicaciones, 2020.

5320 Kb / ePUB

140 p.; 17 cm

ISBN: 978-980-11-1985-2

Varios autores

1. Contadores Públicos. 2. Investigación. 3. Bioética. 4. Dilemas morales.
5. Ejercicio profesional. 6. Código de ética. I. Título. II. Universidad de Los Andes. III. Red de Facultades de Contaduría Pública de Colombia.



CONTENIDO

- 8 Los autores
- 10 Prólogo

14-31 **CAPÍTULO I**

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE: UNA RELACIÓN CON EL INTERÉS PÚBLICO

- 16 Introducción
- 17 La corriente principal investigativa en contabilidad
- 21 La corriente interpretativa de investigación en contabilidad
- 24 La visión crítico-interpretativa
- 28 Conclusiones
- 29 Referencias

32-47 **CAPÍTULO II**

LA RESIGNIFICACIÓN DEL SUJETO COMO CAMINO A LA BIOÉTICA CONTABLE

- 34 Introducción
- 35 Hacia un estado de consciencia, aproximación a la génesis del paradigma de consumo y dominación del planeta
- 37 De la ética a la bioética y su contextualización en la disciplina contable
- 41 Implicaciones de la bioética en el sistema cultural contable
- 44 Bioética, una concepción de la disciplina y el sujeto contable
- 46 Conclusiones
- 47 Referencias

48-73 **CAPÍTULO III**

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL ANÁLISIS DEL DESARROLLO DEL JUICIO MORAL EN CONTADORES PÚBLICOS USANDO ECUACIONES ESTRUCTURALES

- 50 Introducción
- 54 Marco teórico
- 55 Dilemas morales y desarrollo del juicio moral
- 60 Marco metodológico
- 62 Propuesta metodológica
- 66 Conclusiones
- 68 Referencias

74-89	CAPÍTULO IV LA CONTABILIDAD AMBIENTAL: DEL VALOR AGREGADO A LA NECESIDAD EMPRESARIAL
76	Introducción
77	Metodología de la revisión
77	Resultados de la revisión temática
77	Beneficios del uso de estrategias sostenibles en las empresas
80	Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C)
82	Algunos casos de medición del impacto ambiental empresarial en Colombia
82	Discusión
87	Conclusiones
88	Referencias
90-123	CAPÍTULO V ÉTICA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL COMO OPORTUNIDAD PARA EL DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL BAJO LA MIRADA DE TERI SHEARER
92	Introducción
95	Metodología
96	La intersubjetividad y el discurso económico
106	Responsabilidad corporativa
112	Contabilidad social
119	Conclusiones
123	Referencias
124-139	CAPÍTULO VI LAS NORMAS CONTABLES-LEGALES ALREDEDOR DEL CONTADOR PÚBLICO Y LA AUSENCIA DEL CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL
126	Introducción
127	El enfoque ético de González
129	El Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad
131	Las normas de conducta ética en México
132	El conflicto de interés en las normas de conducta ética
135	La ausencia del Código de Ética Profesional en las organizaciones
136	Reflexiones finales
138	Referencias

LOS AUTORES

Rubiela JIMÉNEZ AGUIRRE ela@umanizales.edu.co

Doctora en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela. Magister en Gerencia del Talento Humano y Especialista en Revisoría Fiscal de la Universidad de Manizales. Contadora Pública de la Universidad de Manizales. Directora del Grupo de Investigación en “Teoría Contable”. Profesora de pregrado y posgrado de la Universidad de Manizales. La Universidad de Manizales pertenece a RED-FACONT-Colombia.

Norka VILORIA ORTEGA norkaviloria@gmail.com

Licenciada en Contaduría Pública y en Administración, Universidad de Los Andes. Maestría en Administración, Universidad de Los Andes. Doctora en Ciencias de la Educación, mención Administración (UNIEDPA, Panamá). Profesora titular adscrita al Postgrado en Ciencias Contables y al Grupo de Investigación GIFACE, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela. Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables de la ULA.

María del Carmen LONDOÑO CASTAÑO maria.londonocas@unaula.edu.co

Magister en Gestión Empresarial, Contador Público. Profesora de planta Universidad Autónoma Latinoamericana UNAULA, Universidad miembro REDFACONT. Facultad de Contaduría Pública. Medellín, Colombia.

Lina Marcela SÁNCHEZ VÁSQUEZ lina.sanchezva@unaula.edu.co

Doctorando en Administración Gerencial UBJ México, Magister en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente, Contador público. Investigadora asociada Colciencias. Profesora de planta Universidad Autónoma Latinoamericana UNAULA, Universidad miembro REDFACONT, Facultad de Contaduría Pública. Medellín, Colombia.

Albeiro SERNA MARÍN albeiro.sernama@unaula.edu.co

Magister en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente, Contador público. Profesor de planta Universidad Autónoma Latinoamericana UNAULA, Universidad miembro REDFACONT, Facultad de Contaduría Pública. Medellín, Colombia.

Ángel David RONCANCIO GARCÍA angel.roncancio@unimilitar.edu.co

Contador público. Docente-investigador de tiempo completo, director del GECS (Grupo de Estudios en Educación Contabilidad y Sociedad) y del semillero de investigación del GECS de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada. Universidad miembro de REDFACONT.

David Andrés CAMARGO MAYORGA david.camargo@unimilitar.edu.co

Economista, Magíster en Economía y Magíster en Educación. Docente-investigador de tiempo completo y miembro del Grupo de Estudios Contemporáneos en Contabilidad, Gestión y Organizaciones de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada. Universidad miembro de REDFACONT.

Ruth Marina MENESES RIVEROS ruth.meneses@unimilitar.edu.co

Contadora pública, magíster y doctora en Educación. Docente-investigador de tiempo completo y miembro del GECS de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada. Universidad miembro de REDFACONT.

Sandra Patricia ÁLVAREZ MEJÍA salvarezme1@uniminuto.edu.co

Abogado. Especialista en Seguridad Social. Maestría en Derecho. Docente de la Corporación Universitaria Minuto de Dios, UNIMINUTO. Universidad Miembro de REDFACONT.

Albeiro AGUIRRE RÍOS aaguirrerio@uniminuto.edu.co

Economista. Especialista en Finanzas Corporativas y Mercado de Capitales. Maestría en Ciencias Económicas. Docente Corporación Universitaria Minuto de Dios, UNIMINUTO. Universidad Miembro de REDFACONT.

Sol Beatriz VÉLEZ ESCOBAR sovelez@uniminuto.edu

Economista, Contadora pública, especialista en Finanzas y Gerencia Social y Magíster en Dirección y Administración de Empresas, docente y directora del Programa de la Corporación Universitaria Minuto de Dios, UNIMINUTO; Seccional Antioquia Choco, sede Bello, adscrita al programa de contaduría pública, Facultad de Educación Virtual a Distancia. Grupo de Investigación ASOCOP.

María Victoria AGUDELO VARGAS

Contador público. Especialista en Gestión Tributaria. Magíster en Educación y Desarrollo Humano. Universidad de Manizales. Doctora en Ciencias Contables Universidad de Los Andes. Docente e Investigadora Universidad Católica Luis Amigó. Universidad miembro de REDFACONT. Decana de la Universidad Católica Luis Amigó.

María Enriqueta MANCILLA-RENDÓN maenriqueta.mancilla@lasalle.mx

Contador público. Doctora en Administración. Investigadora. Maestría en Administración. Docente e Investigador de la Universidad La Salle-México. Facultad de Negocios. México.

PRÓLOGO

P O R

Edgar GRACIA LÓPEZ

Miembro Académico del Centro Colombiano
de Investigaciones Contables (C-CINCO)

En primer lugar, quiero agradecer la deferencia de los autores por permitirme prologar el contenido de este libro, que sin duda se convertirá en fuente y referente importante para estudiosos e investigadores de la profesión contable. En segundo lugar, reconocer la importancia de los contenidos *Éticos* en estudios que versan sobre la Contabilidad y sus diversas manifestaciones, en la mayor de las ocasiones, soslayados o simplemente ignorados. Se podría incluso afirmar para el caso de la contabilidad social, por ejemplo, que ésta toma sentido *sí y solo sí* está atravesada por postulaciones éticas en relación con la concepción de sociedad que se quiere o se demanda.

La bienvenida que damos a esta obra, desde luego, tiene que ver con la apertura para pensar críticamente la *Ética* y sus relaciones con la sociedad y las organizaciones, asunto de suprema importancia en estos tiempos en los que prima fundamentalmente el individualismo económico, la ley de los mercados y de sobremanera las concepciones que reducen los comportamientos al «*sálvese quien pueda*».

Por supuesto a las sociedades y sus instituciones, siempre les quedan recursos de pensamiento y acción que, asociados a las subjetividades, en forma impresionante promueven salidas a las «crisis»; postulando nuevas condiciones y atributos a las cuestiones *Éticas* y *Morales*. Precisamente, las profesiones y las disciplinas del conocimiento son las llamadas a participar de las soluciones, en tanto en ellas y con una mayor dimensión, puede comprenderse lo ampliamente significado como «*reserva moral*» para adelantar en la constitución de una sociedad más proclive a la equidad y la justicia social y económica. En este horizonte, la contabilidad y sus tendencias, y la Contaduría Pública como profesión; tienen mucho por «*hacer*» y «*decir*».

En relación con la *Ética* hay que decir, corresponde a un fenómeno esencialmente práctico y forma parte integral de problemáticas vinculadas con los malestares de las sociedades, instituciones, organizaciones y empresas. De hecho, en sí misma, la *Ética* es un problema práctico. De tal manera, se es *Ético* no tanto por los discursos encerrados en los contenidos explicativos sino por la manera práctica como se ajustan permanentemente las acciones y las reflexiones, en el sentido de una «*praxis*» que destaca la capacidad de los *Sujetos* para seguir y mantener reglas establecidas socialmente.

Como tal, en términos profesionales y académicos, la *Ética* puede observarse a través de la *Accountability* en su sentido de *rendición de cuentas*, pero más allá en su manera del *held accountable*, es decir «responsabilizado» por sus acciones. Reflexionar la *Ética* en relación con lo significado como «rendición de cuentas» y la «responsabilidad» (individual y social), es, tal vez, el paso necesario e indispensable para contar con *Juicios* que enclaven en el corazón de las prácticas contables la responsabilidad por la consecuencia de las acciones. Precisamente, en mi criterio, así se debe comprender la *Ética*, dispuesta en permanente relación de convivencia con los hechos y la práctica. Precisamente, E. Dussel (2016)⁽¹⁾ reafirma este contenido al decir

«la Ética esa dimensión humana esencial es en primer lugar ‘una práctica’. Lo ético es inherente a la existencia humana en su actuación cotidiana. Tanto singular como comunitariamente toda acción es Ética y lo Ético del acto indica justamente que es práctico» (p. 17).

(1)

Dussel E. (2016).
*14 tesis de ética. Hacia la
esencia del pensamiento
crítico.* Editorial
Trotta.

Desde lo dicho, entonces, se puede afirmar que principalmente los hechos y acciones que observa y estudia la contabilidad, contienen y conllevan una naturaleza *Ética*. Y ello es importante comprenderlo, pues de esta observancia de la contabilidad en su relación con una *Ética*, se constituye la base determinante para el desarrollo material y moral de las sociedades. Sin *Ética*, se pierden las razones y los argumentos base para un entendimiento. En este sentido, también es dable afirmar que, sin *Ética*, se pierde la verdad y veracidad de las normas que soportan el edificio teórico explicativo de las acciones.

Tal vez el mayor de los inconvenientes que existe respecto de la *Ética* y la *moral* en el campo de la contabilidad, lo sea la manera como se constituye y presentan las teorías que acompañan las prácticas contables. Por lo regular las teorías que acompañan a la contabilidad asumen un sentido positivo-instrumental que en la práctica condiciona y expulsa al *Sujeto* como el único portador de los juicios de valor. Desde la óptica positivo-instrumental, las teorías contables terminan propiciando solo descripciones, cuyas enunciaciones adscriben los juicios a decir simplemente una verdad instrumental, desplazando la rectitud o la verdad moral.

Es innegable que los efectos de acciones simplemente estratégicas despojan a los saberes de sentidos de realidad para la transformación real. Estas acciones estratégicas se identifican cuando en el fondo dependen de postulaciones teóricas que teleológicamente consideran los saberes como meros dispositivos positivo-instrumentales.

En contrario, las argumentaciones precisamente deben girar en torno de un horizonte amplio en el que la «*Ética de la Comunicación*» trascienda la simple ética apoyada exclusivamente en la racionalidad de la ciencia. Desde este ángulo es posible observar los trabajos que recoge este libro, con el ánimo de descubrir nuevas miradas frente a un observador que está ávido de alternativas y asuntos diferentes, en el marco de constitución de una *Ética* proclive a la potenciación del desarrollo humano y moral, como base para una sociedad diferente.

CAPÍTULO

I

pp. 14-31

P O R

Norka VILORIA-ORTEGA

Rubiela JIMÉNEZ AGUIRRE

RESUMEN — Resulta lugar común los reclamos a la disciplina contable sobre su estancamiento o poca producción. Sin embargo, es justo reconocer los cambios, los avances y las perspectivas de la Contabilidad en el siglo XX e inicios del XXI, la diversidad de problemáticas no solamente contables sino del interés público y de los métodos de investigación utilizados, distan de las posturas que defienden su estancamiento. La intencionalidad del capítulo se centra en Examinar los cambios del enfoque investigativo en la contabilidad en una relación con el interés público. Se utilizó como metodología el análisis documental de los artículos más representativos en investigación contable, desde un enfoque crítico-interpretativo. Las perspectivas indican que, la Contabilidad seguirá en su proceso investigativo con énfasis en enfoques alternativos y mayor compromiso en su papel como ciencia social comprometida con el sujeto y su rol en la sociedad.

PALABRAS CLAVE:
contabilidad; investigación;
avances; interés público.

PERSPECTIVAS DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE:

UNA
RELACIÓN
CON EL
INTERÉS
PÚBLICO

INTRODUCCIÓN

El interés por conocer, comprender y explicar la realidad en la que vive ha conducido al hombre en la senda de crear y recrear conocimientos. Ahora bien, no existe una forma única para realizar este proceso. La diversidad de enfoques hace de la investigación un campo de discusión rico e inacabado, pero, también dinámico. El conocimiento contable no escapa de estos cambios. Ya desde 1933, Littleton describía que,

La contabilidad es relativa y progresiva. Los fenómenos que forman su materia cambian constantemente. Los métodos más viejos se hacen menos eficaces en condiciones cambiantes; las ideas más tempranas se hacen irrelevantes ante nuevos problemas. Así las condiciones circundantes generan ideas frescas y estimulan el ingenio para idear nuevos métodos. Y ya que tales ideas y métodos resultan acertados ellos por su parte comienzan a modificar las condiciones circundantes. A este resultado lo llamamos progreso (Littleton, 1933: 361).

Resalta el autor, la relación sociedad-contabilidad-sociedad que produce cambios en los métodos y las ideas para abordar los nuevos problemas. Estos cambios de métodos, impulsados por los problemas que plantea la sociedad, Littleton (1933) los asocia a la idea de progreso contable.

El centro del capítulo no es discutir el concepto de progreso contable, como cambios que mejoran una situación; es analizar los cambios en sí mismos, y como éstos han coadyuvado al acervo del conocimiento contable. Desconocer los cambios en los métodos contables de «hacer las cosas» sería un contrasentido, al igual que lo sería desconocer los cambios en la forma de «conocer» en contabilidad, en relación a su objeto de estudio o su metodología. Para Hopwood (1987: 2.017)

La contabilidad no es un fenómeno estático. A lo largo del tiempo ha cambiado repetidamente. Nuevas técnicas han sido incorporadas en la contabilidad. Ha sido llamada a servir a una mayor variedad de propósitos diferentes y cambiantes. (...) Se han incorporado diferentes énfasis a las prácticas contables.

El conocimiento contable y la forma de abordarlo han cambiado a lo largo del tiempo, y todas las discusiones han contribuido al acervo del conocimiento contable, por lo que la intencionalidad central es *Examinar los cambios del enfoque investigativo en la contabilidad en una relación con el interés público*, partiendo del análisis documental de los aportes de las corrientes investigativas más representativas. Para el análisis de los cambios se seguirá la clasificación de Chua (1986) sobre las perspectivas contable, según tres criterios: las creencias sobre el conocimiento, las creencias sobre la realidad y la relación entre la teoría y la práctica; establece a su vez tres enfoques: la corriente principal, la corriente crítica y la corriente alternativa crítica.

De esta forma, a través del análisis documental se establecerán los cambios en los enfoques investigativos y su contribución al acervo del conocimiento contable, estableciendo la relación con el interés público de la contabilidad, que es «una manera de concederle a la contabilidad, una identidad desde la interpretación de las relaciones y situaciones particulares, pero en términos del bien común, y no solamente desde la óptica reduccionista del interés de los particulares» (Jiménez, 2018: 43).

LA CORRIENTE PRINCIPAL INVESTIGATIVA EN CONTABILIDAD

La agrupación de investigaciones en torno a la denominación *corriente principal* es argumentada, por Chua (1986: 602) en que,

La investigación en contabilidad ha estado guiada por un conjunto de supuestos dominantes, no divergentes. Ha habido una visión general del mundo científico, una matriz disciplinaria primaria. Y los investigadores de la contabilidad, como comunidad científica, los ha compartido y continua, compartiendo como una constelación de creencias, de valores, y de técnicas. Estas creencias se circunscriben en las definiciones de «problemas de la vida» y «evidencia científica aceptable».

Desde esta perspectiva, en contabilidad ha prevalecido un estilo de investigación que propicia una separación del sujeto que investiga del objeto investigado. El investigador contable se presenta como un observador «imparcial», de una realidad que le es independiente (aferrada al Positivismo), y, además, busca relaciones causales, que permitan la generalización. Al respecto, Chua (1986: 608), expresa que «la búsqueda de relaciones generalizables es tan extensa que los investigadores de la contabilidad parecen creer que el mundo empírico no sólo es objetivo, sino que, en general, se caracteriza por relaciones conocibles y constantes».

Aferrada al positivismo, la investigación contable considera una realidad física independiente del sujeto, que se puede «cuantificar» y representar de acuerdo con sus propias normas de forma atemporal, es decir, que los hechos pasados, presentes y futuros pueden ser perfectamente conocidos (Martín, 1994), en similitud al concepto de información perfecta de la economía.

Metodológicamente, los investigadores contables privilegian los métodos y técnicas de investigación que permitan separar al objeto del sujeto, describir situaciones, y generalizar a través de herramientas estadísticas, y esto le infunde respeto a la investigación, al ser considerado por la comunidad como más «científicas» (Demski et al., 2000). Por su parte, Mattessich (2003) expresa que «muchos colegas, alimentaron la esperanza de que la nueva investigación estadístico/empírica acabara por solucionar los grandes problemas de la contabilidad y convertiría a la disciplina en una ciencia pura o positiva» (p. 105).

Este enfoque produjo (y produce aún) una extensa y rica investigación en contabilidad. Por ejemplo, estudios de eficiencia de mercados, control interno y teoría de la agencia o la teoría positiva de la contabilidad, entre otros, han contribuido al acervo del conocimiento contable. También, permeó al campo de las prácticas profesionales. Organismos como la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), con sus Consejos de Estándares para la emisión de normas contables, conserva el arraigo al enfoque principal o tradicional, al utilizar y reforzar términos como hipótesis fundamentales, o expresiones como

Para ser representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería *completa, neutral y libre de error*. Naturalmente, la perfección es rara vez, si lo es alguna vez, alcanzable. El objetivo del Consejo es

maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
(IASB, Marco Conceptual 2010; 2013, párrafo CC12, p. 13).

Aunque pareciera que, «los investigadores positivistas cuantitativos permanecen preocupados por la independencia del investigador, la neutralidad de la contabilidad y la objetividad en los análisis» (Parker, 2012: 56), este enfoque ha beneficiado el rigor de las investigaciones en contabilidad, al darle importancia a la validez y confiabilidad a través de métodos estadísticos; permite la descripción de hechos, y su vinculación entre causas y consecuencias, y además de apoyar la generación de conocimiento que puede generalizarse.

Relación con el interés público

De acuerdo con Jiménez (2018), el interés público en esta corriente atribuye condiciones éticas, regida por los organismos internacionales de contabilidad⁽²⁾ y las normas emanadas por la regulación contable, de esta forma, la ética que se constituye para la actuación profesional en las organizaciones y el concepto de interés público que comparten los contadores y auditores y, que está ampliamente aceptado, es el de proteger los derechos de los inversionistas y acreedores (*The Corporate Report*, 1975; AICPA, 1973, 1988; Dellaportas y Davenport, 2008; Neu y Graham, 2005; Niemeier, 1967; Cassinelli, 1967; Sawabe, 2005).

(2)

International
Federation of
Accountants (IFAC,
2014); International
Accounting Standards
Board (IASB, 2010).

Expresiones como ética, confianza, responsabilidad social empresarial y corporativa, seguimiento a estándares de información financiera, son acepciones que trabajan insistentemente los organismos internacionales (IFAC; IASB; FASB) en búsqueda de la legitimización del interés público, que podría constituirse en una ideología, en este sentido Baker (2009: 255) manifiesta que, «la ideología es entendida como un conjunto de ideas que reflejan los intereses de un grupo o clase particular y, no necesariamente de una clase dominante o gobernante».

En contabilidad algunas manifestaciones de ideología se han presentado de la siguiente manera: Baker (2009) citando a los siguientes autores realiza una presentación de lo que puede ser la representación de la ideología en contabilidad. Zeff (1978) revela los efectos nocivos de la contabilidad sobre la capacidad que tienen ciertas personas para satisfacer sus necesidades y deseos; Neimark (1986), presentó argumentos para dar un sentido positivo al interés público en lugar de una visión Hobbesiana individualista que se fundamente en intereses privados; Williams (1986), realiza

una crítica a la contabilidad desde la perspectiva de la equidad y de la justicia procedimental; Leheman (1992), discutió las ideologías políticas y sexistas que están implicadas en las prácticas contables; Tinker, Merino y Neimark (1982) y Tinker (1988), revelaron los aspectos ideológicos subyacentes en el paradigma de investigación positiva; Shearer y Arrintong (1989), criticaron la ideología masculina que subyace en el cálculo del ingreso contable.

Como puede notarse, los elementos que relacionan estos estudios es la reflexión sobre la contabilidad como un esfuerzo interesado y el papel clave que juega la ideología en la manera en la que la contabilidad ha sido usada para el avance y la realización de intereses particulares.

Jiménez (2018) expresa que el interés público es un concepto crucial en la profesión contable. La *International Federation of Accountants* (IFAC), elabora un documento en el cual expresa que «el interés público es una ventaja común que permite que todos los ciudadanos compartan los beneficios de la profesión contable» (2010: 4). Adicionalmente, en todos sus Consejos Asociados tales como: *International Accounting Standards Board* (IASB), *Internacional Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) y la *Internacional Ethics Standards Board* (IESBA), manifiestan que sus estándares se proponen en función de la protección del interés público, no obstante esta observación, en la operacionalización de los mismos priman los intereses privados y la conservación de los intereses particulares, como se ha evidenciado en los párrafos anteriores.

En esta vía de análisis, Preston et al., (1995) recalca que esta corriente, se ofrece como la razón y la necesidad para que las profesiones adopten códigos de ética que sirven para garantizar y proteger los intereses del cliente, en un compromiso donde los profesionales ofrecen servicios especializados que no pueden ser fácilmente medidos o evaluados en cuanto a su calidad. Tal posición es normalmente acompañada de una solicitud de derechos exclusivos para la práctica. En estas condiciones se dice que el interés público se sirve tanto de la regulación profesional como de la conducta de sus miembros para por proteger a los acreedores y proveedores potenciales del capital sin escrúpulos y sin reservas.

Las anteriores acepciones están soportadas por (Johnson, 1972; Larson, 1977; Willmott, 1986; Osiel, 1984; Briloff, 1990; Sikka y Mitchell, 1993), quienes sostienen que el código de ética es un medio utilizado para por la profesión para asegurar privilegios para sus miembros, donde prima el interés privado y no el bien común.

LA CORRIENTE INTERPRETATIVA DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD

La corriente principal realizó importantes avances al conocimiento contable, sin embargo, no contestaba preguntas relacionadas con el papel del contador público como sujeto y en la sociedad. Lowe y Tinker (1977), reconocidos por ser pioneros de esta corriente, reclamaban la necesidad de cambiar nuestras percepciones acerca de la práctica contable, no solo desde sus sustentos disciplinares, sino desde su papel en la sociedad; así como, el supuesto de que la contabilidad es un hecho dado, fuera del contador, que surgió por generación espontánea, argumentaba que,

La necesidad de un criterio social para la práctica de contabilidad proviene no sólo de una preocupación general por el desarrollo social, sino también de una pregunta más inmediata sobre la viabilidad y la supervivencia de la profesión en la sociedad. Los supuestos previos – implícitos en cualquier declaración de política contable – que, «al principio» había tierra, el fuego, el agua, el aire y la contabilidad, deja de reconocer, completamente, las condiciones sociales particulares y necesidades que dieron ocasión y sostienen a la contabilidad como una actividad. En estos términos, las actividades institucionales, como la contabilidad, posee muchos artefactos que son «fabricados» en respuesta a fuerzas sociales particulares y necesidades. Tales artefactos se hacen prescindibles cuando ellos dejan de servir tales objetivos sociales. La historia de sociedad está llena de los huesos blancos de especialistas obsoletos; artes, habilidades y disciplinas (y diferentes tipos de sociedades) (ob. Cit.: 256).

Este reconocimiento de las condiciones sociales y de las necesidades particulares que dieron origen a la contabilidad, e impulsan sus cambios, también implica reconocer, que la misma se desarrolla por seres humanos, a través de distintos dispositivos que buscan dar respuesta a las exigencias de la sociedad. Los dispositivos son dinámicos y prescindibles (veamos, por ejemplo, el proceso de armonización contable), el sujeto contador público es quien reflexiona y, le da sentido al significado de esos artefactos. Así, para Chua (1986: 614) «en esencia, el científico interpretativo busca dar sentido a las acciones humanas integrándolas en un conjunto intencional de objetivos individuales y una estructura social de significados».

La visión interpretativa del conocimiento reconoce la intersubjetividad como forma de construcción del conocimiento. Las observaciones y reflexiones de un fenómeno son pertinentes y válidas si el *otro* se ve reflejado. La intersubjetividad es reconocer nuestros pensamientos en otros sujetos, y permite a los seres humanos compartir, deliberadamente, sus experiencias, sus expectativas y sus sentimientos hacia el objeto/sujeto (Dussel, 2000).

Estas reflexiones deben ser contextualizadas y en el marco del mundo de la vida o de la cotidianidad, en el mismo coexisten elementos naturales y elementos sociales (como la cultura, el lenguaje, los símbolos), por lo que la realidad desde esta visión, aunque existe, no tiene significado hasta que el sujeto reflexiona sobre la misma (Chua, 1986).

Para Roslender y Dillard (2003: 330) un grupo importante de investigadores contables se interesó en

[L]a construcción de una sociología de la contabilidad, como un complemento a su historia, filosofía y política. Hay motivos para concluir que unos en la vanguardia, incluso Lowe y Tinker, encontraron su camino hacia la sociología vía un interés al control de gestión y sus apuntalamientos de psicología organizativos. El control de gestión como sub-disciplina había comenzado a tomar forma dentro de la contabilidad, el estudio de las organizaciones se había hecho con mayor información por la combinación de pensamiento de sistemas y perspicacias sociológicas.

Así, para los autores, la corriente interpretativa en contabilidad se sustenta en la sociología crítica, y a su vez en la Teoría de Contingencia como «una manifestación potente de este nuevo enfoque al análisis organizativo» (ob. Cit: 330) que coadyuva a fundamentar a la Contabilidad Administrativa o de Gestión como una nueva disciplina.

Explican Roslender y Dillard (2003) la existencia de dos etapas investigativas en contabilidad crítica. En una primera se orientó hacia el marxismo, como exponentes en contabilidad menciona a Hoogvelt y Tinker (1977) y Tinker (2000) quienes, a su juicio, se orientaron en el marxismo y justifican su decisión en la necesidad de «inscribirse en una teoría claramente radical, la perspectiva sociológica marxista» (p. 331). La segunda, etapa, se relaciona con la sociología crítica y se marcaron tres tendencias: el interaccionismo simbólico, la fenomenología; y la teorización sociológica. Estas

tendencias permearon la investigación contable de un grupo de investigadores interpretativos, y «un segundo grupo de investigadores interdisciplinarios contables orientó sus esfuerzos a comprender la contabilidad en su contexto organizativo» (p. 331).

Un investigador contable en este enfoque investigativo y reconocido como pionero fue Tony Lowe. Para Laughlin (2014), Lowe aportó la convicción de que se debía fundamentar epistemológicamente las investigaciones, desde las ciencias sociales, pero a la vez, que se debía ser abiertos a distintos desafíos intelectuales. Así mismo, se reconoce su impacto en los procesos educativos, al darle mayor prevalencia a los estudios sociales y las lecturas, así los procesos de investigación y publicación se convirtieron en prioritarios, con un enfoque bidireccional: tanto profesores como estudiantes aprendían uno del otro.

Un aporte fundamental, de los investigadores de esta corriente fue la creación de la revista *Accounting, Organizations and Society* (AOS), en 1976, que brinda un espacio para la discusión de estos temas que se alejaban de la investigación dominante, y que regularmente se publicaba en *American Accounting Review*; así mismo, surgen nuevos espacios de discusión como seminarios y congresos académicos dedicados al tema. Además, permite «explorar los aspectos no técnicos de la contabilidad, empleando la lente de otra disciplina» (Roslender y Dillard, 2003: 333).

Esta forma de estudiar la contabilidad permite ampliar los problemas de investigación, contextualizándolos en su «mundo cotidiano» que no es otro que las organizaciones, dejando de lado los complejos modelos y simulaciones que, aunque pueden ser altamente sofisticados, siempre resultan en una simulación de la realidad. Por otra parte, la comprensión de la contabilidad incluye a los sujetos, y es en la interacción en la que se produce e interpreta el conocimiento de forma contextualizada.

Relación con el interés público

El interés público en esta corriente es la interacción de los sujetos en la sociedad, con manifestaciones psicológicas y sociológicas que se orientan hacia la ética, el ser y el comportamiento humano en la organización, comprensión que devela sentidos y significados, pero no se llega a la emancipación del sujeto. Como se observó anteriormente esta visión permite el trabajo de la contabilidad de gestión y provee los insumos necesarios para el control de la gestión, los presupuestos y la planeación que puede oscilar entre la financiera, ambiental y social.

Se privilegian informes como los del Global Reporting Initiative (GRI), informes de sostenibilidad de las organizaciones, los derechos humanos y la corrupción, a, si mismo se favorecen los reportes de responsabilidad social empresarial y ecológica, en este sentido Larrinaga (1999) expresa que no es una manipulación intencionada, sino una forma de evitar los conflictos.

Conviene subrayar que la contextualización del contexto juega un papel fundamental, de tal manera que se corre el riesgo de adoptar medidas circunstanciales, legitimando prácticas por periodos de tiempo no muy largos, dificultando la sostenibilidad de las organizaciones.

LA VISIÓN CRÍTICO- INTERPRETATIVA

La visión crítico-interpretativa rescata, entre otros aspectos, la consciencia de la historicidad. El ser humano «no está restringido a existir en un estado específico.

Su ser y su entorno material no está agotado por sus circunstancias inmediatas» (Chua, 1986: 619), y esta historicidad no es neutral, está permeada por ideologías y creencias que de alguna forma *dominan* el actuar del hombre en un contexto. Es importante identificar la ideología y otros mecanismos de dominación para una comprensión de la realidad. Para Gaffinkin (2010: 34)

Estas teorías sociales han reconocido que hay varias dimensiones del conocimiento, en las disciplinas sociales que han sido pasadas por alto hasta ahora, ignoradas o rechazadas por el pensamiento moderno dominante. Éstas incluyen factores culturales, históricos, políticos y lingüísticos todo de los cuales es estrechamente interrelacionado.

Un investigador crítico interpretativo puede examinar las relaciones del todo y las partes, individuo y sociedad, como un escenario, en un contexto temporal, económico, y social, en el que se pueden comprender los conceptos y sus formas de aceptación en la sociedad, pero no de forma neutral o aséptica, sino con una mirada crítica de los procesos. Se requiere de una auto-reflexión, así Gaffinkin (2006: 11) expresa que, «La auto-reflexión requiere la aceptación de la importancia de la acción humana en la creación de conocimiento. Es necesaria, porque sin ella las relaciones de poder opresivas estarán ocultas», en el mismo sentido, Roslender (2003: 341) expresa que,

[E]n su forma más simple, el proyecto de la contabilidad crítico está referido por la promoción de la consciencia de sí mismo, y reflexión de las condiciones y consecuencias de la contabilidad concebida como una institución central dentro de la sociedad moderna que espera una acción responsable.

Es la auto-reflexión sobre el estado de las cosas de la contabilidad, lo que permite la crítica, y a partir de ella la promoción de cambios. Sin embargo, este proceso reflexivo no es sencillo. Gaffinkin (2010: 35) advierte que

En términos generales, los contables han evitado, de forma significativa, la auto-reflexión. Sin duda la mayoría de los investigadores de la contabilidad sigue sin poner en duda los rasgos esenciales y supuestos de su disciplina. Del mismo modo, la mayor parte de practicantes están contentos con su actuar sobre la base de las asunciones fundamentales de prácticas pasadas, a pesar de que algunas de éstas han contribuido a las crisis financieras y sociales que hemos sufrido en años recientes.

Pareciera, que la actitud pasiva de los contables los mantiene atado a formas de pensamiento tradicional, y como una reacción a esta situación surge la visión crítico-interpretativa de la contabilidad.

La investigación contable, desde la visión crítico-interpretativa, ha sido conceptualizada de diversas formas. Gaffinkin (2010: 43) la comprende como «abrir la posibilidad de pensar diferente» en busca de un cambio positivo, y desde esta perspectiva argumenta que existen investigadores que sin declararse epistemológica y ontológicamente como críticos interpretativos han realizado reflexiones que se oponen al *status quo* de la contabilidad. Roslender (2003: 340) considera que «la contabilidad crítica consiste en que los involucrados en el proyecto de contabilidad crítica consideren que sus aportes deben ser expresamente diseñados para llevar a cabo un cambio social». Es decir, las investigaciones deben conducir a un cambio del *status quo*, y explica el autor «es un compromiso explícito al proyecto de contabilidad crítica y no una forma de activismo al usarlo como etiqueta» (p. 340).

Laughlin (1999: 73) expresa que el enfoque de contabilidad crítica se puede comprender como

[U]n entendimiento crítico del papel de los procesos, las prácticas y la profesión de la contabilidad en el funcionamiento de sociedad y las organizaciones con la intención de usar aquel entendimiento para participar (donde sea apropiado) un cambio de estos procesos, prácticas, y la profesión.

Laughlin, (1999) expone que existen cuatro características de la contabilidad desde su postura crítica:

1. **Es contextual:** la contabilidad tiene consecuencias sociales, políticas y económicas, por lo que no debe entenderse fuera de contexto o ignorando los efectos de las acciones de la contabilidad.
2. **Es comprometida:** busca siempre cambiar para mejorar las prácticas o la profesión. Las reflexiones no pueden hacerse para sí mismos, sino como una forma de influir en el contexto.
3. **Es de amplio espectro:** se vincula al funcionamiento de la contabilidad en la sociedad, tanto en aspectos macro relacionados con regulaciones del Estado o de organismos contables o convenciones de la sociedad, como lo micro, que se refiere a la contabilidad en las organizaciones y su impacto en las personas.
4. **Es interdisciplinaria:** Se retroalimenta de los avances teóricos y metodológicos de otras disciplinas, para abordar problemas cada vez más complejos de la contabilidad; pero a su vez, se compromete a ofrecer otras perspectivas metodológicas a otras disciplinas.

La postura de Laughlin (1999) aporta elementos epistemológicos y ontológicos de las investigaciones critico-interpretativa. Sin desconocer la importancia de la autorreflexión (como el inicio de la investigación) y su propósito final de generar un cambio (entendido, tanto como la forma de «ver» una situación, como la de propiciar una situación distinta que tienda a ser positiva), en Laughlin (1999) se puede comprender que desde la postura de la realidad (ontológico) un investigador crítico interpretativo, acepta que existe una realidad contable, pero es contextualizada por lo político, lo social y lo económico, es decir, no está fuera y estática del investigador,

sino por el contrario es dinámica y permeada por las reflexiones del investigador. Este contexto contable es influido y a la vez influye en la sociedad, tanto en lo macro (Estado) como en lo micro (las personas).

Desde el aspecto epistemológico, el enfoque crítico interpretativo en contabilidad es interdisciplinario, es decir se «alimenta» de otras disciplinas, en sus teorías y métodos para resolver problemas contables, pero a su vez, se compromete al aporte a otras disciplinas. La contabilidad se empieza a permear en el conocimiento económico y social. La reflexión como método de generación de inquietudes y como forma de propiciar cambios, no es un proceso «egoísta», para el propio investigador, se trata de un proceso que permite influir en el contexto.

Los aportes de este enfoque se orientan a la posibilidad de comprender a la contabilidad en un contexto complejo, de plantearse desde diversas percepciones preguntas que involucran al sujeto y las relaciones de poder que lo circundan, y la posibilidad de métodos de investigación alternativos, que guían la auto-reflexión y su propuesta de cambio.

Es importante reconocer, el aporte de Richard Laughlin, quien pionero de lo crítico interpretativo trabaja desde 1985 en una propuesta metodológica, desde este enfoque, para la contabilidad. El *Middle Range*, o teoría del punto medio, busca lograr los consensos entre posturas radicales, sin prejuicios y como posibilidad de cambio en la disciplina. Esta metodología, resulta en una guía para otros investigadores, que ha generado una interesante línea de investigación.

Relación con el interés público

El interés público en esta corriente es la mediación entre la disciplina y la profesión para la sustentabilidad de las organizaciones sociales, en cuyo seno se tipifican las categorías de confianza, ética, responsabilidad profesional y el bien común. Como la corriente crítica se centra en la emancipación del individuo y en su propia realización, se ejerce la doble acción de controlador y controlado, ejerciendo tensiones y más que la sostenibilidad de las organizaciones empresariales promueve la sustentabilidad de la sociedad en sentido de justicia y equidad, es decir la vida.

En la corriente crítica el interés público integra: el ámbito de los sujetos, sus creencias y valores para el bienestar de la sociedad

que se representan en responsabilidad, bien común, confianza y ética, con la connotación de la contabilidad como una práctica social que construye, modifica y, legitima formas de acción social, trasciende los aspectos instrumentales y financieros.

CONCLUSIONES

La disciplina contable, al igual que otras, ha atravesado distintos enfoques investigativos, los cuales han realizado aportes significativos al conocimiento. No se puede desconocer, por ejemplo, los aportes de Mattessich, Watts y Zimmerman, o de Lowe, Hopwood, Macintosh o Laughlin, y pensadores Latinoamericanos como Tua Perea, Esteban Hernández, quienes desde sus perspectivas se atrevieron a pensar la contabilidad.

Las discusiones epistemológicas sobre su estatus como disciplina, de su ontología, de su *onto* (objeto de estudio), y por supuesto, de la metodología, enriquecen el acervo del conocimiento contable y, son síntomas de su madurez. Por el contrario, los silencios y la aceptación del *status quo*, «paraliza» el conocimiento. De esta forma, el que la contabilidad este activamente revisando las posturas epistemológicas y ontológicas de investigadores contables, es un reconocimiento de nuestros avances, pero también un compromiso para continuar.

El siguiente paso debe ser comunicarnos y aportar a las otras disciplinas. Hasta ahora, con honradas excepciones, nos hemos «alimentado» del conocimiento de otras disciplinas, y aunque se han realizado aportes no son reconocidos directamente como contables, un ejemplo de esto es la Teoría de la Agencia (referida a los controles internos y externos, por parte de accionistas no directivos).

El camino de la creación y recreación del conocimiento contable está en constante construcción, y requiere de investigadores que piensen en su disciplina, argumenten sus resultados y se mantengan firmes en sus posturas, pero con disposición a dialogo, en función de contribuir al conocimiento contable, y al de otras disciplinas.

Desde la perspectiva del interés público, la corriente crítica predispone a los sujetos para el cambio de los esquemas interpretativos de la contabilidad, puesto que se indagan las causas y se ponen de manifiesto las consecuencias del actuar profesional que no esté con consonancia con la sustentabilidad de las organizaciones sociales y humanas para producir los cambios; la corriente princi-

pal a partir de la regulación contable y específicamente del código de ética apalanca la sostenibilidad de las organizaciones desde la perspectiva del mercado de capitales y, la interpretativa centra su interés en la comprensión y significados del comportamiento de los profesionales contables para determinar su productividad.

Referencias

- Accounting Standards Steering Committee. (1975). *The corporate Report. A discussion papers*. Accounting Standards Steering Committee London.
- American Institute of Certified Public Accountants. (1988). *Code of professional conduct*. New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants. (1973). *Code of professional conduct*. New York: AICPA.
- Baker, R. (2009). ¿Cuál es el significado del «interés público»? Examinando la ideología de la profesión de la Contaduría Pública Americana. En M. Gómez y C. M. Ospina (comp.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la Contabilidad*. Bogotá: Universidad de Antioquía / Universidad Nacional, 222-243. Original publicado en 2005. Baker, C. R. (2005). What is the meaning of «the public interest»? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(5): 690-703.
- Chua, W. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, Vol. LXI, N° 4, U.S.A., October. Disponible en www.jstor.org/stable/247360
- Chua, W. F. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. M. Gómez, y C. M. Ospina. (comp.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la Contabilidad*. Bogotá: Universidad de Antioquía / Universidad Nacional, 37-78. Trabajo original publicado en 1986. Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *Accounting review*, 601-632.
- Dellaportas, S. & Davenport, L. (2008). Reflections on the public interest in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(7): 1.080-1.098.
- Demkis, J.; Fellingham, J.; Ijiri, Y. & Sunder, S. (2002). Some thoughts on intellectual foundations of accounting. Conferencia de la Universidad Carnegie Mellon. En: *American Accounting Association: Accounting Horizons*, Vol. 16. No. 2. Disponible en: www.citeseerx.ist.psu.edu
- Dussel, E. (2000). *Sobre el sujeto y la intersubjetividad: El agente histórico como actor en los movimientos sociales*. Disponible en: <http://ceapedi.com.ar/imagenes/biblioteca/libros/104.pdf>
- Gaffikin, M. (2010). *Being Critical in Accounting*. En: *International Review of Business Research Papers*, Volume 6. No. 5. Disponible en: <http://ro.uow.edu.au/commpapers/2095/>
- Gaffikin, M. (2006). *The Critique of Accounting Theory*. Australia: University of Wollongong. Disponible en: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1040&context=accfinwp>
- Hopwood, A. (1978). *Towards an Organizational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems*, *Accounting, Organizations and Society*. Disponible en: [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682\(78\)90003-X](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682(78)90003-X)
- Hopwood, A. (1987). *The Archaeology of Accounting Systems*. En: *Accounting Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3. Disponible en: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368287900389>

- IASB. (2013). *Normas Internacionales de Información Financiera. El Marco Conceptual para la Información Financiera 2010*. Parte A. Reino Unido: IFRS Foundation. Traducción Oficial.
- International Federation of Accountants (IFAC, 2010). *Policy Position Paper #4: A Public Interest Framework for Accountancy Profession*. Exposure Draft, November 2010. New York: International Federation of Accountants.
- Jiménez, R. (2018). *El interés público en contabilidad desde la perspectiva Middle-Range Thinking de Richard Laughlin*. (Tesis Doctoral). Universidad de Los Andes Mérida, Venezuela.
- Johnson, T. (1972). *Professions and Power*. London: MacMillan.
- Larson, M. S. (1977). *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. University of Berkeley.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en Contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*, 2(3): 103-131.
- Laughlin, R. (1999). Critical accounting: nature, progress and prognosis. En: *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 12, No. 1. Disponible en: <http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/09513579910259942>
- Laughlin, R. (2014). Tony Lowe and the Interdisciplinary and Critical Perspective on Accounting project. Reflections on the Contributions of a Unique Scholar. En: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27. No. 5. Disponible en: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/AAAJ-04-2014-1672>
- Littleton, A. C. (1933). *Accounting Evolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Company.
- Lowe, E. & Tinker, A. (1977). Siting the Accounting Problematic: Towards an Intellectual Emancipation of Accounting. En: *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 4, No. 3. Disponible en: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-5957.1977.tb00712.x/full>
- Martín, J. (1994). La economía de la información y la incertidumbre: el papel informativo de los precios y la formación de expectativas. Universidad de Sevilla. *Revista Estudios de Economía Aplicada*, No. 2.
- Neu, D. & Graham C. (2005). Accounting Research and the Public Interest. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 18(5): 585-591.
- Niemeyer, G. (1967). El interés público y la utilidad privada. En: *Interés público*, Capítulo I, 15-26. México: Roble. Original publicado en inglés en 1962.
- Osiel, M. J. (1984). The politics of professional ethics. *Social Policy*, 15(1): 43-49.
- Parker, L. (2012). Qualitative Management Accounting Research: Assessing Deliverables and Relevance. En: *Critical Perspectives on Accounting*, No. 23. Disponible en: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235411000761>
- Preston, M.; Cooper, D.; Scarbrough, D. & Chilton, R. (1995). Changes in the Code of Ethics of U.S. Accounting Profession, 1917 and 1988: The Continual Quest for Legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6): 507-546.
- Roslender, R. & Dillard, J. (2003). Reflections on the interdisciplinary Perspectives on accounting Project. En: *Critical Perspectives on Accounting*, No. 14. Disponible en <http://www.arikamayanti.lecture.ub.ac.id/files/2014/03/Roslender-Dillard-2003-Reflections-on-The-Interdisciplinary-Perspectives-on-Accounting-Project.pdf>
- Sawabe, N. (2005). Accounting for the Public Interest: a Japanese Perspective. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 18(5): 603-630.

- Sikka, P. & Mitchell, A. (1993). Accounting and Change. *Critical Perspectives on Accounting*, 4(1): 29-52.
- Willmott, H. (1986). Organizing the Profession: A Theoretical and Historical Examination of the Major Accountancy Bodies in the U.K. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 555-580.

CAPÍTULO

III

*pp.*32-47

P O R

María del Carmen LONDOÑO CASTAÑO

Lina Marcela SÁNCHEZ VÁSQUEZ

Albeiro SERNA MARÍN

R E S U M E N — El capítulo tiene como propósito realizar una visión reflexiva de la bioética y su influencia en la concepción del sujeto contable. La metodología propuesta parte del análisis de teorías y estudios previos sobre el tema de la bioética y su implicación en las regulaciones y prácticas propias de la disciplina contable, para lo cual se realiza el análisis de contenido de textos académicos en el campo de las ciencias sociales con la interpretación por parte de los autores respecto de la temática en cuestión. Los hallazgos permiten indicar la necesidad de interrelacionar la enseñanza de la bioética de forma trasversal en la formación profesional, ampliar la visión de responsabilidad del profesional contable frente a la protección de la vida en todas sus formas y el diálogo de saberes para responder de manera coherente a los retos planetarios que se imponen a una profesión de alta responsabilidad como la contable, bajo la tutela de la fe pública.

PALABRAS CLAVE:
bioética; contabilidas;
desarrollo sostenible;
sujeto contable.

LA RESIGNIFICACIÓN DEL SUJETO

COMO
CAMINO
A LA
BIOÉTICA
CONTABLE

INTRODUCCIÓN

La bioética o ética de la vida, implica una visión integradora del conocimiento, cuyo propósito trasciende la discusión por el campo disciplinar y sitúa al sujeto en su responsabilidad frente a sus actuaciones para con la sostenibilidad y permanencia de toda forma de vida en el planeta. En concordancia con lo anterior, el conocimiento contable entendido como saber social más allá de satisfacer los intereses de información financiera, debe también abordar la representación de otras realidades en sintonía con las necesidades de los diferentes grupos de interés.

Es por ello que este capítulo aborda la posición del sujeto contable desde una construcción del diálogo de saberes para la conservación del patrimonio natural, en primer lugar reconociendo al individuo como arquitecto de su propia vida y del mundo que lo rodea, en una reflexión que necesariamente debe hacerse para dar cuenta de los efectos de sus acciones, en segundo lugar, como sujeto de conocimiento, en amparo de su responsabilidad por dar fe pública, con una visión crítica que parte de entender las tensiones entre los diferentes intereses organizacionales y su correlación con el desarrollo sostenible, de manera que le permita dar cuenta de la triple línea de resultados: ambiental, social y económica.

El capítulo se estructura en cuatro apartados, en el primero se presenta el desarrollo de la postura respecto del paradigma económico dominante del consumo y su consecuente efecto frente a la actitud del ser humano despótica hacia la naturaleza. En el segundo apartado, el lector encontrará una contextualización sobre el tránsito entre la ética vista desde su forma tradicional hacia la bioética y sus formas de aprehensión en el saber contable, lo cual deriva en el apartado tercero al indicar las implicaciones sobre la cultura contable. Es así como el Contador Público, representante fundamental de la disciplina se invita a encarar los retos y desafíos para la academia, la profesión contable, la persona misma en cuanto al relacionamiento con todas las formas de vida y la protección del interés público. Finalmente se presenta la propuesta de abordar la bioética con énfasis en el sujeto contable.

HACIA UN ESTADO DE CONSCIENCIA, aproximación a la génesis del paradigma de consumo y dominación del planeta

El ser humano ha escrito su propia historia y la historia del planeta, en una carrera de supervivencia, de lucha constante, de creación, destrucción y transformación. En un primer momento, en esa lucha, se midieron las fuerzas de la naturaleza y del hombre, su capacidad de adaptación y evolución, de conservación de su hábitat, sus valores y pilares de vida; los procesos cognitivos y nivel de consciencia acerca de su propia existencia y el valor que ha dado al mundo que lo rodea han definido su actuar y forma de relacionarse entre sí y con su entorno en general.

Después, cuando el hombre fue adquiriendo mayores aptitudes y saberes, cuando pasó de la supervivencia a la acumulación, esa lucha cambió de dirección, el hombre enfrentado así mismo, bajo la bandera de la dominación y el poder; como consecuencia de esto, el surgimiento de las clases sociales podría leerse como la base del sistema económico, político y social que poseemos actualmente. Sistemas con profundos retos éticos, humanos y ambientales, reflejados en un planeta con múltiples problemas en sus ecosistemas, inequidad, desigualdad, amplias brechas sociales, altos niveles de corrupción en todas las esferas de la sociedad, entre otros aspectos.

Consideramos que en este punto podría radicar el origen del paradigma de la acumulación de riqueza, cuando la posesión de recursos y conocimientos brindaron una posición de poder, de autoridad y hubo una transformación cultural, no a partir de una consciencia ética colectiva y universal sino de los intereses económicos, políticos y religiosos de unos pocos que ostentaban el poder.

De ahí que la forma como han sido explotados los recursos naturales para satisfacer la voracidad de la pretensión humana ha llevado a un desgaste del planeta y todos sus sistemas naturales; esta situación ha sido alertada por organizaciones civiles, gubernamentales y privadas del orden mundial, nacional y regional desde distintas épocas con el propósito de visibilizar una situación que está en manos de toda la población, no alcanzaría el esfuerzo de unos pocos.

Como lo expresa (Capra, 1998) a medida que el siglo se acerca a su fin, los temas medioambientales han adquirido una importancia primordial. Nos enfrentamos a una serie de problemas globales que dañan la biosfera y la vida humana de modo alarmante y que podrían convertirse en irreversibles en breve. Dos décadas des-

pués estos problemas globales se han agudizado, los esfuerzos por direccionar el futuro del planeta hacia un desarrollo sostenible en todas sus facetas no han dado los frutos esperados, ¿será entonces que debe replantearse la forma y la profundidad de cómo se ha abordado este tema de tan vital importancia como lo es el desarrollo sostenible?

Estas reflexiones en torno a la visión antropocéntrica respecto de la naturaleza imprimen una necesidad de revisión de la visión humana en el sistema social; en el campo contable la construcción de visiones compartidas es parte de la construcción de un proyecto social del que el profesional debe entenderse como actor fundamental, así

Un pensamiento ético, sustentado en principios y normas de conducta universal, será la única «carta de navegación» colectiva posible hacia el futuro, respetando, enriqueciendo y alimentándose de la sabiduría ancestral y los aportes de todas las culturas y civilizaciones, en un diálogo pluricultural abierto y transparente; no será la homogeneización de costumbres y comportamientos lo que ofrecerá la viabilidad en el futuro, lo será la diversidad creativa y, la contextualización, del diario vivir sobre las raíces históricas y culturales (Ospina, 2003).

De lo anterior, se colige también la prevalencia del interés general sobre el individual, no obstante, es notable que en el contexto de dominación prevalecen intereses diversos principalmente vinculados a la aportación de capital; por ello es necesaria la regulación de conductas a través de códigos y normativas, las cuales son producto de los acuerdos sociales de mínimo, respeto y acatamiento de los derechos y deberes por cada uno de los miembros de la sociedad.

Sin embargo, es la acción individual la que sustenta la construcción colectiva, por tanto, es importante que el ser humano, como actor principal del sistema social se revalúe, reinvente y entienda que cada integrante del planeta es una extensión de sí mismo, que cada recurso y parte del planeta es vital para su propia existencia; humanidad y planeta como una sola unidad, un ser viviente, sintiente y pleno de consciencia para asegurar su preservación.

Es primordial entonces para el sujeto y su objetivo de sostenibilidad planetaria trascender de la acción de dominación de la naturaleza al autodomínio de sus propias necesidades, de sus prioridades y ambiciones; le compete a este desde su poder de auto determinación, empezar el proceso de cambio, verse como parte de un todo, de un planeta viviente, ser transformador del sistema cultural y sentar las bases de una nueva civilización con valores éticos colectivos universales y bajo el paradigma del mantenimiento del capital natural, en otras palabras, la preservación de la vida como eje central, para lo cual es necesario reconocer en primer lugar al sujeto ético en función de la vida, transversal en todos los campos del conocimiento.

DE LA ÉTICA A LA BIOÉTICA y su contextualización en la disciplina Contable

Una primera aproximación de ética la reconoce como una rama de la filosofía que hace que los sujetos y la sociedad en general asuman una conducta conservando unos principios y valores, diferente de la moral que se concibe como el comportamiento de las personas obedeciendo a costumbres, hábitos y valores previamente aceptados, bajo estas circunstancias puede afirmarse que una persona puede ser moral, pero no necesariamente ética; esto en virtud de que la ética, como manifestación de la razón no logró construir imperativos categóricos generales sino de acuerdo a la visión y la forma de razonar de cada sujeto o colectividad, así lo afirma Boff (2003).

Sin embargo, hay que precisar que la ética, como manifestación cultural, a la par ha sido reconocida bajo diferentes posturas, que dejan entrever ciertas subjetividades conducentes a la manipulación del concepto de acuerdo a unos intereses particulares, pero que en algún sentido tienen la finalidad de generar algunos consensos que marquen las pautas de comportamiento de ciertos grupos sociales que de alguna forma su uso suscita un respaldo de legitimación que permite generalizar su aplicación; de allí la multiplicidad de concepciones que se tienen del término.

En este entendido, Angarita (citado por Ballesteros, 2001) sostiene que la moral se refiere a las costumbres, deberes, derechos y reglas de una comunidad, mientras que la ética se refiere a la fundamentación y significado de lo bueno y de lo malo bajo la óptica de la vida humana, además esta apreciación se refuerza con lo que plantea Ballesteros (2000) al afirmar que la ética se relaciona con las contingencias de refuerzo de tipo social, el efecto reforzador

recae en la persona o grupo sobre la que beneficia la acción (...) De esta forma no se puede hablar de que una persona es ética sin observar directamente su comportamiento lo que implica promoción del bien de los demás y de la sociedad.

Ese reconocimiento del bien y del mal permite establecer ciertos parámetros de conducta del sujeto que posteriormente derivan en el concepto de ética y moral. Tanto la ética como la moral tienen un recorrido histórico, como todas las manifestaciones sociales, pero particularmente este concepto es pensado en los mismos momentos que el hombre empieza a inquietarse por las cosas de su entorno, inicialmente por aquellas que tienen forma y posteriormente por aquellas que obedecen a sentimientos y pensamientos que en cierta forma empieza a condicionar su comportamiento. Al respecto MacIntyre (1991) plantea que la ética surge desde el mismo instante que el hombre empieza la curiosidad por sentirse feliz, pues es claro que una persona que tiene una conducta correcta con sus semejantes de alguna manera experimenta un estado de tranquilidad y armonía que no es más que el estado natural mínimo para alcanzar la felicidad.

Como se puede observar, existe una marcada diferencia entre lo ético y moral lo cual va en coherencia con los principios filosóficos planteados por Kant sobre el asunto, pues para él, hablar de ética es hacer referencia a los principios, mientras que al referirse a la moral es hacer referencia a las leyes morales; sin embargo, tienen un punto de encuentro en cuanto que ambas encarnaban un sentido político de justicia para la regulación de la interacción entre los ciudadanos (Laimi, 2010).

En esta discusión, de lo bueno y lo malo, surgen nuevas posibilidades axiológicas que tienen como finalidad abordar nuevas nociones de ética y moral que de alguna manera permitan regular el comportamiento humano, es así que bajo estas nuevas perspectivas surge las categorías de la Bioética y el Bioderecho, las cuales se postulan como una posibilidad para limitar y condicionar la conducta humana, cada día más caracterizada por la pérdida de valores y el desconocimiento de los principios universales éticos que durante cierto periodo de la historia regularon el comportamiento de las personas.

El término bioética fue utilizado por primera vez por el oncólogo Van Rensselaer Potter en el año de 1971, en donde la define como el estudio sistemático de la conducta humana en el área de las ciencias humanas y de la atención sanitaria, en cuanto se

examina esta conducta a la luz de valores y principios morales. La bioética entonces surge como una necesidad de regular el actuar humano sobre los seres vivos y los alcances que la ciencia pueda efectuar sobre ellos. Además, Rensselaer, vincula la bioética a la cultura científica biológica, en torno a la vida y al medio ambiente y la humanística centrada en la ética (Pérez y Rovelo 2015). Este reconocimiento obedece a que el hombre puede modificar su comportamiento si se empodera de principios éticos y morales, bajo la lupa de la bioética, como motor de las acciones que giren en torno a la vida; en este sentido, puede hacer un uso racional de los procesos científicos bajo un criterio de respeto con el medio ambiente, esto es sin caer en excesos que conduzcan al hombre a realizar manipulaciones genéticas, uso irracional de los recursos renovables y no renovables, preservar el agua y el oxígeno, entre la adopción de otras medidas que conduzcan a la conservación de medio natural.

Desde las ciencias jurídicas se ha abordado también la bioética, la cual conserva los principios filosóficos bajo los cuales fue concebida inicialmente por Rensselaer en el año 2001, en este escenario se le da la denominación de bioderecho, lo cual nos puede dar a entender que éste se deriva de las construcciones epistemológicas de la bioética; en este entendido, el bioderecho se asume como un puente entre la vida desde el punto de vista médico y las condiciones jurídicas que la envuelven.

Ahora bien, en relación a la contabilidad y su vínculo con el derecho es innegable que éste tiene una influencia en el ejercicio profesional del contador público; específicamente en su componente tributario, laboral, comercial, civil, ambiental, entre otros; ambas disciplinas tienen un estatus que consideran a la ética como un regulador de sus acciones; es por ello que el bioderecho encuentra una especial atribución en la contabilidad y la contaduría pública, no solo por el hecho de que la contabilidad es garante del interés público a través de su atributo de dar fe pública, sino que además que es la encargada, a través de los modelos contables y los sistemas de información, de ejercer un control social.

No obstante, es pertinente precisar, que bajo esta perspectiva, el enfoque que se le da a la contabilidad no es limitada exclusivamente a la relación de las variables financieras en un entorno social restringido únicamente a la empresa, desde luego esta sería una visión sesgada, en este sentido, es necesario comprender que el ser humano no solo convive con otros seres humanos con

quienes entabla relaciones intersubjetivas que lo constituyen, sino, además, interactúa con otras especies y con diversos ecosistemas que conforman la biósfera en la que convivimos. En este sentido responder a la pregunta ¿Qué significa ser ciudadano del planeta tierra? Implica justamente reconocer que no solamente somos seres interdependientes sino también eco dependientes.

Esta visión bio céntrica conlleva a problemáticas complejas para el saber, la trama de relaciones en torno al ambiente genera significados y disimilitudes de sentidos sobre los intereses, aspectos de realidad y formas de organización que permitan la prevalencia de la vida por sobre el interés de lucro. La sociedad contemporánea se caracteriza por su apertura a campos de exploración que, en otro momento, eran vistos de manera unitaria; se presencia el estallido de los diferentes saberes, así como la manera de ser abordados. Otros son los problemas, así como las epistemologías y paradigmas para confrontarlos. La emergencia de estos problemas y paradigmas se han percibido como síntomas de una crisis o coyuntura característica de nuestro tiempo. Tiempos de cambio, inclusive de desorientación, pero que tal como lo dice la filósofa española Adela Cortina (1997), «tienen siempre una dimensión estimable [...] constituyen una oportunidad única para profundizar en la reflexión» (p. 99).

Es justamente por esto que, el campo de las relaciones éticas y humanas no es ajeno a la actualidad y urgencia de este momento de reflexión. Lo ético reviste capital importancia en esta cuestión ya que «es un elemento constitutivo de nuestra realidad personal» (Cortina, 1997: 18). Por lo tanto, se hace necesario apelar a la esfera ética como herramienta de cuestionamiento de toda expresión humana, para que haga parte de esta reflexión crítica en torno a la crisis institucional característica de la contemporaneidad, puesto que permite replantear las relaciones que el hombre ha establecido con sus semejantes, el medio, los animales y de las mismas instituciones que regulan la vida en sociedad. En este sentido valdría la pena apelar al concepto humano de ser un sentí-pensante-actuante en términos de Eduardo Galeano, lo que conlleva una relación de coexistencia y comprensión de las relaciones sistémicas entre los habitantes planetarios.

Ahora bien, esta forma de ver la otredad del otro, esta mirada objetivante, nos ha dejado como consecuencia un panorama ecológico y social lamentable, ya el papa Francisco en su segunda encíclica (*Laudato sí*) reconoce los daños causados a los ecosistemas, a nuestra «casa común», dentro de los cuales están:

Cambio climático, el desperdicio del agua, la pérdida de biodiversidad, el deterioro de la calidad de la vida humana y degradación social, inequidad planetaria, destrucción de selvas, bosques, flora y cubierta vegetal, degradación del suelo en el espacio urbano y rural, contaminación de aguas, desaparición de mamíferos y otras especies de fauna silvestre y marítimos, acumulación de desechos industriales, además de otros como: plásticos, papel, vidrio, metales, contaminación de la atmósfera (acumulación de gases).

Es claro, bajo este contexto, que no estamos dejando existir al otro y mientras siga prevaleciendo este modo de organización socioeconómica, seguiremos acabando con el otro. Cabe señalar que, «la actual economía capitalista mundial es incompatible con la preservación de una biosfera capaz de acoger, en condiciones aceptables, a la humanidad futura (por no hablar del resto de los seres vivos con los que compartimos el planeta)» (Riechmann, 2006: 257-258) o como bien lo menciona el papa Francisco en la encíclica, «se vuelve indispensable crear un sistema normativo y ético que incluya límites infranqueables y asegure la protección de los ecosistemas, antes que las nuevas formas de poder derivadas del paradigma tecnoeconómico terminen arrasando no sólo con la política sino también con la libertad y la justicia» (*Laudato sí*).

Concordante con lo anterior, las visiones del desarrollo sostenible, tradicionalmente ubican al ser humano como epicentro de las lógicas de conservación; se percibe que las organizaciones han de contemplar los posibles efectos de su actividad sobre la vida de esta especie, así lo plantea (Rodríguez González, 2016) al indicar que en nuestra tradición filosófica occidental, denominada «logofalocentrista» por Jacques Derrida, se ha sostenido distintos criterios de racionalidad y, con ello, distintas concepciones acerca de nuestra comprensión como seres racionales, siempre bajo el gesto antropocentrista.

IMPLICACIONES DE LA BIOÉTICA en el sistema cultural contable

En el campo contable existen tensiones cuya naturaleza repele la posibilidad de vinculación voluntaria de los efectos sobre la naturaleza en los reportes y rendiciones de cuentas organizacionales. Si bien la tendencia internacional aboga por la estandarización de reportes integrados en la triple línea de resultados: económica, social y ambiental; al circunscribir su aplicación al campo de la voluntariedad, su aplicación queda limitada a la intención comunicativa de la organización.

Concordante con lo anterior cabría la reflexión sobre la legitimidad de la información contenida en los reportes; si bien estos están certificados por organismos para este propósito conformados, tal como es el caso del global reporte *iniciative*, a través de las diferentes versiones de GRI, en el campo de la fe pública no es esta una labor del profesional contable. Se indica la certificación de la memoria de sostenibilidad y se divulga entre los grupos de interés, más su veracidad únicamente es posible confrontarla por la vía de la validación social que los grupos afectados expresen sobre lo divulgado.

En este contexto, el marco de acción de un sujeto contable bioético implica coherencia entre el pensamiento, el sentimiento y la actuación. La formación integral del ser anclada a un decidido ejercicio profesional criterioso ayuda a generar la eco sensibilidad requerida para hacer frente a las condiciones de contexto que se tornan complejas y demandantes en cuanto al ejercicio de la fe pública. Frente a este panorama, el principio de autolimitación, que proponen pensadores como Jorge Riechmnn y Eduardo Rincón, tiene como objetivo evitar al máximo la producción de daño que genera este sistema. Pero y ¿Qué seres son susceptibles de ser dañados? Tanto los humanos y los animales como los ecosistemas y la biosfera. En este punto es relevante la visión de para quién y para qué se produce la información contable, cuando los intereses únicamente de los proveedores de capital se privilegian, los demás interlocutores pierden posibilidad de influir sobre las realidades y aspectos que es necesario circunscribir al marco de representación contable como instrumento de poder para recrear la realidad.

Para (Jonas, 1995) *poder* «significa liberar efectos en el mundo, que después se confrontan al deber señalado por nuestra responsabilidad» Es decir, se trata del poder hacer del que es capaz el ser humano. En palabras de Jonas (1995: 9) «debes puesto que haces, puesto que puedes». Es así que tener una responsabilidad ontológica no es solo asumir la responsabilidad con esos otros que tienen rostro (ya sean animales humanos o no humanos), sino incluso con la biosfera, ya que, para hacer habitable, en buenas condiciones, la vida en general debemos cuidar nuestra casa común.

En el marco de relaciones sociales, lo contable tiene el poder de mantener la confianza, este es un elemento fundamental para la cohesión social; sin ella el desarrollo de capacidades, comprensión de las realidades contextuales y su necesaria vinculación a

los lenguajes de comunicación para la toma de decisiones informadas no es posible. En términos de Touraine (1977), la sociedad se define por su *historicidad*, entendida como la capacidad de desarrollar una acción sobre sí misma, desde y a través de las relaciones sociales que se desarrollan en distintos campos de interacción, entre ellos, las *instituciones* y los *campos de acción histórica*, en los que no sólo se toman decisiones, sino también, se dan grandes debates fundamentados en varios factores, incluyendo los principios. Lo anterior, permite reconocer el papel preponderante de las Instituciones de Educación Superior (IES) están abocadas a propiciar condiciones para el cambio desde la práctica social.

La academia se convierte en uno de los caminos de transformación del hombre en tanto que des aprehende saberes y costumbres, para aprehender diferentes paradigmas al ritmo y dinámica que exige las condiciones históricas concretas, de una sociedad determinada. Así, son numerosas las epistemologías, cosmologías y ethos que se han ido sedimentando y transformando a lo largo de la historia. Por lo tanto, el papel de la educación es formar, como lo asevera Nussbaum (2010) «ciudadanos cabales con la capacidad de pensar por sí mismos, poseer una mirada crítica sobre las tradiciones y comprender la importancia de los logros y los sufrimientos ajenos» (p. 20). Es decir, el rol de la educación no es solo la acumulación de conocimiento, sino la puesta en escena de hombres que piensen por sí mismos e incluyan a sus semejantes en su perímetro de acción.

De cara a la emergencia de diversos problemas y maneras de abordarlos, las sociedades contemporáneas y sus instituciones, entre ellas la universidad, debe entablar un diálogo permanente con la sociedad. Los tiempos actuales reclaman de la universidad «una reflexión de la institución académica sobre sí misma en su entorno social, un análisis de su responsabilidad y sobre todo de su parte de culpabilidad en los problemas crónicos de la sociedad, dejando de pensarse como una burbuja de paz y racionalidad en medio de la tormenta» (Vallaey, 2006: 4).

Por tanto, el problema de la producción del conocimiento converge con las problemáticas ambientales, sociales, políticas y éticas. Esta interrelación permite elaborar discursos incluyentes que tengan en cuenta las reflexiones de los diferentes actores sociales como: las empresas, el Estado, la sociedad civil, fundaciones, la Iglesia y los centros académicos y de investigación como la

universidad. Esta última se identifica actualmente no solo como centro de trasmisión de conocimientos, sino como eje de investigaciones y de impacto social que responda a las necesidades del contexto, local, regional, nacional y global.

Al reconocerse como un actor del desarrollo, la Universidad reconoce desde los principios de responsabilidad social universitaria (RSU) el impacto de sus inter retro-acciones, en términos de Vallaeys y otros (2009), Los impactos de funcionamiento organizacional hacen referencia a que la Universidad genera impactos en la vida de los estamentos que la conforman, así como en el medio ambiente. Los impactos educativos suponen que la Universidad tiene un impacto directo sobre la formación de los estudiantes y profesionales, su manera de entender e interpretar el mundo, comportarse en él y valorar ciertas cosas en su vida. Los impactos cognitivos y epistemológicos presumen que la Universidad orienta la producción del saber y las tecnologías, influye en la definición de lo que se llama socialmente verdad, ciencia, racionalidad, legitimidad, utilidad, enseñanza, entre otros; y los impactos sociales admiten que la Universidad tiene un impacto sobre la sociedad y su desarrollo económico, social y político.

BIOÉTICA, UNA CONCEPCIÓN DE LA DISCIPLINA y el sujeto contable

El sujeto contable está llamado a configurarse como un elemento más de la vida, antes que profesional ser humano, antes que trabajador ciudadano, antes que parte del sistema económico financiero crítico y con capacidad de incidir en él. En el sistema financiarizado como paradigma hegemónico, la lógica de la naturaleza como medio y no como fin implica un incentivo para su uso desmedido; en amparo de los modelos de estandarización y normalización se permite convertir las transacciones con la naturaleza en lenguajes atravesados por la relación fines-medios centrada en los usuarios aportantes de capital.

No obstante, mantener el juicio o criterio profesional que tanto sugiere este mismo marco regulatorio se hace importante, como expresa (Rodríguez González, 2016) la capacidad racional no nos exime de ser también seres sensibles y como se señala en cuanto al papel compensatorio de la ética, es necesario tomar en cuenta la vulnerabilidad de nuestra naturaleza biológica, la que compartimos con el resto de los seres vivos, al momento de justificar la adopción de normas. Respecto de la producción normativa el

bioderecho encarna la postura social que se ocupa de la vida y de la dignidad humana; como campo de la disciplina jurídica, permite mediar en los conflictos que se suscitan en relación con los avances científicos que apuntan a modificar la estructura biológica y genética del ser humano; en este entendido, los códigos éticos alcanzan una preponderancia importante.

Concordante con lo anterior es necesaria la toma de posturas positivistas que apuntan al reconocimiento de un derecho a partir de la observación de una realidad alejada del fuero interior del sujeto, por el contrario, hablar de bioderecho, implica el escrutinio de su carácter el cual está delimitado por su ética y su moral. El surgimiento de dinámicas disciplinares emergentes en este contexto que buscan emanciparse del paradigma dominante económico financiero y apelar al carácter de protección el interés público endilgado a la contabilidad, para Mejía Soto (2019: 114) «la contabilidad para la sustentabilidad se fundamenta en concepciones biocéntricas más que antropocéntricas» establece que la naturaleza tiene valor en sí, rechazando la valoración justificada en los beneficios que representa para el hombre.

Concordante con lo expresado, es notable la tendencia mundial de declarar derechos a sujetos del patrimonio natural u otorgar ciudadanía a fuentes hídricas entre otros; así lo expresa (Antúnez Sánchez & Guanoquiza Tello, 2019) el reconocimiento del agua es un derecho humano fundamental y como sujeto de derechos dentro del marco de los derechos de la naturaleza en la nación ecuatoriana, constituye un paso indispensable para precautelar la seguridad hídrica en los territorios. La importancia que tiene hoy la naturaleza y específicamente el recurso agua, radica en que ha dejado de ser un objeto, para convertirse en un sujeto de derechos y esto exige a los seres humanos el garantizar su cuidado y conservación, que permita alcanzar el desarrollo sostenible desde la bioética.

Esta visión en la contabilidad es posible desde el entendimiento de la biocontabilidad, la cual constituye una visión crítica de la concepción convencional, que enjuicia el cumplimiento del deber contable de acompañar la rendición de cuentas y la promesa ética de la protección del interés ambiental y social de la presente y las futuras generaciones (Mejía Soto, 2019). En consecuencia, la confluencia de aspectos regulatorios, sociales, culturales y económicos desde la perspectiva contable instan a la generación de formas de comunicación de las afectaciones ecosistémicas que

tanto la acción antrópica como organizacional ocasionan sobre la naturaleza al ejercer influencia significativa sobre su existencia y garantía de prevalencia en el tiempo.

CONCLUSIONES

Con una pretensión recapitular más que de cierre a la discusión presentada en este manuscrito, es necesario reconocer al ser humano como directo responsable de la problemática y daño ambiental, y de todos los efectos que dan cuenta de una sociedad que se dirige a su propia extinción, ya que la civilización humana ha sido construida sobre una base egoísta, esto es antropocéntrica. Siendo esta una visión limitada y sesgada al predominio de los intereses de unos pocos que pasan por alto el respeto al otro, el respeto a sí mismo y a toda forma de vida en el planeta, lo que imposibilita un desarrollo integral y sostenible de la vida en todas sus expresiones.

El reconocimiento de esta realidad, constituye un llamamiento a la preservación de la vida en todas sus formas y manifestaciones y debe ser el interés y paradigma de todos los campos del conocimiento, por ello, el conocimiento contable, no ajeno a este propósito tiene un gran reto que compete, compromete y responsabiliza desde la academia, formando profesionales íntegros, críticos, y proactivos frente a la búsqueda de soluciones y alternativas que satisfagan los intereses generales por encima de los particulares, en una apuesta por la vida y el surgimiento de un paradigma biocéntrico en contraposición al tradicional.

Por otra parte, el tránsito hacia la bioética en el contexto de lo contable, ha permitido que el surgimiento de teorías y prácticas sociales, en demanda a mejoras informativas, se constituyan en un ambiente propicio para repensar tanto el rol formativo de la Universidad, el ejercicio del profesional, así como los aspectos éticos propios de la disciplina.

Compete al profesional contable la construcción de visiones alternativas al modelo dominante financiarizado que, bajo principios de protección del interés general sobre los intereses de proveedores de capital, permitan resignificar la manera como el sujeto contable desde una visión de la ética para la vida sea soporte para preservar la confianza desde su responsabilidad por la fe pública.

Finalmente, para un ejercicio bioético es necesario el desarrollo del criterio humano ante el juicio profesional, aspectos que complementados permiten ubicar al Contador público como habitante del mundo y defensor de la vida antes que del interés particular.

Referencias

- Antúnez Sánchez, A. y Guanoquiza Tello, L. L. (2019). La contaminación ambiental en los acuíferos de Ecuador. *Visión Contable*, 64-101.
- Ballesteros, V. B. P. (2001). Ética y sociedad en el pensamiento de B. F. Skinner. *Suma Cultural*, Vol. 1: 123-149.
- Boecio, Severino. (1979). *Sobre la persona y las dos naturalezas*. Madrid: BAC.
- Bok, D. (2009). *Más allá de la torres de marfil, La responsabilidad social de universidad moderna*. Buenos Aires: Universidad de Palermo.
- Boff, L. (2003). *Ética y moral. La búsqueda de los fundamentos*. Brasil: ST breve.
- Capra, F. (1998). *La trama de la vida*. Barcelona: Editorial Anagrama.
- Cortina, A. (1997). *El mundo de los valores*. Santafé de Bogotá: el Buho.
- MacIntyre, A. (1991). *La historia de la ética*. España: Ediciones Paldos.
- Mejía Soto, E. (2019). *Tránsito de la contabilidad convencional a la biocontabilidad más allá de la contabilidad ambiental*. Cali, Colombia: REDICEAC.
- Nussbaum, M. (2011). *Sin fines de lucro*. Buenos Aires: Katz Editores.
- Ospina, G. L. (2003). *Sostenibilidad planetaria en la era de la sociedad de la información y del conocimiento*. Paris: Unesco.
- Pérez H. y Rovelo J. E. (2015). *Moral, ética y bioética. Un punto de vista práctico*. Artículo de revisión. Universidad Autónoma de México.
- Rodríguez González, D. M. (2016). *Bioética: ecología de saberes ¿la vida debe tener prioridad sobre los intereses de la ciencia?* Bogotá: Universidad Libre. Biblioteca.
- Taylor, Charles. (1994) *El multiculturalismo y la política del reconocimiento*. México: Fondo de cultura económica.
- Zubirí, Xavier. (1984). *El hombre y Dios*. Madrid: Alianza editorial.
- Papa Francisco. *Carta encíclica «Laudato si»*.
- Rincon, Eduardo. (2016). Los animales en el capitalismo. En: Avila Gaitan, Ivan (comp.). *La cuestión animal(ista)*. Bogotá, D.C.: Ediciones desde abajo.
- Jonas, Hans. (1995). *El principio de responsabilidad*. Barcelona: Herder.
- Riechmann, Jorge. (2012). *Interdependientes y ecodependientes*. España: Proteus.
- Riechmann, Jorge. (2006). *Biomimesis*. Madrid: Catarata.
- Riechmann, Jorge. (2005). *Todos los animales somos hermanos*. Madrid: Catarata.
- Vallaey, F. (s/f). *¿Qué es la responsabilidad social universitaria?* Recuperado de ausjal.org/wp.../Que-es-la-Responsabilidad-Social-Universitaria-Francois-Vallaey.pdf
- Vallaey, F. (s/f). *Breve marco teórico de responsabilidad social universitaria*. Recuperado de rsuniversitaria.org/web/images/.../BreveMarcoTeodelaResponsabilidadSocialUniv.pdf
- Vallaey, F. (2007). *Responsabilidad social universitaria. Propuesta para una definición madura y eficiente*. Recuperado el 16 de enero de 2015, de Tecnológico de Monterrey: http://www.responsable.net/sites/default/files/responsabilidad_social_universitaria_francois_vallaey.pdf
- Vallaey, F. (s.f.). *¿Qué es la Responsabilidad social universitaria?* Recuperado el 16 de enero de 2015, de AUSJAL: http://www.ausjal.org/tl_files/ausjal/images/contenido/Documentos/Publicaciones/Educacion%20superior/Que%20es%20la%20Responsabilidad%20Social%20Universitaria%20-%20Francois%20Vallaey.pdf
- Vallaey, F. (s.f.). *El ethos oculto de la universidad*. Obtenido de Universidad Peruana Cayetano Heredia: <http://www.upch.edu.pe/rector/durs/images/Biblio/Herramientas-RSU/DiagnosticoEthosOcultoUniversitario/elethosocultodelauniversidad.pdf>
- Vallaey, F., de la Cruz, C. y Sasia, P. M. (2008). *Responsabilidad social universitaria. Manual de primeros pasos*. México: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.

CAPÍTULO

III

pp.48-73

P O R

Ángel David RONCANCIO GARCÍA

David Andrés CAMARGO MAYORGA

Ruth Marina MENESES RIVEROS

RESUMEN — El capítulo presenta una revisión sobre los fundamentos teóricos de la teoría kohlbergiana del desarrollo del juicio moral, del cual se desprenden diversos enfoques metodológicos y de análisis de los niveles de juicios morales de los individuos. Posteriormente se presentan los antecedentes metodológicos de instrumentos de análisis como el DIT (*Defining Issues Test*) y los cuestionarios de dilemas morales de Rest y versiones posteriores, asimismo se presentan las principales aplicaciones de estos modelos metodológicos en contadores públicos. El aporte principal del documento consiste en una propuesta metodológica de ecuaciones estructurales acompañada de algunos hallazgos de uno de los modelos de análisis de la formación de los juicios morales.

PALABRAS CLAVE:
desarrollo del juicio moral;
dilemas morales;
contadores públicos;
ecuaciones estructurales.

PROPUESTA METODOLÓGICA PARA EL DESARROLLO DEL JUICIO MORAL EN CONTADORES PÚBLICOS USANDO ECUACIONES ESTRUCTURALES*

* Capítulo derivado de la labor académica desarrollada por los autores quienes son docentes adscritos al programa de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada, que es miembro de REDFACONT.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad existe un debate en relación a las herramientas y los contenidos de la educación ética en profesiones liberales como, la dirigida a contadores públicos, abogados, médicos, profesionales de la ingeniería, entre otras disciplinas. Este debate aborda las cuestiones del qué y el cómo enseñar en el campo la ética, sino que involucra los análisis de las actuaciones de los profesionales y su desempeño. De igual manera, hay una creciente crítica desde los espacios académicos, los tribunales, los medios de información tradicional, e incluso las redes sociales alrededor de la actuación de los profesionales en el ámbito de lo público y su función social.

En el trasfondo de este debate sobre la enseñanza y el estudio de la ética, existe un cuestionamiento tanto a la forma tradicional de estudiar como de enseñar la ética, como a la actuación de los profesionales. Esto implica que ante los diversos desarrollos de las ciencias sociales y de las ciencias de la conducta, también se han desarrollado diversas herramientas de carácter pedagógico y de análisis de lo ético, desde un carácter mucho más pragmático. Esto responde a la necesidad de que diversos aspectos de la realidad social sean cada vez más mensurables, medibles y comparables desde perspectivas más científicas y menos especulativas, ello sin olvidar que desde la filosofía (punto de partida de todas las discusiones éticas) sigan siendo válidas propuestas, teorías y cuestionamientos teóricos sobre la ética.

Desde el origen de la profesión contable no necesariamente con la aparición de la partida doble en la baja edad media– han existido inquietudes desde diversos ámbitos de la sociedad sobre la fiabilidad y correcta actuación de quienes se dedican, ya bien, al registro y generación de información financiera, o al control mismo de las actividades que originan dicha información. El mismo Luca Pacioli a final del siglo XV resalta que la actividad del contable está sumergida en medio de muchas tensiones derivadas de los intereses de diversos agentes económicos. Esto en la medida que, quien ejerce el control y el registro de las operaciones comerciales debe tener una cierta disposición moral para actuar en cuanto tal (Roncancio y Camargo, 2018).

Ahora bien, las prácticas de control a las que da origen la contabilidad por partida doble si bien garantizaban cierta claridad, no garantizaban la honradez de los diversos agentes económicos. La especulación con las cifras financieras ha estado con nosotros desde el origen de la partida doble, pero es evidente que, esta técnica utilizada por unos que mercaderes italianos y que poco a poco se fue expandiendo por el resto del mundo europeo permitía por medio de registros cuantitativos precisos y claros que comprendieran y controlaran la multitud de detalles de la vida económica. Y así como el renacimiento fue el origen de múltiples mecanismos de tecnologías que aún nos acompañan como la impresión y el libro moderno, el reloj mecánico, el uso de la geometría y las matemáticas en la música, en la pintura, como en la arquitectura; a su vez la contabilidad permitía medir con cierto grado de confiabilidad los negocios.

A partir de la interpretación kantiana ⁽³⁾, y posteriormente la hecha por Lawrence Kohlberg (1974, 1976, 1984) y Rest (1986) sobre el conflicto de deberes, denominados también «dilemas morales», que surgen de la posibilidad de que una persona tome o no una elección, la cual está basada, y ancladas sus raíces, en su estructura moral. Esto implica, que algunos elementos como la cultura, el tipo de situación, la educación, las elecciones previas, entre otros conflictos aparentes y reales, sean parte constitutiva de lo que se denomina el acto moral.

En consonancia con lo anterior, el desarrollo del juicio moral implica el ejercicio de varias competencias de los individuos a lo largo de su vida, esto es, la ética no permanece inmutable, como si se tratara de seguir principios universales que nunca se trans-

(3)

Según Kant (y buena parte de las escuelas post y neo kantianas) a la razón práctica no le interesa conocer cómo es, de hecho, la conducta humana, ni cuáles son los motivos empíricos y psicológicos –deseos, sentimientos, intereses, etc.– que impulsan a los hombres a actuar; sólo le interesa conocer cuáles deben ser los principios que han de guiarle si quiere actuar racionalmente, moralmente. Según Kant, la ciencia –razón teórica– se ocupa del ser, mientras que la moral –razón práctica– se ocupa del deber ser. Mientras la razón teórica formula juicios –«El calor dilata los cuerpos»–, la razón práctica formula imperativos o mandamientos morales –«no matarás»–. La historia del pensamiento occidental es la base de las actuales posturas empíricas de análisis de la conducta, aunque indudablemente las ciencias de la conducta como la psicología, y las neurociencias nos permiten conocer mejor y de manera más acertada el comportamiento humano, son las ideas centrales de la filosofía clásica y moderna las que influyen en especial el postulado de estadios morales kohlbergianos.

forman para el individuo. La primera de las competencias que se desarrollan en el ejercicio es la de autonomía moral, en cuanto el individuo es capaz de justificar argumentativamente para sí mismo y ante sus semejantes, sus opiniones y actuaciones; por otro lado, el individuo puede analizar las circunstancias en las cuales se encuentra cuando decide, es decir, puede distinguir los conflictos de deberes o los dilemas morales antes de actuar. Por último, tiene la capacidad de argumentar dentro de un contexto específico estos dilemas morales (Valbuena, 2018).

Al evaluar distintos casos en los cuales profesionales de la contabilidad se ven implicados en situaciones de fraude, corrupción, silencio profesional, falta de presiones ante situaciones de descrédito profesional, o simplemente malas prácticas (legales o ilegales), las cuales en algunos casos se pueden catalogar simplemente como mala praxis o desconocimiento, se ve que la educación y los principios o valores morales, poco o nada tienen que ver con lo que piensa un individuo bajo ciertas de circunstancias de tiempo, lugar y modo.

El eje teórico sobre el cual se plantea este estudio, se construye a partir de la teoría de Lawrence Kohlbergh sobre la evolución del juicio moral en los individuos. Valga la pena mencionar que a su vez las principales influencias de Kohlberg tienen su origen en la ética eudaimónica dirigida a la consecución de la felicidad (Aristóteles), el utilitarismo moral (John Stuart Mill, entre otros autores) y el relativismo moral postulado por el psicologismo del s. XIX-XX. Por otro lado, el desarrollo de la psicología moral y sus diversas aplicaciones en instituciones y entornos organizacionales se han basado en diversas instrumentalizaciones e interpretaciones de la teoría Kohlbergiana y de sus continuadores como James Rest, de quien este estudio toma el instrumento denominado (DIT) el cual se plantea desde la posibilidad de abordar un dilema moral, el cual en su estructura de respuestas, permite caracterizar el nivel o estadio moral de los sujetos que intervienen en la prueba.

A diferencia de la gran mayoría de la literatura contable⁽⁴⁾ con respecto a la enseñanza de la ética y a la ética misma de los contadores, auditores, entre otros, la cual se soporta en la idea de que la deliberación ética es de carácter reflexivo (teórico), en tanto lleva a la formulación de un juicio en donde se evalúa una situación, o bien conduzca a la descripción de un curso de acción que se considera correcto en relación con una situación determinada y dirigido al beneficio personal o de una comunidad o sociedad,

se ha optado por presentar un marco teórico sobre el tratamiento aplicado de las teorías de análisis de los dilemas morales, teoría del desarrollo del juicio moral de Kohlberg y sus antecedentes y aplicaciones en el campo contable, y por último una propuesta metodológica de ecuaciones estructurales acompañada de algunos hallazgos de uno de los modelos de análisis de la formación de los juicios morales, de manera que el principal aporte de este documento es una propuesta metodológica basada en el modelo de ecuaciones estructurales.

Así entonces, la pregunta problema que dirige este trabajo es cuál es la propuesta metodológica basada en ecuaciones estructurales para analizar los estadios morales subyacentes a la resolución de dilemas morales en contadores públicos. Dado que este tipo de estudios no se ha realizado en el contexto contable en Colombia es útil señalar que el aporte esencial del documento es generar mecanismos metodológicos de análisis para estas propuestas instrumentales basadas en la teoría de Kohlberg, de lo cual pueden surgir diversos estudios aplicados y generar referentes metodológicos para su análisis.

Como principal conclusión la teoría de Kohlberg muestra que al aumentar la experiencia profesional hay una evolución del juicio moral hacia los niveles convencional y posconvencional en algunos casos, pero difícilmente hay una consideración de los individuos de un actuar con autonomía moral o independencia de los intereses de los agentes económicos alrededor, lo cual reafirma algunos estudios en el área, pero deja la posibilidad de estudiar más a fondo la manera en que se elaboran dichos juicios morales en situaciones particulares y propias de la revisoría fiscal que ponen al individuo ante dilemas morales de forzosa resolución.

(4)

Con respecto a esto, la gran mayoría de la literatura contable que delibera sobre problemas de la ética, se centra casi exclusivamente en la enunciación de un problema de la práctica a partir de los juicios morales de quien piensa el problema desde su visión particular de lo correcto o lo incorrecto, de lo legal o lo ilegal o del deber ser de la actuación de profesionales contables, auditores, revisores fiscales, contadores particulares entre otras distinciones de la profesión. En contraposición existen pocos estudios empíricos en Latinoamérica, lo cual dilucida un vacío de otras perspectivas tanto críticas, como científicas de la actuación moral de los profesionales contables.

El corpus de la ética, ha discurrido sobre preguntas que incluso hoy en día siguen teniendo vigencia, ¿cuál es la mejor manera de vivir?, ¿cuál es el modo correcto de vivir?, ¿qué es la felicidad?, ¿qué es el bien?, ¿qué tipo de actuación es el más adecuado en una sociedad?, ¿qué tipo de normas debe acatar un individuo en una sociedad determinada?, ¿qué es lo justo o correcto?, ¿lo justo para un individuo es lo justo para una sociedad?, entre otras preguntas, que recogen en esencia los problemas que aborda la ética, en cuanto esta no es un saber solamente teórico, sino práctico, ya que se da en la vida misma de los seres humanos. Estos problemas son en esencia dilemas morales que, bajo la interpretación moderna del término, presuponen problemas que difícilmente tienen una solución, o para los que al menos resultan desconocida su solución, dado que se resuelven esencialmente en lo práctico. Por ello, la ética no es meramente un saber teórico sino práctico, porque comprende todas las situaciones que se dan en la experiencia pura de los seres humanos, «el bien propiamente humano» como lo precisa Aristóteles en su *Ética a Nicómaco* ⁽⁵⁾.

El sistema ético propuesto por Aristóteles, que tradicionalmente se denomina eudaimónico (el fin de la ética en la felicidad, es capital en el desarrollo de las ideas y el pensamiento sobre la ética, no solamente en el mundo antiguo, sino en la posterioridad de la edad media y la modernidad, ello en medida de que este saber de lo práctico, de lo ético en las cosas humanas no anula la particularidad de todas las diferentes técnicas (*thecnai*), que son los saberes prácticos específicos que se ocupan de las actividades que los hombres realizan, por eso su finalidad se encuentra en la vida social y en la política; la ética se sirve de otras ciencias prácticas para legislar sobre qué es necesario ser, qué es necesario abstenerse y sobre sus relaciones con otras ciencias (Yarza, 1996).

(5)

Ética a Nicómaco (EN, I, 1094b 6-7). La reflexión aristotélica sobre el bien, y la búsqueda de la mejor vida posible es una exigencia que surge de la necesidad práctica de orientar la propia vida, pero esta postura no es necesariamente aristotélica, pues tiene sus orígenes en la ética socrática y platónica. La diferencia de Aristóteles es que concibe necesario la delimitación del objeto de estudio de la ética, para no confundirlo con una metafísica de lo bueno y lo malo, por ello la reflexión ética de Aristóteles implica abordar las preguntas sobre el bien humano, la felicidad, la virtud. por ello la ética no es necesariamente el saber supremo, se da pues, en lo práctico en la *empíria*, es decir en la experiencia pura aun cuando el ejercicio de la Retórica se permite utilizar con algunas licencias la posibilidad de los dilemas y falsos dilemas como mecanismo de argumentación (Roncancio, 2014).

Las principales influencias de Kohlberg tienen su origen en la ética *eudaimónica*, dirigida a la consecución de la felicidad (Aristóteles); en el idealismo moral (Platón); la ética deontológica (Kant); el utilitarismo moral (J. S. Mill, Bentham, entre otros) y el relativismo moral postulado por el psicologismo de los siglos XIX y XX. El segundo cuerpo de influencias que constituyen el otro corpus sobre el cual se fundamenta la teoría del desarrollo psicológico moral está dado por los avances de la psicología del desarrollo cognitivo en el siglo XX, y los alcances interpretativos y metodológicos del desarrollo moral y pedagógico que adquieren dichas teorías.

El núcleo de la discusión en Kohlberg es precisamente la teoría moral que implica el desarrollo del juicio moral y la noción de contrato social. El origen de esta consideración yace en la postura Kantiana expuesta en *La crítica del Juicio*, en donde se expone que la ética ha de ser deontológica, es decir, toda acción tiene el deber como guía y principio universal de la actuación ética. Así mismo, esto implica que todos los humanos tienen sensibilidad moral, o capacidad de reconocerla en los otros. El principio universal de actuar siempre bajo una máxima universal.

DILEMAS MORALES Y DESARROLLO DEL JUICIO MORAL

En el uso común, se entiende al «dilema» como un problema que puede resolverse a través de dos soluciones, sin embargo, hay situaciones en que ninguna de las dos resulta completamente aceptable o, por el contrario, que las dos son igualmente aceptables. La aparición de un dilema a lo largo de una argumentación puede invalidar su eficacia, siendo así considerada una falacia (falacia del falso dilema).

Como se mencionó con anterioridad, la existencia de cuestionamientos o preguntas fundamentales en la ética ha sido común a lo largo de la historia, y si bien tales cuestionamientos pueden ser válidos al día de hoy a pesar de los anacronismos y las diferencias en los modos de vida, no es lo mismo afirmar que cualquier cuestionamiento ético sea necesariamente un dilema moral. Es sobre Kant, en que se basan los avances dados en métodos y enfoques que tienen que ver con el desarrollo moral y el sistema ético-moral.

En la *Fundamentación para una metafísica de las costumbres* de 1785 Kant (2001) plantea la distinción entre ubicación y deber, y también la fuerza vinculante obligatoriedad del deber. En ese orden de ideas, el llamado conflicto de deberes (o dilema moral)

es aquella situación en la que uno de los deberes supera o desplaza, del todo o en parte al otro (Vargas y Arango, 2013) ⁽⁶⁾. El debate teórico es si es posible o no la existencia del dilema moral, la distinción permite clarificar que una cosa es el conflicto entre deberes u obligaciones (conflicto ilusorio), y el conflicto entre las razones para obedecer el deber (conflicto real).

(6)

Si bien hay un debate teórico acerca de si existe o no el concepto de dilema moral, es preciso aclarar que la distinción es precisamente la formalidad de los postulados kantianos acerca de la condición de sentido de la moralidad. Esto implica la estructuración de una ley válida para todos los hombres, incluidos los seres racionales. La formalidad de esta universalidad se puede revisar en Vargas y Arango (2013).

La psicología moral que se desarrolla lo largo del siglo XX parte de las premisas kantianas que permiten entender el desarrollo cognitivo y conductual de los individuos, a partir de la manera en que estos elaboran juicios morales y toman decisiones, como lo señalan Carrillo (1982); Kohlberg (1984); Holbo (2002); Guerrero (2004); Barba y Romo (2005); Vargas (2008); Linde (2009); Valbuena (2018); Roncancio y Camargo (2018).

El enfoque cognitivo-evolutivo de la psicología moral tiene a Kohlberg (1984) como su principal referente, este fundamenta uno de los marcos teóricos más sólidos y vigentes en la psicología moderna del desarrollo del juicio moral. Este enfoque también se ha catalogado como neo-kantiano, por cuanto estructura el desarrollo moral y la elaboración del juicio moral, estableciendo una teoría sobre el desarrollo del razonamiento moral, que describen y fundamentan diferentes etapas o estadios morales que son de carácter evolutivo y adaptable al entorno de los sujetos a lo largo de su vida. Adicionalmente, proporciona las bases para una teoría y una práctica de la educación moral evolutiva que tiene como meta el desarrollo moral (Barra, 1987).

En una formulación más práctica, un dilema parte de dos proposiciones contrarias, por lo cual los preceptos morales u obligaciones de similar obligatoriedad ética están en conflicto, por ello la solución posible el dilema no es sencilla dado que no hay una manera evidente para determinar lo correcto incorrecto de dos o más posibles cursos de acción como bien lo mencionan Vargas y Arango (2013), Ruiz-Cano et al. (2015), Jiménez (2010), Doncel, Pachón, Murcia y Roncancio (2014), entre otros autores. Según esto, un dilema, es cualquier situación que se ajuste a la siguiente descripción:

«(...) (1) un agente está obligado categóricamente esto es, absolutamente, consideradas todas las cosas a hacer A, y puede hacer A; (2) el agente está obligado categóricamente a ser B, y puede hacer B; (3) pero no puede hacer ambas cosas, A y B» (Holbo, 2002).

Existen dos tipos de dilemas, unos reales en el sentido estricto y otros aparentes; en el primer caso, el individuo está atrapado entre escoger una de las dos obligaciones del conflicto, pero no le es posible identificar cuál es el deber u obligación superior, la cual está oculta y se desconoce su resolución. El segundo tipo de conflicto o dilema moral, se da cuando objetivamente no hay una solución (siquiera en parte). Aun cuando se conozcan todas las variables u opciones para escoger, se es incapaz de elegir una de las obligaciones o deberes porque ninguna de las dos tiene importancia sobre la otra.

Lo que sucede al momento de elegir una de las obligaciones o deberes ante un dilema, es que se elabora juicio moral previo a la toma de una decisión, puesto que un juicio moral, necesita para su análisis una descripción de la situación para tomar una decisión. Ahora bien, no es un proceso meramente reflexivo, el individuo se toma un tiempo y la molestia de precisar cuál es la mejor opción, un momento en el cual debe decidir casi de manera irreflexiva e inmediata, siendo esto en el mejor de los casos, un proceso cognitivo.

Para Kohlberg (1984), el dilema moral sin importar la alternativa que los individuos escojan, más allá de que esta sea justa o injusta, correcta o incorrecta, involucra diferentes perspectivas de reflexión, esto no significa otra cosa que un tipo de estadio o nivel de evolución moral, que tiene relación con algunos sistemas éticos como el relativismo, el utilitarismo, la autonomía moral, entre otros. Estos niveles o estadios oscilan entre una perspectiva de carácter práctico pragmático, una perspectiva teleológica (dirigida al cumplimiento de los fines) y una perspectiva deontológica de la justicia (del deber).

«Kohlberg concluyó que el desarrollo del juicio y del razonamiento moral del ser humano atraviesa tres niveles, a los que llamó pre-convencional, convencional y post-convencional» (Linde, 2009).

Del mismo modo Kohlberg (1976) sugiere que existen los dilemas morales, los cuales deduce de entrevistas a individuos aleatorios a los cuales se les proporcionan situaciones hipotéticas en las que se genera una disyuntiva entre los valores y la obligación de tomar la decisión más apropiada para la solución del caso propuesto. Llamada en sus inicios como MJJ (Moral Judgement Interview), concluye que el individuo atraviesa tres niveles: pre-convencional,

convencional y post-convencional (TABLA 1), cuando se trata del desarrollo del juicio y del razonamiento moral (Linde, 2009).

El paso de un nivel a otro depende de las maneras de agrupar y procesar información por parte de los individuos, resultando fundamental que los individuos tengan un progreso a nivel de inteligencia y lógica, además de la perspectiva social con la que perciben las cosas que están bien y las justificaciones para comportarse correctamente y conforme a sus principios (Linde, 2009). Según Kohlberg era más probable que los individuos de los niveles más altos, como los del post-convencional actuaran de forma consecuente entre su juicio de responsabilidad y la elección del deber, en cambio los individuos de los niveles más bajos como el pre-convencional se inclinan a imputar la responsabilidad a la autoridad (Castrillo, García, Calderón, Ortiz y Pérez, 1995).

Para Vargas (2008) el aporte de Kohlberg consiste en que el estudio del desarrollo del proceso moral como natural y evolutivo, implica que el razonamiento moral de las personas evoluciona y se modifica gracias al comportamiento moral. Ello en medida que el juicio moral es previo a cada acción, lo cual, siguiendo la argumentación kantiana, plantea que es el razonamiento de cada individuo el que guía la conducta en situaciones de conflicto moral o socio-moral.

Después de Kohlberg, James Rest discípulo de este, procede a comprender, ordenar y argumentar los juicios morales (Zerpa, 2007), dando lugar al modelo DIT (*Defining Issues Test*). Esta construcción enfatiza en los derechos básicos, en la equidad en el estatus moral individual y en la autonomía individual de las personas, quienes son libres para entrar y participar de los contratos sociales y obligaciones. El aporte no para ahí, sino que plantea un instrumento corregido DIT que sirve para identificar los razonamientos basado en la concepción de justicia de cada individuo para tomar las decisiones acerca de los dilemas morales, e identifica que hay otros factores que también pueden influir como el tipo de educación o la edad (Zerpa, 2007).

El desarrollo moral consiste en alcanzar progresivamente estadios superiores, este no responde a modelos culturales ni familiares, sino que es un producto de la interacción sujeto-objeto, mundo exterior y estructura cognitiva, en el que cada nivel es cualitativamente diferente y se manifiesta en todas las culturas (Kohlberg, 1976).

Esta teoría evidencia el proceso de conformación cognitivo de los humanos desde sus etapas tempranas, como la infancia, y el consecuente desarrollo de nuevos niveles de percepción y de actuación en la vida. Un elemento importante es que en Kohlberg es fundamental el hecho que siempre se elaboran juicios morales previos a toda acción, así estos sean irreflexivos, es decir, que hay un proceso cognitivo de carácter moral, el cual puede modificarse según los estímulos y comportamientos sociales (contratos sociales). También es importante la noción de aprendizaje de eso que se denominan «errores», dado que el castigo y la norma imponen nuevas maneras de elaborar juicios morales y por supuesto de esas acciones.

TABLA 1 Teoría del desarrollo moral de Kohlberg.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA A PARTIR DE VARGAS (2008)

Nivel	Estadio	Descripción
Preconvencional	Estadio I: Obediencia y castigo. Determinismo.	Los individuos no hablan como miembros de una comunidad pues no se identifican con ella. El individuo asume que las autoridades (que pueden ser sistemas de creencias, o sistemas punitivos o de control, transmiten un sistema de reglas fijo que deben obedecer sin cuestionar ni alterar. Las normas y las expectativas de la sociedad son algo externo al sujeto, y el punto de partida del juicio moral son las necesidades del yo. Este nivel caracteriza el razonamiento moral de los niños, de algunos adolescentes y aún de algunos adultos (Barra, 1987).
	Estadio II: Individualismo e intercambio. Relativismo moral.	Reconocen que no existe una única visión correcta de la realidad indicada por las autoridades. Cada persona tiene su punto de vista. Todavía razonan en el nivel pre convencional porque hablan como individuos aislados de la sociedad.
Convencional	Estadio III: Relaciones interpersonales.	Los individuos creen que los demás deben atenerse a las expectativas de la familia, comunidad y comportarse correctamente, lo cual implica tener buenas intenciones y sentimientos: amor, empatía, etc. por los demás.
	Estadio IV: Mantener orden social. Contractualismo. Teoría del contrato social.	En este estadio las personas se preocupan más por la sociedad y piensan como miembros totalmente integrados en ella. Lo importante es obedecer las leyes, respetar la autoridad, y la ejecución de los deberes para mantener el orden social.
Posconvencional	Estadio V: Contrato social y derechos individuales.	Se cree que para lograr una buena sociedad no basta solo con el cumplimiento estricto de las leyes. Reconocen que dentro de una sociedad pueden convivir diversos grupos sociales, que no tienen que ser iguales a los demás.
	Estadio VI: Principios Universales. Deontologismo.	Las personas luchan por conseguir una buena sociedad a través de la protección de derechos individuales y solucionando los problemas a través de los procesos democráticos, al llegar a este estadio, las personas toman decisiones basándose en el principio universal de la justicia.

Varios estudios han continuado las investigaciones en esta teoría (FIGURA 1), trabajos como los de Gilligan (1982); Reidenbach & Robin (1990); Flory, Philips, Reidenbach & Robin (1993) han revisado las posturas del Kohlberg y de Rest, en cuanto a los alcances y limitaciones del desarrollo moral, en las últimas décadas los estudios aplicados en disciplinas como la contabilidad, la administración y los negocios muestran una creciente preocupación por la ética de las personas que actúan en diversos roles asociados a los negocios y las empresas. Dentro de este conjunto de autores están White (1992); Castrillo, García, Calderón, Ortiz y Pérez (1995); Barba y Romo (2005); Sierra y Orta (2005); Doncel, Pachón, Murcia y Roncancio (2014); Vargas (2008), Valenzuela (2015); Beltran & Yong (2016); y Roncancio y Camargo (2018), entre otros más.

FIGURA 1 Principales estudios derivados de la teoría del desarrollo moral.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

López y Rivera (2009)

Trata de explicar el comportamiento ético y no ético de los individuos desde la perspectiva del desarrollo moral.

Reidenbach & Robin (1990)

Uso de la Escala Ética Multidimensional, empleada para medir actividades éticas en evaluaciones en ética de los negocios.

Flory, Philips,
Reidenbach & Robin (1993)

Crítica de las Escalas Éticas Multidimensionales al no considerar un marco psicológico para el proceso de razonamiento ético aplicado a contadores.

Gilligan (1982)

Identifica que las diferencias de género afectan las percepciones éticas y encuentra una orientación para los hombres y una para las mujeres.

MARCO METODOLÓGICO

La investigación sobre los estadios morales descritos en la teoría de Kohlberg (1978; 1984), partió originalmente de un instrumento dividido en dos secciones: la primera, utiliza una herramienta descriptiva de asociación libre, esto es que a partir de un término inductor (o una serie de términos), se sugiere al sujeto que elabore o reproduzca todos los términos, expresiones o adjetivos que se le presenten al espíritu (Abric, 2001).

Según Kohlberg era más probable que los individuos de los niveles más altos como los del post-convencional actúan de forma consecuente entre su juicio de responsabilidad y la elección del deber, en cambio los individuos de los niveles más bajos como el pre-convencional se inclinan a imputar la responsabilidad a la autoridad. De ahí, que se exhiba que, en la construcción de la moral propia, los valores sociales tradicionales son importantes, a saber: familia, creencias y hábitos de carácter religioso.

El trabajo de Valenzuela (2015), realizado para contadores públicos, muestra que se resuelven dilemas éticos de las nociones de justicia de las últimas etapas de desarrollo moral (autonomía moral), lo que difícilmente se genera en disciplinas como estas. Esto contradice lo trabajado por Vargas (2008), quien encontró que el estadio moral que más se presenta en los contadores públicos, auditores, estudiantes de contaduría, revisores fiscales y afines, corresponde a las primeras etapas de los niveles pre convencionales, de donde se concluye que el modo de actuación está en consonancia con el cumplimiento, la obligatoriedad de la ley y la actuación por coacción en el trabajo, cuya mezcla define como el desarrollo moral se ve permeado por la obligatoriedad de ciertas actuaciones ante órganos de control y de la empresa, y el miedo a ser sancionados o a perder su *status quo*.

El primer instrumento desarrollado para el estudio de los seis estadios de desarrollo moral, es el denominado MJI (Moral Judgment Interview) de Kohlberg. Este ha tenido distintas evoluciones metodológicas, siendo la más aceptada y aplicada la desarrollada por James Rest, y posteriormente revisada por Modzelewski (2007), que condujo al denominado DIT (*Defining Issues Test*). Posteriormente, Rest, Narváz, Thoma & Bebeu (2000) examinando cerca de 400 investigaciones en las que se estudiaron diversas propiedades psicométricas del DIT, mostraron la eficiencia y confianza de este instrumento para la comprobación de los postulados teóricos de los estadios morales de grupos de individuos muy heterogéneos. Como lo menciona Zerpa y Ramírez (2004), el DIT evalúa juicios sobre problemas morales a favor de una línea de acción y el razonamiento que sustenta su elección, asumiendo que personas con diferente nivel de desarrollo moral definirán criterios cruciales de un dilema moral de forma diferente.

Existen otras variaciones del DIT como, por ejemplo, el desarrollado por Guerrero (2004), que muestra una fuerte correlación entre las actitudes y la conducta de las personas. Ese instrumento

consta de seis dilemas éticos, que en la versión corta o resumida se compone solo por tres. Seguido a cada dilema se plantean doce consideraciones éticas que se usan para identificar cómo las personas resuelven el dilema. Cada una de estas afirmaciones o consideraciones representa el pensamiento correspondiente a cada uno de los estadios particulares desarrollo ético, además las personas escogen las cuatro consideraciones más importantes para resolver el dilema moral planteado. Sobre estas puntuaciones se establece el índice P-score, que mide las veces que los sujetos asocian sus actos con frases relacionadas con el estadio de razonamiento moral, en la escala determinada de uno a cinco (1 equivalente a «ninguno», 5 equivalente a «muchísima»).

El instrumento modificado por Guerrero (2004) incluye cuatro ítems adicionales para medir la sensibilidad moral y los sentimientos auto-valorativos con una escala de diferencial semántico, o escala Likert de 1 a 9 con adjetivos de carácter bipolar en sus opciones extremas ⁽⁷⁾.

(7)

Este diferencial semántico propone que el sujeto indique si la situación es poco común o muy común, en una escala del 1 al 9, si es ambigua o muy clara, entre otros aspectos (ver Anexo 1).

PROPUESTA METODOLÓGICA

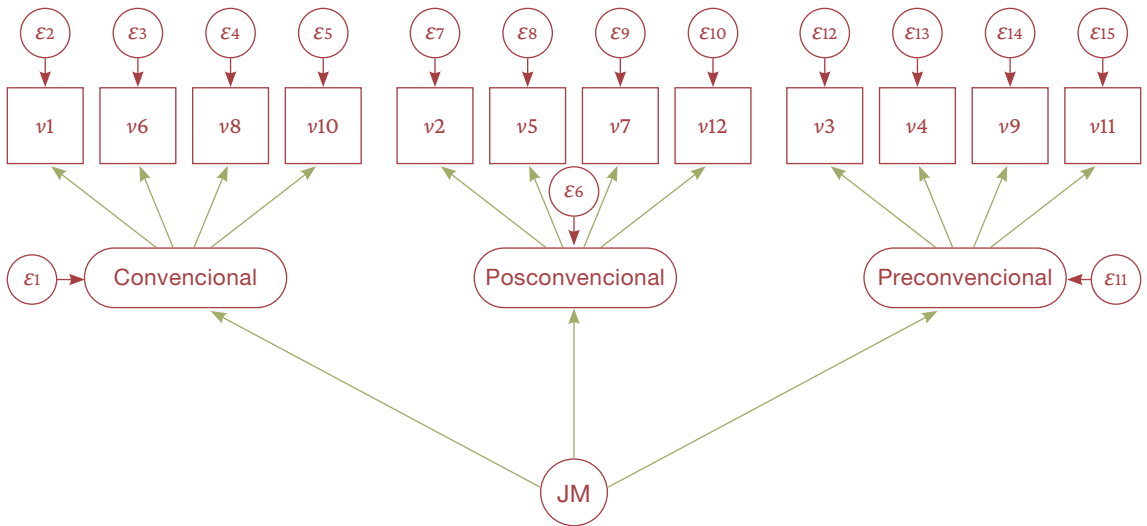
La propuesta metodológica que sigue está basada en el Modelo de Ecuaciones Estructurales, que según la descripción que hace Escobedo, Hernández, Estebané y Martínez (2016) es un modelo estadístico multivariado, que se usa para evaluar relaciones de dependencia múltiple y cruzada entre variables, además de capturar los efectos no observados entre estas relaciones y estimar el error de medida. Los tamaños de muestra requeridos para obtener resultados fiables pueden oscilar para este tipo de modelos entre las 30 y 500 observaciones por variable (Roscoe, 1975), condición reafirmada por Ruiz, Pardo y San Martín (2010), que manifiestan que 100 o más encuestados son suficientes para tener índices de ajuste apropiados.

Lo primero, para la estructuración de esta propuesta, es la presentación del modelo teórico (FIGURA 2), que está basado en el constructo Kohlbergiano. En este se exhiben dos tipos de variables: latentes y observables. Las variables latentes son aquellas que se quieren medir, pero no son observables. Las planteadas para el modelo son: juicio moral (JM), como independiente; y los estadios de desarrollo moral: preconvencional, convencional y

posconvencional, como dependientes. Por su parte, las variables observables son las que se obtienen de las preguntas del cuestionario (número 1 a 12), es decir de los dilemas morales adaptados por Guerrero (2004): «Enrique el medicamento», «los edificios de Eduardo», y «El preso evadido» (ANEXOS). Esto porque en la estructura y categorías de análisis, estos dilemas son coincidentes.

FIGURA 2 Modelo teórico para usar el Modelo de Ecuaciones Estructurales.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA



El sistema de ecuaciones que describe la relación entre las variables latentes es:

$$\text{Convencional} = \lambda_1 \text{JM} + \varepsilon_1$$

$$\text{Posconvencional} = \lambda_6 \text{JM} + \varepsilon_6$$

$$\text{Preconvencional} = \lambda_{11} \text{JM} + \varepsilon_{11}$$

El sistema de ecuaciones que representa la relación entre las variables latentes dependientes y las observables es:

Estadio Preconvencional:

$$v_3 = \lambda_{12} \text{Preconvencional} + \varepsilon_{12}$$

$$v_4 = \lambda_{13} \text{Preconvencional} + \varepsilon_{13}$$

$$v_9 = \lambda_{14} \text{Preconvencional} + \varepsilon_{14}$$

$$v_{11} = \lambda_{15} \text{Preconvencional} + \varepsilon_{15}$$

Estadio Convencional:

$$v1 = \lambda_2 \text{Convencional} + \varepsilon_2$$

$$v6 = \lambda_6 \text{Convencional} + \varepsilon_3$$

$$v8 = \lambda_4 \text{Convencional} + \varepsilon_4$$

$$v10 = \lambda_5 \text{Convencional} + \varepsilon_5$$

Estadio Posconvencional:

$$v2 = \lambda_7 \text{Posconvencional} + \varepsilon_7$$

$$v5 = \lambda_8 \text{Posconvencional} + \varepsilon_8$$

$$v7 = \lambda_9 \text{Posconvencional} + \varepsilon_9$$

$$v11 = \lambda_{10} \text{Posconvencional} + \varepsilon_{10}$$

Del modelo teórico (**FIGURA 2**) se definen las hipótesis a ser comprobadas (**TABLA 2**), a partir de relacionar los estadios morales (preconvencional, convencional y posconvencional) con el desarrollo del juicio moral.

Una vez estructurado el modelo y definidas las hipótesis, el paso siguiente consiste en la estimación, para lo cual hay varias opciones, dentro de las que Crisci (2012) manifiesta están el método de Máxima Verosimilitud, los Mínimos Cuadrados Parciales o el *Generalized Maximum Entropy*.

Para evaluar el ajuste del modelo, se calculan unos índices, que se enlistan e interpretan sus valores en la **TABLA 3**.

Es de aclarar que, según autores como Hair, Anderson, Tatham & Black (1995) y Escobedo et al. (2016), las medidas para la evaluación de la bondad de ajuste del Modelo de Ecuaciones Estructurales se clasifican principalmente en tres: a) absolutas del ajuste o de evaluación global; b) de ajuste incremental o de comparación de modelos; y c) de ajuste de parsimonia o de comparación de coeficientes estimados.

De estos, el RMSEA o Error Cuadrático Medio de Aproximación, mide el error general existente entre el modelo y los datos, por lo que este debe ser un número cercano a cero, o al menor inferior a 0,06 (Hu & Bentler, 1998). En igual sentido, el RMR o Índice de Error Cuadrático Medio debe también acercarse a cero, porque mide las varianzas y covarianzas de los datos para compararlas con las estimaciones del modelo (Escobedo et al., 2016), por lo que, entre menos diferencias existan entre estas, mejor resulta ser la estimación.

TABLA 2 Relaciones e hipótesis del modelo propuesto.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Relaciones	Hipótesis propuesta
Convencional -> JM	H1: El juicio moral (JM) está determinado por un estadio Convencional
Posconvencional -> JM	H2: El juicio moral (JM) está determinado por un estadio Posconvencional
Preconvencional -> JM	H3: El juicio moral (JM) está determinado por un estadio Preconvencional

TABLA 3 Índices de ajuste del modelo.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA A PARTIR DE LUZ (2012), CUPINI (2012) Y ESCOBEDO ET AL. (2016)

Índice	Interpretación
Medidas absolutas de ajuste	
RMSEA	< 0.08
RMR	Número cercano a cero
Medidas de ajuste incremental	
CFI	Número cercano a 1
GFI	Número cercano a 1
Medidas de parsimonia	
PNFI	Número cercano a 1
AIC	Número cercano a cero

Por su parte, los índices de Ajuste Comparativo (CFI) y de Bondad de Ajuste (GFI), como medidas de ajuste incremental, según Cupini (2012) deben reportar valores por encima de 0,9, porque así se empiezan a mostrar niveles de ajuste adecuados entre el modelo teórico propuesto y los datos numéricos provenientes del cuestionario.

Por último, el Índice de Ajuste Normado de Parsimonia (PNFI), que relaciona los modelos planteados con la teoría que los sustenta, y el Criterio de Información de Akaike (AIC) como medida comparativa entre modelos con constructos diferentes, indican ambos el ajuste de parsimonia, para concluir que el modelo que se ha estimado puede ser más ajustado por tratarse de una medida comparativa (Escobedo et al., 2016).

CONCLUSIONES Del marco teórico se infiere que, la teoría del desarrollo del juicio moral propuesta por Kohlberg ha sido aquella que desde lo metodológico y para el análisis de la conducta moral es la más completa, dando lugar a la generación de instrumentos de análisis del desarrollo moral DIT y de otros en ciencias económicas y en particular en contabilidad.

Como se evidencia en la literatura contable, con respecto al abordaje de lo ético en su relación a la actuación de los contadores en sus múltiples facetas laborales, pareciera que buena parte de los estudios se quedan en la deliberación teórica, cuando tratan el tema de la ética de contadores.

En contraposición, la compilación realizada permitió identificar los principales enfoques éticos y sus derivaciones en teorías y estudios empíricos, encaminados todos a la interpretar la conducta y la actuación moral como el resultado de diversos estadios morales de las personas. Estadios que muestran en latencia la manera en que se formulan juicios morales previos a cualquier decisión ante un dilema moral.

Resultados como los mostrados por Vargas (2008) y demás autores, con respecto a la manera en que grupos de individuos elaboran juicios morales, muestran que ante ciertas circunstancias que implican actuar ante un dilema, existen ciertos sesgos profesionales o disciplinares dados por estructuras tanto sociales, como contractuales. Dado el marco de análisis de los niveles de juicio moral de diversos referentes metodológicos, es posible entender que la manera en que contadores y auditores tienden a actuar en niveles preconventionales en rechazo al castigo o a las sanciones

jurídicas, o que, en el mejor de los casos, se elaboren juicios morales dentro de los contratos sociales definidos por la profesión, lo que corresponde a estadios morales convencionales.

Para terminar, la propuesta metodológica es, ante todo, una ruta para el análisis de los dilemas basada en el Modelo de Ecuaciones Estructurales. De ahí que, esta sea una herramienta útil para evaluar las relaciones de dependencia entre los estadios y el desarrollo del juicio moral definidos por Kohlberg (variables latentes), a partir de las relaciones estadísticas entre las variables observables, que capturan los efectos no observados con el mínimo error de medida.

Respecto a las seis fases que plantea Escobedo et al. (2016), que deben desarrollarse para efectuar un Modelo de Ecuaciones Estructurales, en este capítulo se hace una propuesta metodológica para avanzar en las cuatro primeras:

1. especificación (modelo teórico e planteamiento de las hipótesis),
2. identificación (sistemas de ecuaciones),
3. estimación de parámetros (métodos posibles para la estimación),
4. evaluación del ajuste (medidas e índices de ajuste).

Para las dos fases restantes, sí se requiere la muestra de datos con el propósito de hacer:

1. la re-especificación del modelo, que implica afinar este, sacando o añadiendo parámetros estimados para mejorar la bondad de ajuste,
2. la interpretación de los datos, que supone cotejar la hipótesis y concluir si el juicio moral está o no determinado por los estadios del desarrollo moral.

De ahí que, futuras investigaciones deban centrarse en aplicar esta propuesta para el análisis de datos provenientes de cuestionarios, que indaguen sobre dilemas morales relacionados con la profesión contable.

Referencias

- Abric, J. (2001). *Metodología de recolección de las representaciones*. México D.F.: Ediciones Coyoacán.
- Aristóteles. (1994). *Ética a Nicómaco*. (José Luis Calvo Martínez, Trad.) Madrid: Alianza.
- Barba, B. y Romo, J. (2005). *Desarrollo del juicio moral en la educación superior*. Recuperado de www.comie.org.mx: <http://www.comie.org.mx/documentos/rmie/v10/n24/pdf/rmiev10n24scB02n03es.pdf>
- Barra, E. (1987). El desarrollo moral: una introducción a la teoría de Kohlberg. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 19(1): 7-18.
- Beltrán, C. y Yong, L. (2016). *Desarrollo moral de los auditores ante el descubrimiento de fraude: un análisis conceptual de la NIA 240 y aplicación de la teoría de Kohlberg*. Trabajo de grado Universidad católica de Santiago de Guayaquil. Recuperado de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/5126/1/T-UCSG-PRE-ECO-CICA-200.pdf>
- Carrillo, I. (1982). Discusión de dilemas morales y desarrollo progresivo moral. *Comunicación, Lenguaje y Educación*, 15: 55-62.
- Castrillo, L., García, M., Calderón, E., Ortiz, J. y Pérez, M. (1995). Análisis multivariante del comportamiento ético de los auditores españoles. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 667-696.
- Crisci, A. (2012). Estimation Methods for the Structural Equation Models: Maximum Likelihood, Partial Least Squares and Generalized Maximum Entropy. *Journal of applied quantitative methods*, 7(2): 3-17.
- Cupani, M. (2012). Análisis de Ecuaciones Estructurales: conceptos, etapas de desarrollo y un ejemplo de aplicación. *Revista Tesis*, 1: 186-199.
- Doncel, J., Pachón, S., Murcia, S. y Roncancio, A. (2014). Estudio de caso sobre los perfiles morales en auditores basados en Myers Briggs Type Indicator MBTI. II Encuentro de Investigación en Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, Universidad Militar Nueva Granada, Bogotá.
- Escobedo, M., Hernández, J., Estebané, V. y Martínez, G. (2016). Modelos de ecuaciones estructurales: características, fases, construcción, aplicación y resultados. *Cienc Trab.*, 18(55): 16-22.
- Flory, S., Philips, T., Reidenbach, E. & Robin, D. (1993). A Reply to «A Comment on ‘a Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting’». *The Accounting Review*, 68(2): 417-421.
- Gilligan, C. (1982). *In a Different Voice. Psychological Theory and Womens Development*. Harvard University Press, 24-39.
- Gómez, R. (1996). *Problemas morales de la existencia humana*. Bogotá: Magisterio.
- Gómez-Buendía, H. (1984). Lo patológico y lo democrático del clientelismo. *Nueva Sociedad*, 74: 91-95.
- Guerrero, M. (2004). Un estudio psicológico de actitudes corruptas desde la perspectiva de la acción moral. *Boletín de Psicología*, 80: 7-36.
- Hair, J., Anderson, R, Tatham, R. & Black, W. (1995). *Análisis multivariante*. Prentice Hall.
- Hernández, J. (2010). La ética profesional, ¿un problema ético del contador público? *Revista del Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales*, 74-89.
- Hirsch, A. (2003). Elementos significativos de la ética profesional. *Reencuentro: Análisis de Problemas Universitarios*, 38: 8-15.

- Holbo, J. (2002). Moral Dilemmas and the Logic of Obligation. *American Philosophical Quarterly*, 39(3): 259-274.
- Hu, L. & Bentler, P. (1998). Fit Indices in Covariance Structure Modeling: Sensitivity to Underparameterized Model Misspecification. *Psychological Methods*, 3: 424-453.
- Jiménez, B. (2010). *Niveles morales de Kohlberg*. Recuperado de: http://www.uclm.es/profesorado/bjimenez/NIVELES_MORALES_KOHLBERG
- Kant, I. (2001). *Fundamentación de la metafísica de las costumbres* (Trad. Roberto Aramayo). Madrid: Alianza.
- Kohlberg, L. (1976). Moral Stages and Moralization: The Cognitive-Developmental Approach. *Moral Development and Behavior: Theory, Research, and Social Issues*, 31-53.
- Kohlberg, L. (1978). *El niño como filósofo moral*. Madrid: Alianza editorial.
- Kohlberg, L. (1984). *Psicología del desarrollo Moral*. Bilbao: Desclée de Brouwer.
- León, F. y Roncancio, A. (2007). Trayectorias de los estudiantes de contaduría pública: capitales y disposiciones de una clase emergente. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 15(2): 177-211.
- Linde, A. (2009). ¿Tienen vigencia los dilemas clásicos de Kohlberg en educación moral? Un estudio de campo. *Campo abierto*, 28: 137-149.
- Linde, A. (2009). La educación moral según Lawrence Kohlberg: una utopía realizable. *Praxis Filosófica*, 28: 7-22.
- Luz, A. (2012). *Responsabilidad social en los clubs de fútbol: propuesta de modelo*. Granada: Editorial de la Universidad de Granada.
- Mariscal, S., Giménez-Dasí, Carriedo, N. y Corral, A. (2009). *La teoría del desarrollo moral de Kohlberg*. Recuperado de: http://www.cepvi.com/articulos/desarrollo_moral8.shtml
- Modzelewski, H. (2007). www.uv.es. (U. d. Valencia, Ed.) Recuperado de: https://www.uv.es/ramoncue/PCIAECI/documentos/txt_helena.pdf
- Muñoz, G., Soto, V. y Fernández, M. (2013). Propuesta de taller en aula sobre la base de dilemas vinculados al desarrollo del juicio moral de Kohlberg. *Convergencia Educativa*, 2: 39-54.
- Picardo, O. y Escobar, J. (2002). *Educación y sociedad del conocimiento: introducción a la filosofía del aprendizaje*. Costa Rica: Imprenta Obando S.A.
- Psicología Online (2015). *Descripción de los niveles de juicio moral según Kohlberg*. Recuperado de: <http://www.psicologia-online.com/pir/descripcion-de-los-niveles-de-juicio.html>
- Reidenbach, E. & Robin, D. (1990). Toward the Deveolpment of a Multidimensional Scale for Improving Evaluations of Bussines Ethics. *Journal of Bussines Ethics*, 9: 639-653.
- Rest, J. (1979). *Development in Judging Moral Issues*. Minessota: University of Minessota Press.
- Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Theory and Practice*. Minessota: University of Minessota Press.
- Rest, J., Narváez, D., Thoma, S. & Bebeu, M. (2000). A Neo-Kohlbergian Approach to Morality Research. *Journal of Moral Education*, 29(4): 381-395.
- Rojas, W. (2007). Contribución de las ciencias sociales y humanas a la formación del contador público. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 29: 29-45.
- Roncancio, A. y Camargo, D. (2018). Los dilemas del contable, una reflexión a la luz de los orígenes medievales de la profesión. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 26(1): 5-8. doi:10.18359/rfce.3140.

- Roncancio, A. (2014). *De la retórica de Aristóteles a los discursos de Jorge Eliécer Gaitán*. (Documento de trabajo). doi:10.13140/RG.2.1.5171.6089
- Roscoe, J. (1975). *Fundamental Research Statistics for the Behavioral Science*. New York: Holt, Rinehart and Winston Inc.
- Ruiz, M., Pardo, A. y San Martín, R. (2010). Modelos de ecuaciones estructurales. *Papeles del Psicólogo*, 31(1): 34-45.
- Ruiz-Cano, J. et al. (2015). Revisión de modelos para el análisis de dilemas éticos. *Boletín Médico del Hospital Infantil de México*, 72(2): 89-98. doi: 10.1016/j.bmhmx.2015.03.006
- Sierra, G. y Orta, M. (2005). La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 24(126): 731-754.
- Taylor, E. (2004). *El pensamiento de Sócrates*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica.
- Valbuena, J. (2018). Criterios para el análisis y evaluación de casos en la educación moral. *Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales, Niñez y Juventud*, 16(2): 685-694. doi:10.11600/1692715x.1620
- Valenzuela, L. (2015). El desarrollo moral del auditor: sus decisiones frente dilemas éticos en el marco la convergencia al aseguramiento internacional. IV encuentro nacional de profesores de Contaduría pública (pp. 1-28). Cali: Convenio de cooperación programas de Contaduría pública. Recuperado de: <https://study-lib.es/doc/8706271/el-desarrollo-moral-del-auditor>
- Vargas, G. y Arango, P. (2013). Crelier: sobre Kant y los dilemas morales. *Praxis Filosófica*, 36: 251-261.
- Vargas, J. (2008). La formación de la conciencia moral en la Universidad Militar Nueva Granada. *Revista Latinoamericana de Bioética*, 8(1): 76-87.
- White, T. (1992). Business, Ethics, and Carol Gilligan's «Two Voices». *Business Ethics Quarterly*, 51-61.
- Yarza, I. (1996). Ética y dialéctica. Sócrates, Platón y Aristóteles. *Acta Philosophica*, 5(2): 293-315.
- Zerpa, C. (2007). *Tres teorías del desarrollo del juicio moral: Kohlberg, Rest y Lind. Implicaciones para la formación moral*. Recuperado de: http://datateca.unad.edu.co/contenidos/753003/tres_teorias_del_desarrollo_del_juicio_moral.pdf
- Zerpa, C. y Ramírez, J. (2004). Un instrumento de medición del desarrollo moral para estudiantes universitarios: Defining Issues Test (DIT). *Revista de Pedagogía*, 25(74): 427-450.

ANEXOS Estructura de análisis y categorías de los dilemas morales versión Guerrero (2004)

1. Enrique y el medicamento

¿Debía Enrique robar la medicina?

(Elija una de las tres alternativas siguientes poniendo una cruz en la opción elegida)

Sí debía No podía decidir No debía

Cuestiones	Muchísima	Mucha	Bastante	Poca	Ninguna	
1. Las leyes del país están para ser respetadas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
2. ¿Es solamente natural que un esposo que ama a su mujer cuide de ella hasta el extremo de robar para ayudarle?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
3. Que Enrique se arriesgue a que le disparen mientras roba, o ir a la cárcel, a cambio de que robando el medicamento pudiera ayudar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
4. Si Enrique es un boxeador profesional, o tiene considerable influencia entre boxeadores profesionales.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
5. Si Enrique roba para sí mismo, o lo hace únicamente para ayudar a otra personal.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
6. Si los derechos del farmacéutico sobre su invención (patente) han de ser respetados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
7. Si la esencia de la vida va más allá de la muerte, colectiva e individualmente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
8. ¿Qué valores son básicos para regular como las personas se comportan unas con otras?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
9. Si al farmacéutico se le ha de permitir ampararse bajo una ley despreciable que solo proteger a los ricos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
10. Si la ley en este caso protege las necesidades más básicas de cualquier miembro de la sociedad.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
11. Si el farmacéutico merece que le roben por ser tan codicioso y cruel.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
12. Si robando en un caso como este se aportaría un mayor bien a la sociedad en general o no.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional

2. Los edificios de Eduardo

¿Debía Eduardo hacer esa propuesta al señor Pérez?

(Elija una de las tres alternativas siguientes poniendo una cruz en la opción elegida)

Sí debía No sé No, no debía

Cuestiones	Muchísima	Mucha	Bastante	Poca	Ninguna	
1. Las leyes sobre construcción de edificios están para ser respetadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
2. ¿Es apenas natural que alguien que se interesa por su trabajo deba llegar al extremo de sobornar a un superior para evitar perder el trabajo?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
3. Que Eduardo se arriesgue a que el Sr. Pérez lo denuncie e ir a la cárcel, a cambio de que con ese trato puede seguir trabajando y ayudando a los demás.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
4. Eduardo es un buen padre, y las personas que lo rodean lo consideran así.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
5. Si Eduardo solo quiere su beneficio personal o lo hace para ayudar a las personas más necesitadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
6. Si las decisiones que toman los representantes del estado y el orden existente han de ser respetadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
7. Si la construcción de edificios es una actividad esencial de la civilización.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
8. ¿Qué valores son básicos para regular como las personas se comportan unas con otras?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
9. Si el Sr. Pérez es un ser despreciable por no comprender a Eduardo.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
10. Si la ley en este caso va acorde con las necesidades más básicas de los miembros de una sociedad.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
11. Si Eduardo hace esto para ayudar o lo hace solo por su prestigio.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
12. Si haciendo esta transacción ilegítima en un caso como este se aportaría un mayor bien a la sociedad en general o no.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional

3. El precio evadido

¿Debía la Sra. García denunciar al Sr. Martínez a la policía y hacer que este volviera a la cárcel?

(Elija una de las tres alternativas siguientes poniendo una cruz en la opción elegida)

No, no debía No lo sé Si debía

Cuestiones

	Muchísima	Mucha	Bastante	Poca	Ninguna	
1. ¿El Sr. Martínez no ha tenido suficiente tiempo para demostrar que no es una mala persona?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
2. Cada vez que alguien escapa del castigo por un delito ¿no se fomenta que cometan más delitos?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
3. ¿No estaríamos mejor sin cárceles y sin la opresión de nuestros sistemas legales?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
4. ¿Ha pagado realmente el Sr. Martínez su deuda a la sociedad?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
5. ¿No estaría fallando la sociedad en lo que el Sr. Martínez debería justamente esperar?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
6. Si exceptuamos a la sociedad, ¿qué beneficio aportan las cárceles, particularmente a personas buenas y caritativas?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
7. ¿Hasta qué punto se puede ser tan cruel y sin corazón como para meter de nuevo en la cárcel al Sr. Martínez?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional
8. ¿Sería justo que los demás presos cumplan la condena si el Sr. Martínez se escapa?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
9. ¿Se comporta la Sra. García como una buena amiga del Sr. Martínez?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
10. ¿No es un deber del ciudadano denunciar a un delincuente fugado sin considerar las circunstancias?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Convencional
11. ¿Cómo se cumpliría mejor la voluntad y se preteriría mejor el bien común?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Preconvencional
12. ¿Meter en la cárcel al Sr. Martínez aportaría a este algún bien o serviría para proteger a alguna otra persona?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Postconvencional

CAPÍTULO

IV

pp. 74-89

P O R

Sandra Patricia **ÁLVAREZ MEJÍA**

Albeiro **AGUIRRE RÍOS**

Sol Beatriz **VÉLEZ ESCOBAR**

RESUMEN — La revisión bibliográfica que se comparte con el lector tiene como propósito identificar cuáles son las tendencias teóricas en contabilidad ambiental en los últimos cinco años, así como su aplicación en estudios de casos realizados en empresas colombianas. Para el análisis se utilizaron las bases de datos de Redalyc y Scielo, seleccionando aquellos trabajos que resultaran de las combinaciones de las palabras contabilidad ambiental, contabilidad verde, en idiomas español e inglés. El resultado revela una creciente preocupación en la academia por medir efectos de las actividades empresariales, más allá del enfoque netamente financiero. Así mismo, se encontraron diferentes modelos propuestos para realizar tal medición, aunque es escasa la literatura específica de técnicas contables que permitan alcanzar dicho objetivo. Si bien, ya se vienen realizando diferentes investigaciones en estudios de casos, donde pueden implementarse los diferentes modelos propuestos por teóricos, en Colombia aún queda mucho por explorar a nivel investigativo en dicho rubro. En el desarrollo final del artículo se analizan nueve investigaciones realizadas en empresas colombianas, donde ha sido posible medir el impacto ambiental o social de sus actividades. Así mismo, se logra establecer una relación entre dichos estudios con algunos modelos planteados en la literatura revisada.

PALABRAS CLAVE:
contabilidad;
contabilidad ambiental;
contabilidad verde.

LA CONTABILIDAD AMBIENTAL:

DEL
VALOR
AGREGADO
A LA
NECESIDAD
EMPRESARIAL

INTRODUCCIÓN

El 13 de septiembre de 2018 fue publicado por la firma RobecoSAM el denominado índice Dow Jones de sostenibilidad (DJS). Este instrumento, permite medir el desempeño ambiental, económico y social del sector empresarial. Dicho índice elige las 320 empresas más sostenibles en términos de responsabilidad social empresarial del mundo. Por ello, ser reconocido como empresa sostenible por el Dow Jones se convierte en un valor agregado que permite atraer inversionistas preocupados por el presente y futuro del ambiente.

En efecto, según los resultados publicados por la firma RobecoSAM (2018), en el índice mundial Colombia ha sido reconocido con Bancolombia S.A y Grupo Argos S.A. Del mismo modo, en el índice de mercados emergentes, Colombia ha sido reconocido con: Celsia S.A. Los criterios para determinar qué empresas hacen parte del DJS-2018, son: Gobierno Corporativo, manejo fiscal y estrategia climática. En este contexto introductorio surge el siguiente cuestionamiento: ¿Por qué el tema ambiental es un criterio de sostenibilidad empresarial?

El conflicto entre el desarrollo humano y el impacto ambiental del mismo, no es un tema nuevo. En efecto, desde inicios de la década de los años 70, a través de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Ambiente (1972) realizada en Estocolmo, se acentúa la preocupación por el desarrollo de las naciones, aunado al trato responsable del impacto en el ambiente de dicho desarrollo. El teórico Kuznets, citado por Grupo de Economía Ambiental (GEA), & Correa Restrepo, F. (2004), sustenta su hipótesis denominada Curva Medio Ambiental, señalando que el crecimiento económico en un corto plazo genera deterioro del ambiente, pero que a largo plazo lo protege, ya que los países se encuentran con mejores recursos económicos que permiten medir el impacto del desarrollo de sus actividades económicas.

Es en este contexto en donde la Contabilidad, como disciplina, permite ser aplicada a los impactos ambientales, cuando a través del denominado Cuarto Estado Financiero propuesto por Perera & Zicari (2009) es posible medir en activos y pasivos los impactos ambientales del quehacer empresarial. Si bien en un momento

histórico tomó fuerza el tema ambiental, ahora no es sólo un tema novedoso sino una necesidad para las empresas. Desde el área contable han surgido diversos teóricos que sustentan una propuesta del ángulo eco-amigable de la contabilidad.

Es así como surge el interés del investigador de conocer las últimas tendencias en contabilidad ambiental que permitan conocer los desafíos, objetos de aporte a la responsabilidad social empresarial, así como diferentes propuestas de ejercicios contables que ayuden a poner en práctica la teoría, ofreciendo una canal de conexión entre la academia y la realidad empresarial.

La pregunta de investigación que nos interpela y la cual se constituye en el norte del proceso de revisión temática se centra en conocer las tendencias teóricas en contabilidad ambiental en los últimos cinco años.

METODOLOGÍA DE LA REVISIÓN

Para la realización del presente trabajo, se revisaron 50 artículos científicos seleccionados de las bases de datos Redalyc y Scielo, con los criterios expresados en la **TABLA 1**.

Para el desarrollo del artículo se abordan los siguientes ejes temáticos: *Beneficios del uso de Estrategias Sostenibles en las empresas*, *Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C)* y *Algunos Casos de Medición del Impacto Ambiental Empresarial*.

RESULTADOS DE LA REVISIÓN TEMÁTICA

Beneficios del uso de estrategias sostenibles en las empresas

El tema «sostenibilidad» ha pasado de ser una novedad o moda de investigación a una verdadera necesidad empresarial. Hoy se habla del denominado «Green Marketing» que en palabras de Madero-Gómez (2016) recorre diferentes áreas de la operación comercial, desde la cadena de suministro, los recursos humanos, la cultura empresarial hasta las finanzas. Incluso, para el autor en referencia, la «sostenibilidad» está cargada de un matiz ideologizado.

A la sostenibilidad se la relaciona como parte de la denominada Responsabilidad Social Empresarial, la cual integra la ética, el ser humano, el contexto comunitario y el ambiente (Madero-Gómez, 2016).

TABLA 1 Discriminación de selección de artículos de revisión.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA CON BASE A LOS ARTÍCULOS REVISADOS

Base de datos	Filtros	Combinación de palabras	Resultados	Selección	Criterios de exclusión
Redalyc	Años: 2014-2018 Idioma: español País: Colombia Disciplina: Administración y contabilidad/ Multidisciplinarias	Contabilidad ambiental	410	22	Artículos repetidos, el tema de los artículos encontrados no corresponde al tema que se investiga, los años no corresponden al objetivo de búsqueda. Los casos que se analizan no son de Colombia
Redalyc	Años: 2014-2018 Idioma: español País: Colombia Disciplina: Administración y contabilidad	«Contabilidad verde»	1	1	
Scielo	Búsqueda avanzada	«contabilidad» AND «ambiental»	16	3	
		«contabilidad» AND »verde»	0		
		«environmental» AND «accounting»	24		

El término «Desarrollo Sostenible» de acuerdo con lo establecido por Plasencia-Soler (2018) tiene su génesis en 1980, en la Estrategia Mundial de Conservación promovida por la Organización de las Naciones Unidas. La sostenibilidad se deriva del desarrollo sostenible, siendo aquel término impulsado de manera significativa por el Reporte de la Comisión Mundial del ambiente publicado en el documento *Nuestro Futuro Común* (WCED, 1987). Si bien para aquel entonces la sostenibilidad estaba directamente relacionada con temas ambientales, en la actualidad incluye también aspectos financieros y sociales (Plasencia-Soler et al., 2018: 3).

Los mismos autores como resultado de una revisión sistemática de literatura encontraron los siguientes modelos de desarrollo sostenible: Modelo de Triple Cuenta de Resultados, que implica la evaluación de los interesados en términos de economía (pro-

ducción, costos, utilidad), logros en la justicia social (manejo de recursos humanos, impacto en la comunidad) y protección del ambiente (uso de los recursos, protección de la biodiversidad, producción limpia); Modelo de Presión-estado-respuesta, en donde las acciones humanas generan impactos sobre el ambiente (presión), que genera cambios en el ambiente (estado), lo que implica respuestas por la sociedad; el Modelo de los Cuatro Pilares, creado por las Naciones Unidas, en donde se incluyen las áreas social, ambiental, económica e institucional; El Modelo del Centro Lowell para producción sostenible, cuyo eje principal es la seguridad de la producción para la protección del ambiente. Este Modelo implica cooperación interempresarial, nacional e internacional; Ambiente-Social-Gobernanza, donde se apunta a la ética corporativa y de gobierno empresarial. Y finalmente el Modelo Cubrix, mediante el cual se interrelacionan las áreas de gestión, el desarrollo organizacional y el desempeño basado en grupos de interés (Plasencia-Soler et al., 2018: 8-21).

Autores como Cueva, Rocha & Soto (2015) indican que muchas empresas desconocen los incentivos y beneficios de incorporar la gestión ambiental dentro de sus procesos. Por lo anterior plantean el efecto de dicha gestión como parte de las buenas prácticas de sustentabilidad empresarial. Dentro de los beneficios se encuentran la posibilidad de acceder a mejores mercados y certificarse como empresas amigables con el ambiente. Certificaciones como ISO 14000, el *Eco-Management and Audit Scheme* (EMAS) y la Industria limpia y Calidad ambiental, son prueba de ello (Cueva, Rocha & Soto et al., 2018: 5). Por su parte Chacón, Pinzón, & Rojas (2016) profundizan en las buenas prácticas ambientales en Colombia, de las cuales se puede deducir cuáles empresas aportan al ambiente eco-amigable desde la denominada huella de carbono.

El «HdC» o Huella de Carbono es un sistema de medición estandarizado que permite conocer la emisión de gases con efecto invernadero, causa principal del calentamiento global y cambio climático (Chacón, Pinzón, & Rojas et al., 2016: 4). Lo anterior lleva a las empresas a tomar decisiones donde puedan intervenir, de manera preventiva, en los procesos industriales logrando alternativas de mejora en los niveles de emisión de gases. Otras buenas prácticas se destacan por el uso del modelo de Inversiones de Impacto (II), por medio del cual las empresas invierten recursos que ayudan a resolver problemas sociales y ambientales, donde los efectos de tales inversiones pueden medirse integralmente (Conteras & Barbosa 2017).

Igualmente, Polanco, Ramírez, & Orozco (2016), plantean que el seguimiento que realizan las empresas para cumplir con estándares internacionales de alta calidad definitivamente influye en la sostenibilidad de la corporación que lideran. En efecto, según lo establecido por Moreno (2014) sobre la preferencia por parte de los consumidores para elegir productos resultado de procesos empresariales amigables con el ambiente, tiene un efecto positivo en el posicionamiento de las marcas, ya que cada vez hay una mayor educación en el consumo sustentable.

Cabe agregar que, conforme lo sostiene Volpentesta (2017), es a partir del año 1994 con las investigaciones de Elkington donde se consolida la definición de sustentabilidad, la cual exige a las empresas armonizar finanzas, ambiente y repercusión social.

Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C)

En este contexto global de concientización desde la academia y la empresa, donde se va requiriendo que diversas disciplinas, entre ellas la contabilidad, aporten su metodología de intervención al objetivo común de la sustentabilidad empresarial eco-amigable. Autores como Mejía & Ceballos (2016), realizan un análisis de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C), la cual plantea una propuesta de medición contable de la sustentabilidad de una empresa. En dicho análisis desarrollan los conceptos básicos que engloban la (T3C) de la siguiente manera: Contabilidad, se define como ciencia social aplicada, que permite cualitativa y cuantitativamente la riqueza social, ambiental y económica que gestiona una empresa. La biocontabilidad se enfoca a aplicar la contabilidad en el análisis de la riqueza ambiental. La socio-contabilidad busca medir la riqueza social; y la contabilidad económica se centra en la valoración de la riqueza económica (Mejía & Ceballos et al., 2016: 220). Lo anterior se sintetiza en que las tres dimensiones de la contabilidad son: la riqueza ambiental, la riqueza social y la riqueza económica.

Schuschny y Soto (citado por Mejía & Ceballos 2016), relacionan las cuatro fases de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C) así,

Medición de la sustentabilidad de la riqueza en la organización, método de existencia, fase activos: analiza los cambios presentados en un activo (x) en dos fechas de tiempo específicas (t; t-1); Medición de la sustentabilidad de la riqueza en la organización,

método de existencia fase pasivos: analiza los cambios presentados en un pasivo (x) en dos fechas de tiempo específicas (t; t-1); Medición de la sustentabilidad de la riqueza en la organización, método circulación fase ingresos-egresos. Analiza los flujos presentados en un recurso (x) en un período de tiempo determinado y Medición de la sustentabilidad de la riqueza en la organización, método correlacional, fase eco-socio-sistémica. Analiza la existencia y circulación de los recursos de manera holística, integral y sistémica (Mejía & Ceballos et al., 2016: 221).

Del mismo modo, Higuera, Pacheco, Londoño, Cuéllar & González (2017) en su análisis sobre las tendencias investigativas en contabilidad ambiental afirman que la contabilidad se ha convertido en un medio fundamental que facilita la identificación, medición y control de las acciones que impactan en el ambiente. Sin embargo, se hace necesaria una mayor producción científica desde el área contable, toda vez que aún es insuficiente la reflexión teórica sobre la materia.

Otros autores como Colmenares, Adriani & Valderrama (2015), indican que es una necesidad «valorar económicamente elementos específicos del ecosistema, por lo cual la cuantificación del valor económico del ambiente y del costo de su deterioro brindaría un instrumento útil para abordar problemas referidos a estos temas». (Colmenares et al., 2015: 4). En su trabajo los autores anteriormente señalados destacan la sistematización de partidas contables que permiten registrar hechos contables relacionados con el ambiente, categorizados en cuatro rubros: activos ambientales, pasivos ambientales, provisiones y costos ambientales (Colmenares et al., 2015).

Por otro lado, Hernández (2015) confirma la tesis de la tridimensionalidad de la contabilidad desde el análisis de la riqueza social, dirigida a la medición y control de los hechos sociales, que se relacionan principalmente con la denominada Responsabilidad Social Empresarial. En esta misma línea González G. P. (2015) proponen un instrumento para medir los activos intangibles, que para efectos de dicha investigación se dirigió a pequeñas empresas de software. Cabe resaltar que las variables de análisis buscaban medir: innovación, habilidades de los trabajadores, relacionamiento con el cliente y Good Will.

Del mismo modo Mejía, Higueta & Hidalgo (2015) plantean una metodología para medir el impacto del servicio al cliente. Otros como Rojas, Rincón & Mesa (2014) sostienen que las alianzas estratégicas se pueden incluir como activos que generan valor agregado. En esta línea Nader, Peña & Santa-Bárbara (2014) plantean cómo las organizaciones con un clima laboral saludable, poseen un activo intangible que repercute en el crecimiento y desarrollo sostenible.

Algunos casos de medición del impacto ambiental empresarial en Colombia

En la literatura revisada se encontró un total de 9 investigaciones con participación de empresas colombianas, en las cuales se analizó el impacto tridimensional del proceso productivo. En la **TABLA 2** se presenta una síntesis de dichos casos y los efectos medidos en el entorno ambiental, social y /o comunitario.

DISCUSIÓN

Es evidente que la contabilidad como disciplina debe ir avanzando en abrir posibilidades de medición de diferentes activos y pasivos que no necesariamente se encuentran en el área financiera. Como se ha podido observar a lo largo de los resultados de la revisión bibliográfica existe una creciente preocupación mundial por los efectos no solo ambientales sino sociales de las actividades empresariales.

En efecto, parte de los criterios que utilizan grandes firmas internacionales para otorgar reconocimientos a empresas como sostenibles, como lo es el Índice del Dow Jones de sostenibilidad (DJS) relacionado al inicio del artículo, se encuentran directamente relacionados con el impacto positivo de las corporaciones en el ambiente y en la sociedad.

Es común en la literatura encontrada, la mención a diferentes modelos que permiten la medición del impacto de las empresas en el entorno, como son: Modelo de Triple Cuenta de Resultados propuesto por John Elkington en el año 1994, referenciado por Plasencia-Soler (2018). El Modelo de Presión-Estado-Respuesta. El Modelo de los Cuatro Pilares propuesto por la ONU; El Modelo del Centro Lowell; El modelo Cubrix, que centra su atención en los grupos de interés o *Stakeholders*. Chacón, Pinzón, & Rojas (2016) hablan del Modelo denominado «HdC» o Huella de Carbono, dirigido a una industria específica. Otros autores como Conteras & Barbosa (2017), proponen el Modelo de Inversiones de Impacto (II).

TABLA 2 Comparativo de estudios de caso en Colombia sobre impacto ambiental 2014-2018.

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA CON BASE A LA REVISIÓN DOCUMENTAL

Investigadores	Empresas	Estrategias implementadas	Impactos
González Alvarado, T., & Martín Granados, M. (2018)	5 empresas colombianas participan de una red de 130 empresas del mundo	Red de cooperación empresarial internacional	Cooperación para el desarrollo, nuevos puestos de trabajo, uso de energías alternativas y control adecuado y disminución de contaminantes
Latorre Carrillo, L., & Pulido Hernández, A., & Moreno Mantilla, C. (2015)	2 pymes participantes del programa de Gestión Ambiental Empresarial (PGAE) de la secretaría de medio ambiente de Distrito de Bogotá. Una del sector manufacturero y otra del sector de servicios	Atención a requerimientos ambientales de los Stakeholders (grupos de interés) de la organización, que van desde proveedores hasta los consumidores	Clasificación de los recursos ordinarios al interior de la empresa y en los puntos de venta. Aprovechamiento de la luz natural. Racionalización de la energía eléctrica y recurso hídrico
Polanco López de Mesa, J. (2014).	EPM	Sostenibilidad del negocio de generación de energía desde el Enfoque del Equilibrio Dinámico Ideal, que integra la TC3. Atención a Stakeholders (grupos de interés). Valoración de los recursos tangibles (Agua, infraestructura) e intangibles (conocimiento, capital social, capital humano). Política Ambiental Corporativa: Buen uso de los recursos naturales renovables, planificación y participación de la población	Destinación de USD\$1,18 millones para desarrollo de programas de gestión socio-ambiental en convenio con Corantioquia
Uribe-Saldarriaga, C. (2014).	Ecopetrol	Mercadeo de diésel ultra bajo de azufre, denominado diésel limpio	Reconocimiento en el 2012 como una de las mejores compañías energéticas del mundo, ocupando el puesto 14, según la información de la industria energética Platt. Incremento en el mercado de la bolsa de valores. Inversión en el año 2012 de USD610.932.105, empleados en programas de prevención de desastres, inversiones ambientales, recuperación de productos renovables, agua potable, saneamiento básico y mejoramiento del ambiente urbano.

Investigadores	Empresas	Estrategias implementadas	Impactos
Quijano B., L., & Díez-Silva, H., & Montes-Guerra, M., & Castro Silva, H. (2014).	Empresa de industria en mampostería, ubicada en Boyacá	Reciclaje de residuos siderúrgicos que aprovecha otra industria (fabricante de ladrillos). Con dicha estrategia se evita el uso de altas temperaturas para el proceso requerido, al utilizarse hornos artesanales. Esto genera ladrillos ecológicos	Disminución de costos de producción. Elaboración de ladrillos amigables con el ambiente. Disminución de contaminación del aire por uso de productos menos contaminantes. Retorno de inversión de un 36%
Avenidaño Castro, W., & Rueda Vera, G., & Paz Montes, L. (2016)	40 MiPymes del sector arcilla, ubicadas en Cúcuta	Se aplicó el Modelo de Modernización para la Gestión de las Organizaciones (MMGO)	Identificación de buenas prácticas, así como aquellas que faltan por mejorar, en términos de: Sistema de Gestión Ambiental, uso de material ecológico, programas de producción limpia, ciclo de vida del producto o servicio, intervención de los residuos sólidos peligrosos, procesos en aguas residuales, control de emisiones atmosféricas, olores y ruido, entre otras variables
Duque Grisales, E., & Arango Vásquez, L. (2016)	Pequeñas centrales hidroeléctricas de Antioquia	Implementación de Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL)	Reducción de emisiones de GEI y retorno de inversión para potenciar programas de protección ecológica
Zambrano Vargas, S., & Acosta González, B., & Cortés Parra, L. (2016)	30 empresas productoras de derivados lácteos en Boyacá	Mejoramiento en estrategias de contratación sin discriminación. Uso de tecnologías amigables con el medioambiente. Procesos sostenibles y sustentables en el tiempo	Identificación del compromiso con el ambiente, donde un 35% refiere no tener compromiso con el entorno. El 33% reflejan un sistema de contratación adecuado. Solo el 4,33% miden los impactos ambientales de sus procesos.
Contreras, Pedraza & Martínez (2017)	Microfinanciera Crezcamos, Hotel Waya Guajira y en la Empresa Mukatri.	Aplicación del Modelo de Inversiones de Impacto (II)	Preservación de la reserva forestal del pie de monte amazónico en una escala de 3.720 ha (Mukatri); mejoramiento de vida de las comunidades con inclusión financiera en el área rural (Crezcamos); promoción de la industria nacional, teniendo en cuenta que el 47% de las compras para la prestación de los servicios, se realizó de manera directa con la comunidad local (Hotel Waya Guajira)

Autores como Duque Grisales, E., & Arango Vásquez, L. (2016), estudian el Modelo de Desarrollo Limpio, enfocado en procesos de producción amigables con el ambiente. Otros como Avendaño Castro, W., & Rueda Vera, G., & Paz Montes, L. (2016) proponen el Modelo de Modernización para la Gestión de las Organizaciones (MMGO).

Podríamos continuar una larga lista de propuestas que permiten mejorar el impacto en el ambiente o medir diferentes efectos de la gestión empresarial. Si bien unos modelos prefieren las mediciones ambientales, otros las sociales, otros las integran, es claro que existen varios focos de preocupación común, que las empresas están invitadas a atender y medir: aspecto financiero, aspecto ambiental y aspecto social. Algunos incluso hablan del aspecto laboral y Corporativo, los cuales redundan en ambientes saludables para los trabajadores de las empresas. Sin embargo, en este mar de propuestas o modelos no existe suficiente claridad de cómo la Contabilidad puede entrar a medir técnicamente tales hechos, bien sean sociales, ambientales, económicos.

Existen dos trabajos que logran ir concretando el aporte de la disciplina contable a este desafío común: Se trata de la Teoría Tridimensional de la Contabilidad señalada por Mejía & Ceballos (2016), donde se indica de manera técnica cómo un contador podría realizar un trabajo de medición de riqueza económica, ambiental y social paso por paso. Así mismo Perera, L.; & Zicari, A. (2009), luego de realizar una crítica al Modelo de Triple Cuenta de Resultados realiza una propuesta denominada «*El Cuarto Estado Financiero*».

La crítica se centra en establecer que muchas empresas han utilizado el tema ambiental más como *marketing* que como una práctica sincera de compromiso social y ambiental y en consecuencia no pocas veces dichos informes son mirados con escepticismo (Perera, L.; et al., 2009: 36). En este contexto el GRI o *Global Reporting Initiative*, lastimosamente se ha convertido en el estándar para que las empresas que quieran visibilizarse como socialmente responsables logren tal cometido.

Es por ello que Perera, L.; & Zicari, A. (2009), propone anexar a los tres estados contables tradicionales que incluyen balance, estado de resultados y flujo de fondos, un cuarto estado financiero, pero dentro del rigor tradicional, con el fin de entregar a la sociedad un reporte más objetivo y transparente. Los autores anteriormente mencionados, al igual que Mejía & Ceballos (2016), describen

paso a paso cómo se podría confeccionar este cuarto estado financiero. Sería interesante medir en un caso concreto si es posible articular ambas tesis y complementarlas.

Ahora bien, una vez realizamos la revisión de estudios de casos en Colombia, donde se hayan hecho ejercicios concretos para medir diferentes impactos desde la triple dimensión de la contabilidad, llama la atención que sólo se encontraron 9 investigaciones con dicho perfil en los últimos cinco años. De los 9 estudios de casos analizados se encontró la aplicación de modelos en las siguientes investigaciones:

1. Modelo Cubrix: tres investigaciones que centran su atención en los grupos de interés (Red de cooperación, Bogotá y EPM). Cabe agregar que el estudio de EPM incluyó además el Enfoque del Equilibrio Dinámico.
2. Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) tres investigaciones que se preocupan por medir producciones no contaminantes (Ecopetrol, Empresa de industria en mampostería en Boyacá, Pequeñas centrales hidroeléctricas de Antioquia)
3. Modelo de Modernización para la Gestión de las Organizaciones (MMGO): una investigación realizada con 40 MiPymes del sector arcilla, ubicadas en Cúcuta.
4. Modelo de Inversiones de Impacto (II): Una investigación realizada con Microfinanciera Crezcamos, Hotel Waya Guajira y en la Empresa Mukatri.
5. Triple dimensión de la contabilidad: una investigación con 30 empresas productoras de derivados lácteos en Boyacá, que incluye aspectos económicos, ambientales y sociales.

Los trabajos anteriormente mencionados aportan a la aplicación práctica de la academia, a la relación empresa-universidad estado. En consecuencia, es importante motivar a investigadores en el área de la contabilidad a realizar ejercicios prácticos de aplicación de modelos que permitan medir el impacto en el ambiente, o en el área social y comunitaria, de acuerdo con los intereses del investigador.

En efecto, autores como Higuera, Pacheco, Londoño, Cuéllar & González (2017), sostienen que la investigación contable en la materia es aún muy escasa. En la medida en que se desarrollen

investigaciones más centradas en estudios de caso, como un proceso de ida y vuelta, ser irá fortaleciendo la teoría contable de medición de impactos tanto económicos, como ambientales y sociales del quehacer empresarial.

CONCLUSIONES

A lo largo de la literatura revisada se evidencia una creciente preocupación por los efectos en el ambiente de las actividades empresariales. Sin embargo, dicha preocupación ha ido incluyendo otros aspectos que también pueden ser medibles como son: el efecto social, el ítem laboral, el aspecto corporativo y de buen gobierno. Desde principios de la década de los 90, diversos teóricos vienen postulando modelos de medición de los impactos; sin embargo, son pocos los que han centrado su atención en el aporte que, desde el área contable, pueda darse para lograr dicha medición.

Dada la poca claridad en propuestas contables, muchas empresas han utilizado reportes internacionales como el *Global Reporting Initiative* para demostrar sus buenas prácticas corporativas, sociales y ambientales, más como marketing que como resultado de un proceso minucioso y objetivo donde se puedan ver reportados de manera detallada dichos esfuerzos.

Es escasa la literatura que permita la reflexión específicamente desde el área contable, sobre los aportes técnicos a la triple dimensión de la contabilidad. Así mismo, en Colombia son pocos los estudios de casos que permitan establecer la viabilidad de diferentes modelos y propuestas teóricas, por lo cual se considera de suma importancia impulsar estudios de casos empresariales, en donde se realicen ejercicios contables de medición de impactos que integren no solo aspectos económicos, sino ambientales, sociales y corporativos.

Referencias

- Avendaño Castro, W.; Rueda Vera, G. y Paz Montes, L. (2016). La gestión ambiental en las pymes del sector arcilla en Cúcuta y su área metropolitana. *Revista Finanzas y Política Económica*, 8(1): 123-155.
- Chacón Páez, I.; Pinzón Vargas, A.; Ortegón Cortázar, L. y Rojas Berrio, S. (2016). Alcance y gestión de la huella de carbono como elemento dinamizador del branding por parte de empresas que implementan estas prácticas ambientales en Colombia. *Estudios Gerenciales*, 32(140): 278-289.
- Colmenares, Loyda; Adriani, Rolando y Valderrama, Yosman. (2015). Representación contable desde la perspectiva del impacto ambiental empresarial. En el contexto del desarrollo de actividades industriales en Latinoamérica. *Cuadernos de Contabilidad*, 16(41): 259-280. <https://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-41.rcpi>
- Conteras Pacheco, O. y Barbosa Calderón, A. (2017). Financiación al desarrollo sostenible a través de inversiones de impacto (II): Hacia la construcción de un framework teórico. *Cuadernos Latinoamericanos de Administración*, XIII(24): 52-69.
- Contreras-Pacheco, O.; Pedraza-Avella, A. y Martínez-Pérez, M. (2017). La inversión de impacto como medio de impulso al desarrollo sostenible: una aproximación multicaso a nivel de empresa en Colombia. *Estudios Gerenciales*, 33(142): 13-23. <http://dx.doi.org/10.1016/j.estger.2017.02.002>
- Cuevas Zúñiga, I.; Rocha Lona, L. y Soto Flores, M. (2016). Incentivos, motivaciones y beneficios de la incorporación de la gestión ambiental en las empresas. *Universidad & Empresa*, 18(30): 121-141.
- Duque Grisales, E. y Arango Vásquez, L. (2016). Alternativa de las pequeñas centrales hidroeléctricas de Antioquia en el mecanismo de desarrollo limpio. *Revista Ciencias Estratégicas*, 24(35), 73-100.
- González Alvarado, T. y Martín Granados, M. (2018). Redes de cooperación empresarial internacionales en el sector ambiental y cooperación triangular. *Universidad & Empresa*, 20(35): 51-77. <http://dx.doi.org/https://doi.org/10.12804/revistas.urosario.edu.co/empresa/a.5307>
- González G., P. (2015). Propuesta de un modelo para medir activos intangibles en empresas de software a partir de una herramienta multicriterio. *Estudios Gerenciales*, 31(135): 191-201.
- Grupo de Economía Ambiental (GEA) y Correa Restrepo, F. (2004). Crecimiento económico y medio ambiente: una revisión analítica de la hipótesis de la curva ambiental de Kuznets. *Semestre Económico*, 7(14): 73-104.
- Hernández Rodríguez, D. (2015). Fundamentos teóricos para la construcción de un modelo de contabilidad social. *Perfil de Coyuntura Económica*, 26: 115-134.
- Higuera Ojito, V.; Pacheco Martínez, G.; Londoño Restrepo, S.; Cuéllar Rojas, O. y González Franco, R. (2017). Contabilidad ambiental, tendencias investigativas mundiales. *Producción + Limpia*, 12(1): 88-96. <https://dx.doi.org/10.22507/pml.v12n1a9>
- Latorre Carrillo, L.; Pulido Hernández, A. y Moreno Mantilla, C. (2015). Cómo configura una mediana empresa su estrategia ambiental: Un estudio de caso en dos empresas de Bogotá, Colombia. *Revista Escuela de Administración de Negocios*, 78: 56-73.
- Madero-Gómez, S. y Solís, I. (2016). La sostenibilidad desde una perspectiva de las áreas de negocios. *Cuadernos de Administración*, 32(56): 7-19.

- Mejía-Argueta, C.; Higueta-Salazar, C. y Hidalgo-Carvajal, D. (2015). Metodología para la oferta de servicio diferenciado por medio del análisis de costo de servir. *Estudios Gerenciales*, 31(137): 441-454.
- Mejía Soto, E. y Ceballos Rincón, O. (2016). Medición contable de la sustentabilidad organizacional desde la Teoría Tridimensional de la Contabilidad. *Revista Científica «General José María Córdova»*, 14(18): 215-243.
- Moreno C., H. (2014). La influencia del precio y las estrategias de comunicación visual basadas en simbología cultural sobre la preferencia de marcas ecológicas y consumo sostenible. *Revista Escuela de Administración de Negocios*, 77: 168-182.
- Naciones Unidas (1973). Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano [pdf]. Nueva York, 1973. Recuperado de <http://undocs.org/es/A/CONF.48/14/Rev.1>
- Nader, M.; Peña Bernate, S. y Santa-Bárbara, E. (2014). Predicción de la satisfacción y el bienestar en el trabajo: hacia un modelo de organización saludable en Colombia. *Estudios Gerenciales*, 30(130): 31-39.
- Quijano B., L.; Díez-Silva, H.; Montes-Guerra, M. y Castro Silva, H. (2014). Implementación de procesos sostenibles vinculando industrias regionales: Reciclaje de residuos siderúrgicos como proyecto de cambio de la mampostería en Boyacá-Colombia. *Revista Escuela de Administración de Negocios*, 77: 82-103.
- Perera, L; & Zicari, A. (2009). El cuarto estado contable. Hacia una mayor transparencia corporativa. *Harvard Business Review Lat Am Edition*, 35-41. Recuperado de: <https://www.researchgate.net/publication/301682854>
- Plasencia Soler, J.; Marrero-Delgado, F.; Bajo Sanjuán, A. y Nicado García, M. (2018). Modelos para evaluar la sostenibilidad de las organizaciones. *Estudios Gerenciales*, 34(146): 63-73. <http://dx.doi.org/10.18046/j.estger.2018.146.2662>
- Polanco López de Mesa, J. (2014). La responsabilidad social del grupo EPM: una nueva postura política frente al territorio. *Cuadernos de Administración*, 27(49): 65-85.
- Polanco, J.; Ramírez, F. y Orozco, M. (2016). Incidencia de estándares internacionales en la sostenibilidad corporativa: una perspectiva de la alta dirección. *Estudios Gerenciales*, 32(139): 181-192.
- RobecoSAM (2018) DJSI 2018. *Review Results*, septiembre de 2018 [pdf]. Recuperado de <http://www.robecosam.com/images/review-presentation-2018.pdf>
- Rojas López, M.; Rincón López, C. y Mesa León, S. (2014). Alianzas estratégicas: alternativas generadoras de valor. *Universidad & Empresa*, 16(27): 289-310.
- Uribe-Saldarriaga, C. (2014). Mercadeo verde de una empresa dorada. *Estudios Gerenciales*, 30(130): 95-100.
- Volpentesta, J. (2017). Manifestaciones emergentes en la gestión de empresas multinacionales que asumen compromisos socio-ambientales. *Cuadernos Latinoamericanos de Administración*, XIII (25): 29-43.
- World Commission on Environment and Development - WCED. (1987). *Our Common Future*. United Nations [pdf]. Recuperado <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>
- Zambrano Vargas, S.; Acosta González, B. y Cortés Parra, L. (2016). Análisis de responsabilidad social empresarial en empresas productoras de derivados lácteos. *Revista Ciencias Estratégicas*, 24(35): 211-229.

CAPÍTULO

V

pp. 90-123

P O R

María Victoria AGUDELO VARGAS

Norka VILORIA-ORTEGA

RESUMEN — Hay una tarea apremiante en la humanidad que está relacionada con el crecimiento económico y la responsabilidad moral que deben asumir las organizaciones en un modelo económico neoliberal donde hay una intersubjetividad propuesta entre el consumidor y el proveedor que satisface esas demandas de mercado. Este documento hace un abordaje a la crítica del modelo neoclásico que pareciera no considera el estado moral de las colectividades económicas, esto es, como las organizaciones y sus sistemas de información no incluyen los efectos que el crecimiento económico depara al medio ambiente, a los países menos desarrollados, a la mano de obra barata, entre otros. Desde esta perspectiva, el interés del capítulo es contextualizar a la organización en la responsabilidad social empresarial y el vínculo de estos procesos con la información que debería suministrarse desde la contabilidad. Es, en síntesis, una reflexión en torno a la concepción de la ética como un todo, donde la responsabilidad es con uno, con el otro y con lo otro; es decir, una mirada con el planeta, con el uso de los recursos, con la casa de habitación.

PALABRAS CLAVE:
teoría neoclásica; ética;
responsabilidad social;
contabilidad social.

ÉTICA Y RESPONSABILIDAD SOCIAL COMO OPORTUNIDAD PARA EL DESARROLLO

DE LA
CONTABILIDAD
SOCIAL Y AMBIENTAL
BAJO LA MIRADA
DE TERI SHEARER

INTRODUCCIÓN

En la última década del siglo XX son variadas las preocupaciones de tipo social que llevan a replantear el curso de la humanidad marcado por la globalización y el acelerado crecimiento económico. Parte de estas preocupaciones se centran en el deterioro ambiental, el derecho a una vida digna, y la poca atención que gobiernos y transnacionales han destinado al deterioro de las condiciones medio ambientales, en parte por no considerar los factores que inciden en la contaminación, el crecimiento desmesurado de industrias y la falta de controles por parte de las naciones que cohonestan con prácticas del incremento de capital a cualquier costo.

El comercio mundial, la liberación de mercados, las eliminaciones de fronteras han invadido los estados nación y la vida en todas sus dimensiones. Las fuerzas de mercado ejercen presión en la vida individual y en la colectividad que no reaccionan para desafiar u oponerse al sistema que apoya esas presiones, así lo expresa Teri Shearer al decir «estamos todos parece, agarrados en la red de un sistema económico global donde nos sentimos cada vez más impotentes de cambiar» (Shearer, 2002: 541).

Obviamente la red económica mundial ha permitido bienes de consumo más baratos, mejores niveles de vida (para algunos), ingresos *per cápita* altos, ventajas que si no se observan y evalúan con responsabilidad pueden llevar a gobiernos e individuos a convertirse en parte del sistema, que en políticas de estado se traducen en disminución de condiciones laborales, bajas de prestaciones sociales, limitación de horas laborales, incrementos en edades de jubilación, imposibilidad de representaciones colectivas de los trabajadores que velan por sus derechos ante el «espíritu competitivo de las corporaciones trasnacionales» (Shearer, 2002: 541).

Peter McLaren, educador, autor y editor de más de 35 libros y cientos de artículos en temas como la etnografía crítica, sociología de la educación y alfabetización crítica, frente a una entrevista que le hizo la investigadora Lucia Coral Aguirre Muñoz (2003) del

Instituto de Investigación y Desarrollo Educativo de la Universidad Autónoma de Baja California a la pregunta: a pesar de la fanfarria alrededor de las promesas del libre mercado ¿se mantiene el hecho de que los países avanzados y desarrollados han sido heridos por la globalización?; McLaren respondió,

Únicamente unos pocos centros metropolitanos y estratos sociales selectos se han beneficiado y no es un secreto quiénes son estos selectos ocupantes. La integración funcional entre producción, comercio, mercados financieros globales, transporte y tecnologías rápidas que hacen transacciones financieras instantáneas, han facilitado el redespigüe de capital a lugares de «menor costo» que permiten la explotación sobre la base de las ventajas que aportará a aquellos que anhelan llegar a ser parte del club de millonarios.

En la medida en que las líneas de la unión global crecen y el capital especulativo y financiero golpea a través de las fronteras nacionales, en comando al estilo asalto («entrar, tomar las mercancías y salir»), el estado continúa experimentando dificultad en el manejo de las transacciones económicas, pero no se ha separado aún de la estructura del imperialismo corporativo (Aguirre, 2003).

Estas afirmaciones en sentido práctico infieren entre otros factores que las entidades transnacionales prefieren invertir en aquellos estados nación que dan entre otras, ventajas fiscales, a costa de sacrificar recursos nacionales que limitan la inversión social. Esto sin considerar el deterioro ambiental que no es cuantificado en los tratados de libre comercio lo cual también disminuye el bienestar de la sociedad, todo por la apuesta de atraer la inversión extranjera o asegurar la ayuda económica. «Incluso las corporaciones transnacionales más grandes, cuyas actividades e intereses conducen en gran parte al mercado global, se encuentran simultáneamente esclavizados por él» (Shearer, 2002: 543), pues cuando una empresa altamente competitiva en el mercado de capitales baja sus tasas de rendimiento se somete a los juicios críticos y severos del mismo mercado. En palabras de Teri Shearer,

[N]o es tan difícil identificar los actores principales, además de las organizaciones multilaterales como la OMC, el Fondo Monetario Internacional, y el

banco Mundial (...), los datos de 1995 de los estudios realizados por el Instituto de Estudios de Política en Washington, DC, registran que 51 de los 100 sistemas económicos más grandes en el mundo no son países sino corporaciones transnacionales (...) el mismo estudio encontró que las 200 corporaciones transnacionales más grandes registraron ventas combinadas que eran dos veces el PBI combinado del 80% de la población más pobre del mundo (...)» de igual que Jhon McMurtry (1998: 140), manifiesta que aproximadamente 300 corporaciones transnacionales controlan el 70% de todo el comercio internacional y el 98% tiene todo el control de inversión directa extranjera lo que permite su significativa influencia en gobiernos nacionales, el bienestar económico y social de sus pueblos (Shearer, 2002: 543).

Las transnacionales tienen por lo tanto la capacidad de imponer sus propias reglas, establecer límites, imponer estándares reguladores, influyen en la determinación de las cargas fiscales con el propósito de no pagar impuestos, contribuyen con la contaminación y el deterioro del medio ambiente, obtienen mano de obra barata, y establecen responsabilidades a los estados nación con el agravante que el estado se convierte en responsable ante estas entidades.

Un triunfo del capitalismo marcado por el crecimiento económico, donde estados nación parecen inertes para establecer su autonomía y velar por la responsabilidad moral de las transnacionales, lo que hace al ser humano esclavo de los avances financieros y de la explotación interminable de lo que se ha denominado la «eficacia».

La contabilidad por su parte, se ha convertido en cómplice de la economía clásica reduciendo el grado de responsabilidad apropiada para las entidades económicas de las cuales da cuenta, que en palabras de Teri Shearer debe ser materia de reflexión para investigadores y contables en el sentido de introducir cambios en la contabilidad que visibilicen la protección y el realce del medio ambiente en particular; de esta forma hay que adjudicar la responsabilidad económica y promover consideraciones éticas a las cuales el sujeto, ha restado importancia subvalorando una postura de una contabilidad social la cual también es corresponsabilidad de transnacionales y de los estados nación.

Para Teri Shearer (2002) la reflexión de la ética y de las prácticas de la responsabilidad económica debe sustentarse en una consideración crítica en tanto que «cualquier teoría de la responsabilidad moral debe apoyarse por último en consideraciones éticas incluso debe considerar la relación con la comunidad humana dentro de la cual esta funciona» (Shearer, 2002: 544). Es una responsabilidad de la organización con la comunidad y, por lo tanto, es absolutamente relevante que desde las prácticas contables se dé cuenta de esta relación; es decir, estamos urgidos de una representación de los hechos contaminantes, del deterioro de las relaciones humanas que están marcadas por el consumo y los avatares del crecimiento económico lo cual es posible a través de una contabilidad social.

El abordar una contabilidad social incluye desafíos fundamentales que surgen desde la perspectiva y las nociones que se tiene de responsabilidad, considerando, además, un factor predominante que es el estado moral del que disponen las organizaciones económicas que hacen parte de ese tejido denominado transnacionales y obviamente hay que suponer unos presupuestos básicos de ética que se apoya en un estado moral del cual esta deriva.

METODOLOGÍA

El procedimiento que se siguió para esta publicación es una investigación documental y se realizó con base a contenidos derivados de la percepción que hace Teri Shearer sobre una ética inadecuada atribuible a la economía neoclásica en tanto, prevalece una teoría económica del deseo cuyo objetivo es la satisfacción; esta posición deriva en una relación instrumental del sujeto que desea, que niega la responsabilidad en tanto no captura la obligación moral de la responsabilidad interpersonal. El diseño de la investigación es de tipo bibliográfico, se basó en fuentes secundarias con autores como Emmanuel Levinas y Charles Taylor, quienes dan sentido a la crítica que hace Teri Shearer desde la perspectiva de un individualismo que ha contribuido a unas carencias éticas de la relación intersubjetiva de la responsabilidad económica. Estas consideraciones sirvieron de soporte para dilucidar el tema de la responsabilidad social de las organizaciones, y la propuesta de mantener vigente la responsabilidad moral de los entes económicos a través de la contabilidad, en tanto, hay unas carencias éticas visibles al no dar cuenta del costo ambiental que tiene en muchos casos el crecimiento económico y los factores de producción como la tala de árboles, la con-

taminación hídrica, el uso de plásticos no degradables, la contaminación ambiental y en parte la influencia que éstos tienen en los fenómenos como los cambios climáticos que están afectando seriamente la biodiversidad, es decir, los ecosistemas y con ellos las diferentes especies.

La contabilidad tiene definido entre su estructura de reconocimiento de hechos económicos conceptos como activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto; lo cual puede y debe atender el reconocimiento de los costos ambientales que sean previstos por la organización para prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente. Se puede indudablemente cuantificar el tema de residuos, los costos por la contaminación del agua y del aire, reducir el ruido, mejorar procedimientos para la producción y mantenimientos de inventarios.

En Colombia, por ejemplo, con la Ley 99 de 1993 artículos 42 y 43 se establecieron las tasas retributivas y compensatorias por el uso del agua; la primera como instrumento económico que tiene por objetivo incentivar cambios en el comportamiento de los agentes contaminadores, internalizando en sus decisiones de producción el costo del daño ambiental que ocasiona su contaminación y la tasa compensatoria que alude al uso del agua, o sea, son los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos.

LA INTER-SUBJETIVIDAD y el discurso económico

Con la publicación del artículo *Ethics and accountability. From the for-itself to the for-the-other*, Teri Shearer (2002) explora las condiciones éticas para explicar el realce social que debe acompañar a las organizaciones, en general.

Para comprender la necesidad de una responsabilidad económica hay que dar respuesta al origen de una agencia moral colectiva la cual incluye en palabras de Shearer «la autorrealización del alma del sujeto individual, en tanto las obligaciones morales de un ente económico depende del entendimiento compartido de las obligaciones morales implicadas en la relación personal intersubjetiva» (Shearer, 2002: 543).

Este argumento es sustentado, según la autora, en los efectos constitutivos de la teoría económica en la relación intersubjetiva entre el yo y el otro, una vivencia del deseo y la relación instrumental del sujeto quien desea, por lo que Teri Shearer sostiene que.

[L]a construcción económica de la relación de responsabilidad es éticamente inadecuada para entender la obligación moral que está llena de responsabilidad interpersonal y la construcción discursiva niega la subjetividad del otro en cuando al otro, ante quien es moralmente responsable (Shearer, 2002: 545).

También manifiesta Shearer (2002) que, la contabilidad asume una posición conductista de la economía neoclásica, donde los informes tienen las mismas carencias éticas que la relación interpersonal de la responsabilidad económica, en este sentido hay una responsabilidad moral decretada por las construcciones teóricas y asunciones del desarrollo de la economía, por lo que es necesario adquirir una responsabilidad moral más amplia por parte de las entidades económicas para establecer las condiciones previas hacia una contabilidad social.

Sugiere, además la autora, que, si la economía no puede acomodar la responsabilidad de la obligación moral, la práctica contable deberá decretar una obligación social más amplia para las organizaciones a través de lo que denomina «la infusión a la lengua de cuentas económicas de una ética que compense la obligación intersubjetiva en relación con el otro» (Shearer, 2002: 544).

Para entender estos planteamientos, es necesario partir de las consideraciones previstas por Teri Shearer (2002: 545), en tanto, acoge sin más explicación el principio postestructuralista para dar cuenta de la identidad y la subjetividad y, lo constituye como «producción discursiva, como ficciones culturales producidas y sostenidas por las practicas discursivas dominantes (...) además reconoce que la producción de la realidad vivida es una hermenéutica o proceso interpretativo»; es decir, las historias que decimos dan sentido a la experiencia de la realidad y la realidad determina nuestras acciones, «no podemos desligar la experiencia de nosotros y el mundo que habitamos de las historias que decimos y las metáforas que abrazamos» (p. 545).

En este sentido, la responsabilidad, la intersubjetividad y la ética son absolutamente indispensables para entender el concepto de contabilidad social. La responsabilidad según Teri Shearer (2002) implica y decreta intersubjetividad; desde esta perspectiva la responsabilidad implica identidad de alguien independientemente con otros, de ahí que la responsabilidad como fenómeno moral

debería estar sujeto a reflexiones éticas; ahora bien, desde la postura de la producción discursiva hay una estrecha relación entre el modo que la subjetividad y la intersubjetividad son constituidas dentro del discurso y el grado de responsabilidad moral que se decreta por cuenta de ese discurso; desde esta perspectiva hay obligaciones morales intersubjetivas para los actores económicos.

Hay entonces, desde el contexto económico una concepción del ser humano que consume y, que se satisface a través de la producción, esa relación intersubjetiva implica también unas obligaciones morales y de orden social. La economía neoclásica presupone un orden social igualitario, caracterizado por una reciprocidad entre el agente económico consumidor y agente económico productor, ambos satisfacen sus necesidades a través de utilizar la racionalidad tanto para el consumo como en la producción de bienes y servicios, una concepción específica del bien común, de satisfacción donde se soporta teóricamente la identidad moral.

Esa responsabilidad de la teoría económica neoclásica de satisfacción de las necesidades que de forma persuasiva y casi ingenua crea al consumidor final a través del menor precio, es paradójicamente la forma de como un discurso económico construye subjetividad e intersubjetividad; es decir, se repite una y otra vez permeando las relaciones interpersonales por lo que la autora manifiesta,

La identidad en términos económicos es insuficiente a las demandas de la ética (...) Aquí demuestro que la construcción del deseo de la teoría económica como necesariamente apropiada en la intención mercantiliza el objetivo del deseo y, por tanto, lo objetiva en relación instrumental con el sujeto que desea. A partir de esto, sostengo que la construcción económica de la relación de rendición de cuentas es éticamente inadecuada para capturar la obligación moral plena de la rendición de cuentas interpersonal, porque la construcción niega discursivamente la subjetividad del otro, ante quien somos moralmente responsables» (Shearer, 2002: 543).

En el discurso de la economía neoclásica persiste la existencia de una economía de mercado a la que atribuye la necesidad del hombre de cambiar y cambiar, un antecedente a los rasgos institucionales de la vida social, donde el mismo sujeto determina la forma que esas instituciones asumen; en otras palabras, la teoría

neoclásica es sinónimo de la teoría del hombre económico. En este sentido, vale la pena retomar algunos conceptos de la teoría neoclásica que a diferencia del pensamiento clásico tiene como protagonistas de la economía a la nación y a las clases sociales, mientras la teoría neoclásica tiene como protagonista al sujeto.

En la teoría neoclásica, subyace una teoría del valor que en términos generales se limita a una red de transacciones comerciales en el mercado, cuyos fenómenos son la oferta y la demanda que determinan el precio, pues el valor depende de la utilidad que una mercancía le brinde a un individuo, por lo tanto es una utilidad subjetiva, es la percepción que cada individuo de forma independiente tenga del bien, mientras que la formación de los precios en el pensamiento clásico remitían a una situación previa y era la concepción de la sociedad y la conducta humana; en este sentido el valor se establecía en el proceso de producción antes que llegara al mercado. En la teoría neoclásica las mercancías llegan sin un valor preestablecido al mercado, en tanto, es el mercado el que define el precio, para lo cual los agentes económicos se preocupan por saber cómo funciona la mente de los individuos en relación con sus comportamientos de consumo.

Este precedente de la teoría neoclásica hace obligatorio el entendimiento de las conductas económicas de una sociedad representada en el individuo. De otro lado la economía ha sido catalogada como la ciencia de la escasez, así «la economía es el estudio de la distribución de los bienes escasos» (Robbins, 1952: 38), pues son los bienes escasos los que tienen su interés, en tanto que los bienes ilimitados no son su problema. Ahí hay un asunto propio de la individualidad, en tanto el ser humano asignará sus medios para la obtención de su goce o satisfacción asumiendo el costo propuesto por la escasez que la teoría económica define como la opción racional del consumidor, enmarcada no en la libertad de elegir el mejor precio sino en la presión de la escasez.

En este sentido, Teri Shearer (2002) refiriéndose a la faceta de la teoría neoclásica en relación a la sujeto económico como única forma de satisfacer deseos desconociendo la relación que se teje con otros que, son capturados en términos de este modelo, expresa «aquella teoría económica aparentemente describe la subjetividad humana solo en esferas ciertas, bien especificadas y delimitadas de experiencia humana que tiene consecuencias importantes para el modo en que se constituye la responsabilidad económica» (Shearer, 2002: 549), en este sentido los reclamos al

modelo de la teoría neoclásica están en el subjetivismo del individuo en tanto excluyen al otro, pues la identidad está en la satisfacción de las necesidades de un individuo y por lo tanto hay una carencia en tanto la identidad económica no incluye las obligaciones y relaciones a otros más allá de la esfera descriptiva y preceptiva de la misma teoría, por lo que en sentido estricto hay una carencia ética en tanto son las relaciones con los otros los que identifican la fuente de responsabilidad moral (derecho a un medio ambiente sano, trabajos dignos, responsabilidad social).

Si la identidad humana como parte de la economía no incluye en las relaciones intersubjetivas a los otros que no son capturados dentro del modelo económico, entonces independientemente de la responsabilidad puede decirse que el sujeto económico depende completamente de las obligaciones intersubjetivas de los agentes económicos que se relacionan entre sí, las cuales en palabras de Shearer son demasiado delgadas para apoyar una responsabilidad éticamente adecuada de parte de los agentes económicos.

El desconocimiento de los otros en este contexto económico crece ya que gana aceptación general, al menos así lo interpreta la autora al manifestar que «la teoría económica, en otras palabras, crea discursivamente las mismas condiciones que le dan permiso para aplicar un imperialismo que con eficacia abre toda experiencia humana a la descripción y prescripción económica» (Shearer, 2002: 550), esta aceptación general además de ser parte de las prácticas discursivas las cuales no son descripciones pasivas de un mundo social que existe independientemente del discurso, sino que son también prácticas que trabajan activamente para construir la realidad social de modo consecuente con el discurso de la economía y donde encuentra asidero el poder del capitalismo, lo que McLaren traduce en los siguientes términos (Aguirre, 2003: 3).

La globalización representa una fachada ideológica que camufla las numerosas y variadas operaciones del imperialismo. En efecto, el concepto de globalización ha reemplazado efectivamente el término imperialismo en el léxico de la élite gobernante, con el propósito de exagerar el carácter global del capitalismo como un poder totalmente acompasado e infatigable que, aparentemente, ningún estado-nación tiene los medios para resistir u oponerse. Por demás enreda el asunto de que el capitalismo ya no necesita por más tiempo la protección del estado-nación.

Es así, como la creación discursiva de las condiciones que permiten la práctica de teorías económicas, no son más que hechos a merced del acuerdo humano, que existen porque creemos que existen, la construcción social de la realidad atribuible a Jhon R. Searle es parte de la ontología de la economía, en tanto el mismo Searle expresa, que su obra es «una importante recuperación de la tradición de la economía institucional» (Searle, 2006: 89), puesto que la economía está imbricada en buena parte en hechos institucionales, es así como el modo de existencia de los bienes y las formas de distribución son institucionales.

La teoría económica es discurso subjetivo como discurso intersubjetivo. Subjetivo, en tanto considera el sujeto individual, el sujeto económico, y es discurso intersubjetivo en tanto existe la manifestación de una relación cimentada entre el deseo del sujeto económico y el valor del objeto con relación al cual el sujeto actúa; pero esta relación se teje en cuanto, la teoría neoclásica, supone que el individuo comienza con un deseo u preferencia que es la que lleva al sujeto a un comportamiento económico, ya que dependiendo de la oferta y de la demanda se establece el valor; así manifiestan que el valor de un bien o servicio no es inherente a los bienes ni a la materiales que los componen, sino que es producto de la satisfacción del deseo humano,

En la teoría de la economía neoclásica, el deseo supera cualquier valor que una materia puede asumir, hasta aquellas materias que son más restringidas en el suministro no adquieren ningún valor hasta que se dé la utilidad para la satisfacción del deseo humano. En otras palabras, la relación económica entre deseo (como el ímpetu exógeno para la actividad económica) y valor (como el resultado endógenamente decidido de esa actividad) es caracterizado por una precedencia temporal y causal del deseo sobre el valor; el valor, en tanto es uso de cambio mientras permanezca la condición que el objetivo del deseo que proviene fuera de sí (Shearer, 2002: 550).

Cuando el deseo y el valor asumen una relación temporal y causal que es determinada por el modelo económico, es el deseo el que se apropia del acto, hay una relación instrumental al sujeto de deseo, un deseo egoísta, que, en otras palabras, significa una carencia de parte del sujeto que desea con relación al objeto deseado

el cual, se convierte en medio para su realización (Shearer, 2002: 554). Es una relación causal del deseo sobre el valor, pero esta perspectiva de la economía neoclásica de asignar al deseo humano el deseo egoísta tiene implicaciones importantes desde la responsabilidad, en tanto queda la preocupación que induce a que las entidades económicas trasladen la obligación moral derivada de la relación intersubjetiva que caracteriza a unos miembros de una comunidad dada. Esto indudablemente trae consecuencias a nivel social en tanto que,

[L]a teoría económica construye un mundo social en el cual hay un solo un sujeto, y un mundo de objetos que satisface los deseos del sujeto. Pero por otra parte supone que cada miembro de la sociedad es un sujeto económico en ella, a quien por el ejercicio del deseo propio objetiva a todos los otros sujetos de la sociedad y ahí niega su subjetividad. El mundo social económico es tanto igualitario, como totalitario (Shearer, 2002: 555).

Ahora, bien considerando que las características igualitarias del mundo social económico no han sido ampliamente reconocida, y que las condiciones sociales en las que surgió la teoría económica, tuvieron implicaciones desde la concepción de un sujeto con condiciones de igualdad que hicieron lo suficiente para lograr la aceptación eventual de la teoría, desde luego con las implicaciones democráticas de un aparato teórico y comercial en la que cada individuo se define en una posición igualitaria lo cual cuenta con el consentimiento de la mayor parte de los individuos, además de apuntalar la visión económica de que el ser humano es motivado únicamente por sus propios intereses; es decir, la motivación de un ser igual y soberano frente a sus deseos hace posible la concurrencia de una aceptación social.

La teoría económica neoclásica, como discurso, oculta y niega una responsabilidad en los intereses sociales, en tanto que postula la maximización del interés única y exclusivamente en el interés privado y en la responsabilidad no hay una identidad ante el bien social y colectivo. Esta postura económica, crea un mundo social en el cual la alteridad es discursivamente borrada, en tanto en «el mundo social económico hay solo una posición sustancial, y un mundo de objetos a los cuales el sujeto afecta» (Shearer, 2002: 558).

De esta forma la teoría económica neoclásica construye la subjetividad y la intersubjetividad en tanto la obligación moral a los otros

la reduce en la obligación moral que tiene con uno, ya que todos los sujetos económicos posibles están situados; por lo que el bien colectivo de la sociedad está definido por la búsqueda que cada individuo haga de su búsqueda privada. Una sustentación de la obligación que queda reducida a la obligación a un mayor bien, subsumiendo discursivamente la obligación en la explicación de un interés económico particular.

En este sentido, la contabilidad se encuentra de igual forma subsumida a dar cuenta de esa realidad económica, una realidad que sucumbe a los intereses del mercado a tal punto de pasar de un sistema de información contable a un sistema de información financiero, como si los usuarios de la información estuvieran concentrados única y exclusivamente en los accionistas y en los mercados de valores. Y es que el discurso económico construye una identidad moral que está en la búsqueda recíproca del interés privado como único imperativo ético de sujetos en el comercio donde el uno está para el otro.

Este discurso económico que además se ha institucionalizado por décadas, hace que las entidades económicas no vayan más allá de sus propios intereses, por lo tanto, la obligación moral de esta, en considerar la obligación frente a la satisfacción de los intereses egoístas del agente económico, por lo que en el discurso no hay una comunidad de «otros», en tanto la distinción entre intereses privados y el bien más amplio son oscurecidos; lo que en palabras de Taylor (1994) equivale a uno de los tres malestares de la modernidad definido como el individualismo, el cual «supone centrarse en el yo, lo que aplana y estrecha a la vez nuestras vidas, las empobrece de sentido, y las hace perder interés por los demás o por la sociedad» (Taylor, 1994: 40).

Según Taylor (1994), la visión instrumental dominante en el mundo «es una consecuencia de nuestra opinión almacenada en un buffet del yo» (p. 40); es el resultado del «pensamiento moderno que ha perdido la vista de otros modos de tomar parte con el mundo. El límite entre el yo y el otro es nebuloso y poroso (...)» (Lehman, 2012: 5). En este sentido, Taylor (1994) afirma que la primacía de la razón instrumental, entendida como «la clase de racionalidad de la que nos servimos cuando calculamos la aplicación más económica de los medios a un fin dado. La eficiencia máxima, la mejor relación coste-rendimiento, es una medida del éxito» (Taylor, 1994: 40), un cambio liberador, pero al mismo tiempo arrollador que se apodera de la humanidad, una preocupación en tanto que

estas formas desmesuradas de crecimiento económico se vuelven insensibles a las necesidades del medio ambiente.

El éxito estaría en el sentido de tener entidades responsables ante «objetivos humanos y ambientales más amplios» (Shearer, 2002: 559), lo cual requiere de un imperativo ético que incluya la relación intersubjetiva de la responsabilidad, tema abordado por el filósofo francés Emmanuel Levinas (1991), en tanto, a través de sus trabajos demuestra la insuficiencia ética de la concepción económica de la responsabilidad, al fundamentar la ética en el contexto de una responsabilidad moral como parte de la oferta económica entre agentes individuales y entidades que satisfacen sus deseos.

La teoría económica neoliberal, reduce la responsabilidad moral a la concepción de un agente económico liberal y racional que como ente autónomo dirige su comportamiento a una intencionalidad de satisfacer sus deseos, un libre albedrío y una intencionalidad consumista de la que se aparta Levinas (1991) en su concepción de responsabilidad social y ética en tanto, que esta individualidad,

[L]imita a representar y objetivar a lo Otro y al Otro. Levinas, por el contrario, percibe al Otro y a lo Otro como un infinito que no puede objetivarse, solo puede «asimilarse» o «reconocerse» en el encuentro con el otro que ya es; por ello el encuentro cara a cara con el otro, además de inevitable y necesario, condiciona la posibilidad de la relación, es el acto básico de la moral. Así, Lévinas entiende la subjetividad, recibiendo al otro como hospitalidad, independientemente de la conciencia o elección que se haga de él (Quiros, 2013: 19).

El aporte de Levinas (1991) es un desafío a la filosofía trascendental con una ética que basa la subjetividad en el encuentro con el otro, pues su crítica a la ontología de la tradición filosófica de occidente radica en que esta privilegia la intencionalidad del ser por encima de la alteridad, trasmutando lo que es el Otro en el Mismo.

Así, la noción de Responsabilidad en Lévinas aparece como fundamento de su reflexión ética, pues ella solo es posible en la relación de lo Mismo con lo Otro y ella es independiente de la voluntad del sujeto, ella lo determina; de esta manera Lévinas propone

una configuración de la relación ética por fuera de la ontología, por fuera de la subjetividad entendida al modo moderno, como representación de lo otro sin transcendencia. Para este autor el Otro es un «absoluto» preexistente, que se manifiesta como rostro ante quien se actúa de forma justa, responsable (Quiros, 2013: 20).

El encuentro del cara a cara propuesto por Levinas (1991) induce a una responsabilidad ante el otro que está por encima de explicar el sí mismo del sujeto liberal y soberano; una obligación que precede la misma constitución del sujeto no como acto voluntario, sino como una simetría del cara a cara, en tanto en el discurso egoísta de la responsabilidad de la economía neoclásica hay una igualdad irreductible en cuanto la cara del otro es negada, pues hay una relación instrumental de las necesidades propias, no cuenta el otro ya que hay una subjetividad de alguien que subordina las demandas del otro.

Ese interés individual que no da respuesta a la auto-subordinación en donde se funda la relación ética, es en últimas un interés propio a una intencionalidad de responsabilidad que es inadecuado a las necesidades éticas de una comunidad moral. Levinas (1991) al nombrar la responsabilidad de cara al otro es contundente pues enuncia que,

(..) es en la ética, entendida como responsabilidad, donde se anuda el nudo de lo subjetivo. Entiendo la responsabilidad como una responsabilidad para con el otro, así, pues, como responsabilidad para con lo que no es asunto mío o incluso no me concierne; o que precisamente me concierne, es abordado por mi como rostro (Levinas, 1991: 89).

El discurso económico neoclásico niega la alteridad, transformando el mundo de otros en uno de objetos, con los cuales el sujeto económico se relaciona (Shearer, 2002: 563). Este enfoque individualista y nomológico de la responsabilidad es deplorable en tanto la economía y las relaciones de mercado incluyen entre otros actores los seres humanos, «la existencia de formas de vida no humana, la integridad de los ecosistemas y la soberanía de las naciones que están subordinados al ánimo de lucro instrumental o crecimiento productivo» (p. 563).

RESPONSABILIDAD CORPORATIVA

Hay desde el contexto neoclásico una subordinación de la responsabilidad corporativa a la relación intersubjetiva privada que se patentiza a través del interés privado y es específica al afirmar «que todas las transacciones en las cuales dos o más individuos entran son mutuamente ventajosas y de ahí facilitan el bien colectivo» (Shearer, 2002: 561); perspectiva acuñada por Milton Friedman (1970), premio nobel de economía autor de la doctrina de mercado libre, donde vendedores y consumidores mediante leyes de oferta y demanda determinan el mercado y los precios, Friedman (1970), es condescendiente además con la libre competencia, y la libertad comercial en tanto no haya coerción dado que las transacciones son voluntarias.

En este sentido, la construcción de una economía de un mercado puro como el propuesto por Friedman supone que el mercado funciona sin impedimento alguno por parte de las instituciones, esto presume un interés de los estados en mantener el sistema de mercado lo cual involucra no solo precios, sino salarios, tasas de interés, contaminación sin restricción, afectación al medio ambiente entre otros, no hay por parte de gobiernos la intención de obstaculizar el funcionamiento del mercado, lo cual lo hace participe en la protección de las infracciones contra los otros que no intervienen en el mercado, en tanto la obligación moral está puesta en el sujeto económico.

El hecho de no reconocer los costos ambientales y humanos que se incrementan en la medida del crecimiento económico en ausencia de naciones que adopten con sentido crítico tal crecimiento desmesurado, se debe en parte al consentimiento de países subdesarrollados que permiten acuerdos de programas de desarrollo a costa de sacrificar los recursos naturales, una dependencia del capitalismo que desestabiliza estilos de vida tradicionales sin compensación aparentes en esos daños ecológicos, ambientales y sociales,

[P]ero tales parodias de la responsabilidad moral no son limitadas solo en naciones en desarrollo. En países desarrollados como Estados Unidos, por ejemplo, la distribución de la riqueza de la sociedad se hace cada vez más polarizada, un resultado que es justificado al nivel nacional por el imperativo del incentivo económico, y un resultado que no es reflejado en las cuentas nacionales que un gobierno debe tener.

Y a nivel corporativo, las razones fundamentales económicas justifican el traslado de plantas de producción a países en vías de desarrollo con precios de salarios inferiores, prácticas de empleo explotadoras con respecto a trabajadores domésticos bajos y expertos o crónicamente desempleados (...) (Shearer, 2002: 564).

Estos acontecimientos de orden global son un fracaso colectivo a causa de sostener agentes económicos que tienen sus propios intereses y que hoy se han hecho notar en el planeta a través del deterioro ambiental, la contaminación, la escasez de un recurso tan vital como el agua, las sequías, entre otros. Ahora bien, la apertura económica y la eliminación de barreras comerciales hacen más viable este deterioro en medio de la sociedad, situación que es cada vez más notoria en contravía de unas medidas de prevención que no se hacen visibles en estándares de protección ambiental, sin embargo hay intereses que si se hacen visibles en la contabilidad, por ejemplo, para el reporte de información financiera para los dueños o accionistas a través de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Muchas pueden ser las propuestas que contrarresten esta amenaza de deterioro del ecosistema, si por ejemplo los gobiernos nacionales y locales incluyeran impuestos, multas o sanciones de tipo pecuniario para las actividades que crean exterioridades humanas y ambientales, pues el derecho a ejercer una actividad económica no puede extenderse a derechos como contaminar el aire. Sin embargo, hay un clamor de los defensores de las teorías de la responsabilidad corporativa, hoy llamada Responsabilidad Social Empresarial (RSE) hacia la ética de la economía, con el fin, que los agentes económicos sean responsables no solo del cumplimiento de sus objetivos, sino también del bienestar colectivo y de los individuos cuyas vidas afectan en función del logro de sus metas, es decir dar un viraje hacia una economía de la sociedad cuyo valor agregado sea el interés general sobre el interés particular y soberano propuesto por el sistema económico.

La Responsabilidad Social de la Empresa (RSE), ha estado sustentado en el direccionamiento de la economía neoclásica que es, la idea de la máxima ganancia, un beneficio que se ha convertido en un reclamo moral en tanto, este debe ser más colectivo, con una distribución a todos los agentes que participan de las actividades de la empresa tanto interna como externamente a través

del empleo de buenas prácticas donde resulte ganando la empresa, el sujeto económico y la sociedad.

Una ganancia que atienda un mejor desempeño ambiental y social, con unos códigos de conducta, con unas prácticas voluntarias de gestión ambiental sustentadas en estándares de calidad, y la incorporación en las decisiones organizacionales de políticas hacia el desarrollo sostenible; un cuidado actual del que depende el futuro, pues la explotación irracional de los recursos pone en alto riesgo la sustentabilidad no solo de la vida humana, sino también cualquier concepto de supervivencia que se quiera abordar.

Esta reflexión de sustentabilidad ha considerado sobre todo a partir del siglo XX múltiples teorías que han sido abordadas desde la perspectiva tanto de la economía neoclásica como de los grupos de interés o *Stakeholders*. Un estudio realizado en la Universidad de Valencia (2011) por los doctores Alejandro Alvarado Herrera, Enrique Bigné Alcaniz y Rafael Currás Pérez incluyó la revisión de 1082 trabajos publicados entre 1969 y 2006 en los que identificaron 13 teorías o perspectivas de responsabilidad social empresarial las cuales se describen así:

1. Teoría de la Propiedad,
2. Teoría de la Firma,
3. Teoría de la Agencia,
4. Teoría de los Grupos de Interés,
5. Respuesta Social Corporativa,
6. Visión Estratégica de la Firma,
7. Ética Aplicada a la Empresa,
8. Teoría Integradora del Contrato Social ISCT,
9. Ciudadanía Corporativa,
10. Teoría Institucional,
11. Desarrollo Sostenible,
12. Teoría del Servidor y
13. Bien Común.

Aunque estas teorías obedecen según los investigadores Alvarado, Bigné y Currás, (2011) a una «confusión conceptual», que distintos autores han clasificado y desarrollado con base a «el criterio de la evolución temporal (Carroll, 1999; Murphy, 1978; Wood, 1991); su enfoque (Windsor, 2006); la evolución de sus contenidos (Bakker et al., 2005 Gerde y Wokutch, 1998); el rol de los negocios

de la sociedad (Garriga y Melé, 2004; Zenisek, 1979); la naturaleza teórica (Mc Williams et al., 2006); su aplicabilidad (Nasi, Phillips y Zyglidopoulos 1997)» (Alvarado, 2011: 126); no dejan de ser un llamado a que se maximice el estudio de la responsabilidad social empresarial con el objetivo de gozar de un ecosistema más estable y duradero.

Estos antecedentes permiten inferir que hay una preocupación mundial por la incorporación de una moral empresarial a través del reconocimiento de los costos en la cuenta.

Con la investigación «Perspectivas Teóricas Usadas para el Estudio de la Responsabilidad Social una Clasificación con Base en su Racionalidad», los profesores Alvarado Herrera y otros, retoman trece teorías halladas en la recolección de la información utilizando como criterios de estudio de las mencionadas teorías, la realidad que subyace a cada perspectiva teórica y el papel que legitima la existencia como institución social, los investigadores reclasifican las teorías anteriores en una primera instancia considerando como teoría subyacente la disciplina y el objeto de estudio en la que se encuentran, ver **TABLA 1**.

TABLA 1 Responsabilidad social una clasificación con base a su racionalidad.

FUENTE: ELABORACIÓN ALVARADO Y OTROS, BASADOS EN GUILLEN (2006); TOMADO DE LA INVESTIGACIÓN «PERSPECTIVAS TEÓRICAS USADAS PARA EL ESTUDIO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL UNA CLASIFICACIÓN CON BASE EN SU RACIONALIDAD» (2001)

Disciplina	Objeto material de estudio	Objeto formal de estudio	Racionalidad
Ética organizacional	Comportamiento humano	Bondad o maldad para el individuo, el grupo y la sociedad (a partir de la experiencia y la razón)	Ética
Comportamiento organizativo	Comportamiento humano en la organización	Búsqueda de la eficacia	Económica / Económico-estratégica
Psicología	Comportamiento humano	Definir, explicar y predecir comportamientos sin entrar en su conveniencia	Psicológica
Sociología	Comportamiento humano	Describir, clasificar y medir los hechos sociales a través de métodos empíricos sin establecer lo que las personas deben hacer	Sociológica
Legalidad	Comportamiento humano	Juzga el comportamiento externo del individuo, pero difícilmente puede juzgar las intenciones	Jurídica

En segunda instancia, los investigadores toman como criterio de clasificación «la concepción del rol de la empresa en la sociedad o el papel que legitima la existencia como institución social» (Alvarado et al., 2011: 127). En esta etapa, los profesores Alvarado, Bigné y Currás (2011), acuden a entrecruzar la visión económica, la visión social y sus disciplinas subyacentes.

La económica, que concierne a la teoría neoclásica de la que ya se ha hecho referencia y cuyo mentor es Friedman (1970) (la empresa solo tiene la responsabilidad de generar utilidades económicas dentro del marco legal y en este sentido solo le es prioritario los intereses vinculados a sujetos económicos y a las firmas

TABLA 2 Perspectivas Teóricas para el Estudio de la RSE.

FUENTE: ALVARADO Y OTROS: INVESTIGACIÓN PERSPECTIVAS TEÓRICAS USADAS PARA EL ESTUDIO DE RSE (2011)

Racionalidad predominante	1. Pura de maximización de utilidades	2. Constreñida de maximización de utilidades
Jurídica	Teoría de la Propiedad La RSE es una opción que los accionistas pueden o no emplear, ya que pueden distribuir sus derechos de propiedad y proceder con ellos de la forma que mejor les parezca	
Económica	Teoría de la Agencia La RSE es una doctrina subversiva y atentatoria contra el bienestar de los accionistas Teoría de la Firma La RSE es la posibilidad de generar valor social mediante la implicación de la empresa únicamente en actividades filantrópicas	
Económico estratégica		Respuesta social corporativa Teoría Institucional Teoría de los grupos de interés (stakeholders) Ciudadanía corporativa La RSE es ante todo una respuesta estratégica de la empresa capaz de generar una ventaja competitiva
Psicológica		
Sociológica		
Ética		

privadas). La visión social, que es mucho más amplia, en tanto considera el entorno de la empresa el cual está dentro de un contexto y la disciplina subyacente de la cual ya se había estimado una primera clasificación, obteniendo así la siguiente estructura de reclasificación, que se visualiza en la **TABLA 2**.

Obviamente, es necesario aclarar que no todas las teorías sobre responsabilidad social empresarial buscan que se incorpore un costo de compensación que proteja el derecho por ejemplo a gozar de un aire puro, o el derecho que le asiste a un trabajador a que su mano de obra esté bien remunerada; es necesario reconocer que el hecho que se incorporen cuentas sociales y ambien-

3. De la atención social	4. De servicio a la comunidad
<p>Teoría del Servidor Las RSE es una oportunidad que se presenta a los directivos para hacer el bien</p>	
<p>Teoría Integradora del contrato social Ciudadanía de la empresa (visión estratégica de la firma) La RSE es un instrumento que permite a la empresa atender sus deberes morales como miembro de una sociedad, sin renunciar a la naturaleza estratégica de su misión</p>	
	<p>Ética aplicada a la empresa Desarrollo sostenible Bien común La RSE es un imperativo moral que obliga a las empresas a contribuir al bienestar universal</p>

tales como reconocimiento de las externalidades de la economía depende de las perspectivas teóricas admitiendo que unas son más racionales y jurídicas que otras.

Por ejemplo, las teorías de la propiedad, la agencia o la firma, conciben una lógica económica y legal donde la empresa no es más que una unidad económica cuyo fin es la consecución de utilidades; desde esta perspectiva la visión de una responsabilidad social es limitada por lo que queda a voluntad del inversionista y de los propietarios de la organización. Otras teorías emergentes como la teoría de ciudadanía de la empresa, la teoría de ética aplicada a la empresa o la teoría de desarrollo sostenible, avizoran un compromiso social mucho más completo para la empresa, pero para lograr esta realidad hay que contar con una racionalidad soportada en conceptos sociológicos y éticos.

CONTABILIDAD SOCIAL

Glen Lehman, profesor de contabilidad de la University of South Australia Business School, quien ha publicado más de 70 artículos sobre filosofía, teoría social y perspectivas críticas sobre contabilidad; en su investigación acerca del proyecto de una contabilidad social y ambiental hace una crítica importante y deliberada en consideración a la disputa entre el realismo y al antirealismo. Para considerar sus posiciones incluye los aportes de Davidson, Taylor y Dreyfus todos ellos filósofos, en tanto hay un reclamo en considerar que «las reformas de la contabilidad ambiental y social han sido capturadas por la epistemología dominante de la razón instrumental» (Lehman, 2012).

Y es que, desde el punto de vista de la filosofía, el realismo siempre ha marcado en palabras de Lehman una independencia con las creencias del mundo. El realismo como parte de la razón instrumental domina el desarrollo directivo lo que se traduce en un hilo conductor entre las decisiones de la empresa y los desarrollos de la contabilidad. Charles Taylor (2012) ha manifestado que son las formas económicas del razonamiento las que han dominado sociedades enteras, lo cual es impropio en la creación y organización de las sociedades. El aporte se centra en crear nuevas estrategias de responsabilidad, un marco que nos ponga directamente en relación con el planeta para examinar las interacciones que se dan con el medio ambiente.

Otra perspectiva a considerar es que el pensamiento instrumental y procesal del mundo naturalista, crea un sistema social y econó-

mico basado en asunciones instrumentales y científicas, lo cual en palabras de interpretativistas como Charles Taylor (2012) limita la razón práctica, a lo que la contabilidad no es ajena, en tanto está en la cosmovisión que supone que todo debe ser relatado, medido y reflexionado, lo cual en casos prácticos es problemático ya que la contabilidad y los informes de auditoría deberían reflejar el modo en que la gente usa el planeta.

De otro lado, Teri Shearer manifiesta que «las prácticas contables confían profundamente en la teoría económica en general y particularmente en la definición económica del valor» (Shearer, 2002: 567), es una influencia del pensamiento económico tradicional, una institucionalidad dada a través de reglas que los individuos reconocen mutuamente, pues el discurso de oferta y demanda con sus postulados no es más que una institucionalidad donde el lenguaje describe los hechos, los constituye y los crea. La propiedad no está en duda, el mundo de los negocios tampoco y el papel que asumen las organizaciones es aceptado como una realidad social.

La crítica se basa, en considerar una práctica contable al servicio única y exclusivamente al servicio del capital, así lo expresa Teri Shearer (2002) al manifestar que en las cuentas hay una especie de «identidad económica intersubjetivamente constituida y moralmente obligado» (p. 567); una especie de responsabilidad decretada a través de unas cuentas que reducen la contabilidad para un sí mismo, desconociendo la alteridad en la que se mueve las relaciones de mercado. Es como si las relaciones económicas restringieran las prácticas intersubjetivas y con ellas las prácticas del ejercicio de la responsabilidad, lo cual es grave en tanto, un sistema cualquiera que fuera no debe restringir a la luz de algo instrumental la moral de una práctica de responsabilidad social.

Por lo tanto, la necesidad de que las entidades económicas den respuesta al otro, no puede ocultarse en la objetividad y el discurso que es negado por la economía neoclásica. En tal sentido Teri Shearer afirma que

Las prácticas contables por lo tanto son inadecuadas para reflejar la responsabilidad ante el otro, porque el discurso en el cual esta es concebida es la construcción de un discurso de identidad moral basada en una entidad económica responsable solo de sí (Shearer, 2002: 567).

Solo a manera de ejemplo, cuando se hace un análisis de las necesidades de información contable; basta con observar el prólogo de la traducción española de las NIIF del año 2012 para concluir como la contabilidad ha sido reducida por una institucionalidad como el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB) a una contabilidad que incorpora conceptos meramente financieros, veamos:

El consejo de Normas Internacionales de Información financiera (IASB) se ha comprometido a desarrollar, en el interés público, un conjunto único de Normas de información financiera legalmente exigible y globalmente aceptado, comprensibles y de alta calidad basado en principios claramente articulados. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), se emite por el IASB para proporcionar a los inversores, otros participantes de los mercados de capitales mundiales y otros usuarios de la información financiera, información transparente y comparable en los estados financieros y en otra información financiera (Comité de revisión, 2012).

Esta visión de la contabilidad centrada en un sistema de información que es útil solo en atención a un mercado bursátil que mueve la economía en el contexto global, constituye una realidad financiera ya que está representando los hechos de un mercado dominante y sobre el cual hay un trasegar de las economías, un mercado financiero que se constituye en un hecho institucional que cuenta con la legitimidad de la intencionalidad colectiva ya sea por vía institucional (gobiernos) o por vía particular (asociaciones de contadores). Estas regulaciones en la contabilidad forman una realidad social a la que le hemos asignado funciones y se les ha dado la denominación de información financiera.

Esta aplicación universal de un modelo de regulación contable internacional del ISAB, que esta institucionalizado incluye, casi de forma exclusiva al inversor y acreedor que hacen parte del mundo financiero excluyendo cualquier otra realidad de una contabilidad que dé cuenta de la responsabilidad ante los objetivos humanos y ambientales. El reto para los contables está en la incorporación de cuentas más sensibles al otro; es decir se requiere de una contabilidad que dé cuenta de la responsabilidad social de las organizaciones, un aporte que abarque información de tipo social,

ético ambiental o ecológica, que permitan no solo incluir las consideraciones del crecimiento del capital sino también el costo de mantener unas relaciones sociales estables.

El tema de una contabilidad que incluya aspectos no solo económicos, sino también aspectos éticos y costos ambientales, tiene entre otros antecedentes los incluidos por tres teorías; la teoría neoclásica (a través de la corriente de la teoría del beneficio verdadero y de la teoría de utilidad); las Teorías Institucionales (que incluye la teoría del partícipe, la teoría de legitimación, y la teoría constructivista) y la teoría Crítica.

Desde la perspectiva de la teoría neoclásica; la teoría del beneficio verdadero «sostiene que la empresa en la determinación de los resultados ignora los efectos sociales y medioambientales» (Díaz, 2003: 32) ; es el desconocimiento de una contabilidad social que mida la contribución neta a la sociedad lo cual debe incluir las externalidades en razón de aquellas actividades que afectan a otros para mejorar o empeorar, actividades o servicios de los cuales se obtiene algún beneficio pero no se paga por ello en tanto los costos o beneficios de producción o consumo no se incluyen en el precio del mercado. Si los costos o beneficios individuales no son iguales a los costos o beneficios sociales, se da una externalidad.

El reconocimiento de los efectos que el proceso productivo tiene en el ecosistema, debe ser valorado e incorporado al costo de producción, pero bajo un sistema de economía neoclásica hay limitaciones «ya que es inaceptable moralmente monetizar ciertos aspectos de la vida humana o la extinción de alguna especie, ya que existe una dificultad en elegir una tasa de descuento social» (Díaz, 2003: 32); de otro lado esta teoría «sostiene que las empresas deben informar a la sociedad aquellas actividades que realizan y las afecta con la finalidad que exista evidencia para que los usuarios individuales la consideren en la toma de decisiones», es la alternativa para que el mercado capitalista incluya las externalidades en los costos de producción «es decir, la información medioambiental debería implicar un cambio en la valoración de los activos de la empresa» (Díaz, 2003: 32).

En las Teorías Institucionales, se considera la teoría del partícipe; la teoría de legitimación y la constructivista (Díaz, 2003).

La teoría del partícipe promueve las responsabilidad social y ambiental que tienen las empresas en la sociedad. En esta teoría,

[L]a contabilidad debe servir para que las empresas rindan cuentas de los mecanismos coercitivos determinados por el estado bajo contrato social con la finalidad de informar de estos asuntos a los individuos, organizaciones y a la sociedad en su conjunto de los que depende la empresa (Díaz, 2003: 33).

La teoría de la legitimación, es una teoría de legitimidad institucional dada a través de mecanismos coercitivos que precisa de una información social de una calidad tal que legitime su existencia.

Y, la teoría constructivista considera la construcción social de la realidad de la contabilidad en tanto sostiene que la contabilidad como sistema de información influye en la gestión económica; esta teoría sostiene «que podría elaborarse una contabilidad no excluyente bajo mecanismos de institucionalización, ya que la contabilidad tradicional no considera el medio ambiente como parte de la información a divulgarse» (Díaz, 2003: 33); así la teoría crítica, por su parte «sostiene que la producción social es una confluencia de esfuerzos que hace la sociedad para llegar al fruto social» (Díaz, 2003), la reflexión de esta teoría está en la individualización de la recompensa que se hace a través del salario lo cual solo hace partícipe a individuos que participa del proceso de producción, este aspecto es relevante en tanto hay otros sujetos que también debería considerar ya que hacen parte de la producción social. Es un análisis desde el efecto que tiene el mercado y la determinación del valor en los bienes y servicios y como el Estado coadyuva de acuerdo a sus propios intereses,

Es decir, a través de estos informes contables se tiene una visión más emancipada de la motivación humana a reconocer en ella la existencia del poder y de los conflictos en la sociedad que afectan la distribución de la riqueza, y renta, destacando la importancia de los entornos históricos e institucionales de la sociedad (Díaz, 2003: 33).

Se concluye de estas teorías que unas están más vinculadas con objetivos propios del mercado y los inversores en las que las externalidades están ausentes de los resultados, y teorías como las institucionales que atienden en gran medida las necesidades referentes a la comunidad pues crean en las organizaciones el precepto de ser sujetos de responsabilidad social.

Es así como la responsabilidad social de la empresa debe quedar materializada en la contabilidad como el referente para evidenciar las variables de tipo social, dado que la contabilidad como sistema de información que identifica, mide, clasifica, registra, interpreta, analiza, evalúa e informa las operaciones de un ente económico en forma completa, clara y fidedigna en relación con lo financiero, económico y administrativo, debe incluir aspectos tales como los recursos humanos con que cuenta una empresa, la contribución al ecosistema y las relaciones entre la organización y la comunidad.

En este sentido, son varias las teorías que validan la contabilidad social, entre las que se mencionan la teoría funcionalista o de mercado que incorpora los enfoques económicos neoclásicos o sea una información útil para los accionistas y los mercados; la teoría interpretativo o social que incorpora diferentes actores sociales como empleados, clientes, público, en general; en esta teoría hay un interés particular para «establecer la naturaleza moral de la empresa con el fin de satisfacer el contrato social de la misma y justificar las actividades ante la sociedad» (Díaz, 2003: 37); en general la teoría interpretativo o social se incluye la existencia de un mundo social; y una tercera teoría denominada teoría radical, la cual desde un enfoque crítico plantea modelos alternativos de la sociedad a la institucionalidad del capital, por lo que promueve una contabilidad que incorpore una mayor información.

Es así, como la contabilidad social y ambiental ha sido objeto de investigaciones y aportes del que se han derivado múltiples definiciones y clasificaciones o ramificaciones, desde esta perspectiva Geba, Fernández y otros (Geba, 2007: 8), sostienen que,

[E]l objetivo de la contabilidad socio-ambiental es obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieras, en el ente, sujeto del proceso, y su entorno.

Entre las variadas perspectivas de la ramas de la contabilidad social, se encuentran las analizadas por el profesor Marco Machado en la publicación del artículo «Dimensiones de la contabilidad social» (2004), las cuales clasifica en ramas de la contabilidad de tipo macro y de tipo micro; en tanto advierte que la contabilidad como conocimiento o sistema disciplinal desarrolla conocimiento

desde diferentes «campos que pueden ser objeto del conocimiento (observación, medición, análisis, evaluación, control, etc.) (Machado, 2004: 183). Esta perspectiva de una contabilidad social de un nivel macro esta direccionada a una óptica económica y el nivel micro, está visionado, desde la óptica contable.

La contabilidad social macro es asimilada a la contabilidad nacional o de los agregados económicos, pero también incluye la contabilidad de los flujos de fondos, de la balanza de pagos y la contabilidad de entradas (inputs) y salidas (outputs). La mirada de una contabilidad macro «representa una visión de las implicaciones sociales de los sistemas económicos o de la realidad económica, base para el éxito de las naciones del mundo» (Machado, 2004: 183), una contabilidad que permite evaluar «el crecimiento económico, bienestar económico nacional y la calidad de vida» (2004).

Esta visión macro de la contabilidad debe ser complementada por variables de tipo social que se valoran desde una contabilidad micro como es la responsabilidad social, el capital intelectual, los costos ambientales entre otros. Con el objetivo de tener una mayor comprensión de este análisis tratare a través de una matriz contemplar cada perspectiva de una contabilidad macro y una contabilidad micro. En la **TABLA 3** se puede explorar las diversas ramas de la contabilidad social.

TABLA 3 Ramas de la contabilidad social de tipo macro.

FUENTE. CONSTRUCCIÓN PROPIA, CON BASE EN LO EXPUESTO POR MACHADO EN DIMENSIONES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL (2004).

Contabilidad Nacional	Surge como una necesidad de permitir el conocimiento de variables de tipo macroeconómico de un país como: la producción, el ingreso nacional, el ahorro y la inversión. Esta información permitirá la programación y definición de políticas económicas y sociales.
Contabilidad de flujo de fondos	Uno de los objetivos de esta contabilidad es conocer los flujos de liquidez. Un aspecto que tiene en consideración la proyección y predicción del ingreso nacional, el insumo y el flujo de fondos
Contabilidad de balanza de pagos	Es una información que requieren los países en relación al manejo de «su cuenta corriente», cuenta de capital y cuenta financiera. Se concibe como el registro de todas las transacciones de un país con el resto del mundo. Esta balanza incluye dos tipos de transacciones con el exterior las que suponen exportaciones e importaciones y las que suponen la compra o venta de activos.
Contabilidad de inputs y outputs	Se reduce a un instrumento estadístico-contable. Considera la totalidad de las operaciones de producción y distribución que tienen lugar en un sistema económico.
Contabilidad de agregados sociales	Permite conocer variables para obtener una información de entes o grupos sociales con el fin de comparar, proyectar evaluar y controlar aspectos del orden económico y social. Es tan importante esta contabilidad que posibilita el diseño y evaluación de políticas gubernamentales, establecer planes de gobierno y orientar las decisiones gubernamentales.

Para comprender el estatus de una macro contabilidad social, se hace indispensable conocer aspectos de lo que el autor, ha denominado ramas de la contabilidad social de tipo micro, ya que si se analizan en forma individual reducen el contexto de una práctica social. En la **TABLA 4**, se visualizan las ramas de la contabilidad social de tipo micro.

Son así, innumerables los aportes que la contabilidad, puede hacer a la gestión de las organizaciones, pues debe entenderse que la fusión esta entre la teoría neoclásica que no reconoce el otro como parte de la humanidad, y la contabilidad de la cual se establecen desarrollos no solo desde la perspectiva de la información financiera, sino también desde el control, pues hoy es viable mencionar evaluación de procesos de privatización , nuevas formas de control social, control fiscal, de gestión, políticas regulatorias, incentivos, auditorias de calidad, valoración del impacto ambiental, y formas alternas de proteger el interés público.

Hoy, hay la necesidad de una contabilidad con visión científica que permita profundizar su inserción tanto en las ciencias económicas como en las ciencias sociales; se requiere de una institucionalidad de la contabilidad con acciones propias que incentiven la calidad de vida en todas sus manifestaciones, el bienestar de la comunidad y no una contabilidad exclusiva a la medición de beneficios privados.

CONCLUSIONES

La globalización, el libre mercado y la institucionalización de una economía neoclásica, ha generado el desarrollo de trasnacionales, una recomposición de la relación capital-trabajo, una visión de un orden social en donde el sujeto económico como máximo exponente del modelo, ha generado la reproducción del capital, y la transferencia de recursos de orden social al servicio del capital financiero, sin considerar aspectos de deterioro ambiental que afectan al conglomerado social.

Este modelo de economía basado en el consumo, adicionado a unos grupos masivos dominantes que han contribuido a la constitución de la institucionalidad del capitalismo, han dejado borrosa la institución social, en tanto no prevén la rendición de cuentas de carácter social bajo la consideración que el libre mercado promueve la democracia; sin embargo, no hay un contexto de responsabilidad social y ambiental que al menos permita medir o dar cuenta de las consecuencias de la contaminación ambiental,

TABLA 4 Ramas de la contabilidad social de tipo micro.

FUENTE: CONSTRUCCIÓN PROPIA, CON BASE EN LOS EXPUESTO POR MACHADO EN DIMENSIONES DE LA CONTABILIDAD SOCIAL (2004)

<p>Contabilidad de los recursos humanos</p>	<p>Es necesario hacer una aclaración desde el ámbito ético, en tanto no hay consenso para definir la alusión a «recurso humano», «capital humano», o «talento humano»; en el sentido que estamos referidos al ser humano como fuente de potencialidad en la organización. Son innumerables las variables a considerar en esta contabilidad, pues el ser humano es fuerza de trabajo, pero también hay conocimiento y talento que no siempre es valorado. En la contabilidad de los recursos humanos la empresa viene adelantado acciones para obtener mejores resultados que van desde la capacitación, la recreación o la de establecer un clima laboral favorable. De hecho, hay una variación importante en tanto en muchas organizaciones ya no se alude al departamento de relaciones humanas, sino al departamento de gestión humana.</p> <p>Hay avances en relación la cultura organizacional y al mantenimiento del capital intelectual, a la evaluación en materia de ambiente laboral, entre otras.</p>
<p>Contabilidad del capital intelectual</p>	<p>Son los propios desarrollos de la humanidad los que han incluido un factor determinante y es el conocimiento, por lo que hoy en día se destinan recursos importantes al diseño, la innovación y la exclusividad que finalmente se incorporan a los bienes y servicios.</p> <p>La inteligencia más que una cualidad está valorada en la capacidad del individuo de resolver problemas y agregar valor a los procesos. La contabilidad del capital intelectual es una valiosa herramienta en lo que hoy se conoce como gestión del conocimiento. En la capacidad de contener y retener el conocimiento esta la probabilidad de que un líder se convierta en propiedad de la empresa.</p>
<p>Contabilidad ambiental</p>	<p>Los procesos de producción no solo incluyen recursos naturales, sino que a través de los desechos industriales y productivos contamina los existentes. Hoy es muy evidente el deterioro ambiental, hay sequias, lluvia ácida, disminución de la capa de ozono, desviación y reducción de ríos y cuencas, destrucción de hábitats, extinción de especies, entre otros. Es en la contabilidad ambiental donde se debe informar la incidencia de la contaminación, pero también proponer soluciones para el adecuado manejo de los recursos naturales y el manejo medioambiental; en tanto esto sea posible estaremos hablando de empresas sostenibles. Un aporte de la contabilidad ambiental permitirá la valoración de cómo se asignan indiscriminadamente los recursos que cada vez son más escasos. También permitirá a través de métodos de análisis medir las modificaciones que el uso y abuso está produciendo en la sociedad. El costo por ejemplo de enfermedades, sequias, destrucción; pero también permitirá el buen uso y la conservación de los espacios públicos, parques, ríos y otros.</p>
<p>Contabilidad de responsabilidad social</p>	<p>Las organizaciones tanto públicas como privadas tiene un deber moral con la sociedad y este se mide en el valor agregado que esta proporciona a los individuos y grupo social. Esto, en otras palabras, se valora en la capacidad que tiene una empresa para responder socialmente a las demandas no solo de tipo contractual, sino social, ambiental y ético. Hay por lo tanto la necesidad de incorporar códigos de buen gobierno que definan políticas claras de acciones hacia la comunidad y valorar las implicaciones de no ser socialmente responsable.</p> <p>La contabilidad tiene por lo tanto la responsabilidad medir, analizar y controlar la forma como una organización impacta a una comunidad, lo cual incluye por supuesto condiciones y calidad de vida.</p>

<p>Contabilidad de la gestión</p>	<p>La gestión como la capacidad de generar riqueza en una sociedad, también puede medirse en un entorno social. Las empresas incluidas las de un enfoque capitalista incluyen aspectos de carácter social que les permiten a su vez generar confianza en clientes y estados interventores. Es así, como la contabilidad de la gestión social mide y evalúa el impacto de los costos y beneficios de las actividades sociales realizadas, como también el efecto de la participación en utilidades y excedentes. Dentro de la contabilidad de gestión social se incluye la contabilidad de la productividad y la contabilidad de excedentes. Existen igualmente desarrollos metodológicos que permiten medir la gestión entre los que se mencionan: el valor agregado, la rentabilidad pública, el excedente de productividad global de los factores y los indicadores de desempeño social. Este último mide variables como por ejemplo la equidad, la cobertura, la inversión social entre otras.</p>
<p>Contabilidad cultural</p>	<p>Referirse a la cultura incluye aspectos individuales y colectivos que incorporan una forma de ser, expresarse y vivir en un contexto determinado. Hay en las organizaciones una responsabilidad moral atribuible a la transculturización, a la invasión del espacio privado, a generar procesos nocivos de desigualdad que pueden revertirse con campañas que promuevan las relaciones humanas, el resurgimiento de valores éticos, la justicia y la solidaridad. En este sentido la contabilidad tiene una doble connotación, por un lado, está la medición, valoración y conservación del patrimonio histórico, cultural y artístico de la sociedad en general y por el otro está la disposición a medir, valorar y mantener los valores internos de la organización que permitan una vida digna, lo cual genera una cultura de respeto, solidaridad y valoración por la familia y la sociedad en general.</p>
<p>Contabilidad del balance social</p>	<p>Esta contabilidad permite a través de indicadores, matrices, cuadros, esquemas, descriptores, referencias, dar cuenta de los resultados de la gestión de la organización en materia de responsabilidad social. Una metodología que aplican para la información social son los denominados «tableros de control» o «cuadros de mando», que incluyen variables de tipo social.</p>

en el entendido que no hay responsabilidad de las organizaciones sobre información que permita medir tal deterioro.

Es necesario intervenir desde una perspectiva crítica la posición de la economía neoclásica al considerar que la satisfacción del individuo económico es su única responsabilidad ignorando el componente esencial de la comunidad y el entorno ambiental en el cual, el capitalismo crece, pues hay la apremiante necesidad de incorporar en la organización una responsabilidad económica que dé respuesta a una agencia moral colectiva y este vínculo puede darse a través de la contabilidad que refleje los costos ambientales de las operaciones y las jugosas utilidades de los mercados.

Considerar el tema de Responsabilidad Social Empresarial desde una óptica de teorías como las de atención social que involucra entre otras, la teoría institucional como legitimidad de la organización en una comunidad, o la teoría de *stakeholders*, o la de ética aplicada; pueden contribuir a mejorar las condiciones humanas, ambientales, de desarrollo sostenible, bajo el precepto de la responsabilidad social como imperativo moral para mejorar la calidad de vida en una sociedad y por su parte la contabilidad como sistema de información puede incorporar procesos de transparencia en el mejoramiento de los reportes que den cuenta de este proceso de responsabilidad social que deberían adoptar todas las organizaciones tanto privadas y públicas.

La contabilidad por su parte como ciencia debe abordar nuevos desarrollos que le permitan, incluir los costos de deterioro ambiental en la producción, reconocer el capital intelectual como un activo organizacional, dar cuenta de las externalidades de la acumulación de capital, intervenir con procesos de control una distribución equitativa del capital de la empresa y procurar una información que sea de interés para todos los grupos sociales, económicos y políticos de una región o una nación.

Es perentorio construir una legitimidad ética que mida los efectos de un desarrollo económico con primacía exclusiva a los intereses del capital; donde se avizoren desde entornos políticos y gubernamentales responsabilidades al agente económico en relación con la comunidad, es decir, una relación intersubjetiva, donde sea obligatorio la rendición de cuentas y las formas de prevención para un mundo sostenible.

El discurso económico plasmado por décadas en teorías de oferta y demanda, de utilidad, de mercados competitivos, de globalización, han dejado de lado la identidad humana, reduciéndola solo a

una identidad económica, lo que disminuye la obligación moral del agente económico, por tanto, hay un discurso visible y palpable en el desarrollo de naciones que hoy asume las consecuencias de incendios, movimientos telúricos, ríos y lluvias incontrolables, pérdidas de ecosistemas; lo que hace improrrogable repensar una ética de la economía al servicio de la humanidad, al reconocimiento de la vida en cualquier especie, una obligación moral de reportar los daños al ecosistema, de prevenir, subsanar y mejorar la calidad de vida; es ahí donde contables y reportes de contabilidad tienen también una responsabilidad social de mejorar esa intersubjetividad entre la utilidad y el derecho a gozar de un buen habitat.

Referencias

- Aguirre, L. (2003). El sentido de la pedagogía crítica en la era de la globalización después del 11 de septiembre de 2001. Entrevista a Peter McLaren (Version en español actualizada). *Revista Electrónica de Investigación Educativa*, 9-10.
- Alvarado, A. B. (2011). Perspectivas Teóricas Usadas para el estudio de la Responsabilidad Social Empresarial: una Clasificación con base en su racionalidad. *Estudios Gerenciales*, 115-137.
- Comité de revisión, n. p. (2012). *Traducción al español de las Normas Internacionales de Información Financiera*. London: IFRS Foundation Publications Department.
- Díaz, M. (2003). La Contabilidad Social-Origen y Paradigmas. *QuipuKamayoc*, 31-42.
- Friedman, M. (1970). The social responsibility of business is to increase its profits. *The New York Times Magazine*, 13 September, 32-33, 122-124.
- Geba, N. F. (2007). El Proceso Contable en la Especialidad Socio Ambiental. 13 Encuentro Nacional de Investigación de Universitarios del Área Contable. Universidad de la plata, 217-152.
- Lehman, G. (2012). *David, Dreyfus and Taylor Accounting for Realism*.
- Levinas, E. (1991). *Ética e infinito*. Madrid: La Balsa de la Medusa.
- Machado, M. (2004). Dimensiones de la contabilidad social. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 173-218.
- Mc Murtry, J. (1998). *Libertades Desiguales: el mercado Global como un sistema ético*. Toronto: Prensa de Garamont.
- Quiros, E. &. (2013). Aportes de la Ética de Emmanuel Levinas para el concepto de responsabilidad social empresarial. *Revista Virtual Universidad católica del Norte*, 16-26.
- Robbins, L. (1952). *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science* (segunda edición ed.). London: MacMillan and Co.
- Searle, J. R. (1995). *La construcción de la realidad social*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
- Searle, J. R. (2006). ¿Qué es una institución? *Revista de Derecho Político*, 66: 89-120.
- Shearer, T. (2002). Ethics and accountability: from the for-itself to the for-the-other. *Accounting, Organizations and Society*, 541-573.
- Taylor, C. (1994). *La ética de la autenticidad*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.

CAPÍTULO

VI

*pp.*124-139

P O R

Enriqueta MANCILLA-RENDÓN

RESUMEN — El trabajo de los profesionales de la contaduría pública está rodeado de normas contables-legales y éticas que en conjunto protegen a las organizaciones. Las normas éticas no han logrado permear en la conducta de las personas, pues los indicadores de corrupción son evidencia de la vinculación política-empresarial-profesional. A través de un estudio documental hemerográfico se hace una reflexión de las normas contables-legales y teóricas que están alrededor del ejercicio profesional del Contador Público, y de la ausencia de aplicación del Código de Ética Profesional, para discernir qué tan lejano se está del cumplimiento del código, comprendiendo que las conductas inapropiadas llevan consigo un efecto negativo en las organizaciones, redundando en decisiones equivocadas con efecto en el patrimonio empresarial y de los trabajadores.

PALABRAS CLAVE:
Código de ética profesional;
normas contables-legales-éticas;
conducta ética.

LAS NORMAS CONTABLES- LEGALES ALREDEDOR DEL CONTADOR PÚBLICO

**Y LA
AUSENCIA
DEL CÓDIGO
DE ÉTICA
PROFESIONAL**

INTRODUCCIÓN

Las sociedades han avanzado en su deterioro de forma agigantada. El efecto de la corrupción es mayúsculo relacionándose en la mayoría de los casos con las obligaciones de hacer y de no hacer (Echebarría, 2007). La información que se difunde de las empresas está asociada a las conductas de las personas y al rol que juegan en las instituciones en la que desempeñan sus actividades. Estas conductas son vinculantes a las circunstancias, y Brown afirma que existen individuos al interior de las organizaciones «que utilizan su situación [...] para obtener ventajas egoístas», así como también hay instituciones que provocan menoscabo al «ambiente social y natural», y en ocasiones, sitios en donde se puede apreciar el «sufrimiento que las instituciones imponen a sus propios empleados y gerentes» (1992: 19). Estas afirmaciones transitan en ambos sentidos, donde el afectado no solo es el individuo, sino también las organizaciones, y en ambos casos, cada situación refleja deterioro en los valores sociales.

La descomposición social tiene su efecto en los recursos naturales, económicos, materiales, en la distribución de la riqueza y, por ende, en la calidad de vida de la sociedad. Probablemente tenga que ver con el fenómeno de la corrupción, la que el Fondo Monetario Internacional (Wolf, 2000: 3) ha definido como «el abuso de la autoridad o de la confianza para el beneficio privado, y es una tentación en la que caen no sólo los funcionarios públicos, sino también las personas que ocupan puestos de confianza o de autoridad en la empresa privada, o en organizaciones sin fines de lucro». En este sentido, el contador público ocupa un puesto de autoridad y de confianza, vinculante con la gerencia o la alta dirección, y su trabajo tiene impacto social y ético para los grupos de interés, inversores, financieros, gobierno, trabajadores, acree-

dores, entre otros. Cabe plantear las siguientes preguntas: ¿Los principios éticos y valores de las personas inciden al interior de las organizaciones? ¿es un apoyo que las organizaciones tengan un código de ética y normas de conducta para sus colaboradores? ¿Las normas fiscales-contables coadyuvan a que las personas que están al interior de la organización presenten conductas éticas en beneficio de ésta?

El análisis de la aplicación de las normas contables-legales y éticas puede ayudar a comprender el efecto del comportamiento ético de los individuos, para discernir qué tan lejano se está del cumplimiento del código de ética profesional, y cobra mayor relevancia en la coyuntura actual, donde el fraude y la corrupción han abarcado a las empresas e instituciones gubernamentales perjudicando el sistema de gobierno. El ejercicio profesional del contador público está altamente asociado porque se desarrolla en un marco legal de aplicación en todo tipo de industria.

EL ENFOQUE ÉTICO DE GONZÁLEZ

No es el propósito de este documento estudiar el concepto de Ética pues sabemos tiene su origen en los pensadores de la edad antigua. Nos centramos en la opinión de González (1968) que describe a la ética como una «disciplina fundamental de la filosofía, que tiene por objeto el estudio de la conducta libre y responsable del hombre, orientada a la realización del bien, mediante el cumplimiento del deber» (p. 19) porque nos aporta para comprender el efecto de las decisiones que se toman, sea para bien o para asumir las consecuencias. González (1968) distingue a la moral como una «disciplina práctica que se refiere a la conducta del hombre tal y como ella es, tal y como se realiza, la ética estudia la conducta tal y como debe ser» (p. 20).

González (1968) clasifica la ética en dos partes. La primera se refiere a la ética teórica y la segunda a la ética aplicada. En la ética teórica hace un análisis amplio sobre la división de la moral, donde subraya los deberes del individuo para consigo mismo, los deberes para con los terceros. Describe en la moral religiosa los deberes para con Dios y afirma que la ética no puede ser independiente de la religión, comprendiéndose la obligación que tiene el hombre de buscar la verdadera religión, tras una toma de conciencia y creando al mismo tiempo convicciones para practicarla.

TABLA 1 División de la Ética o Moral (González, 1968).

FUENTE: GONZÁLEZ (1968)

	Ética Teórica		Ética Aplicada
	Moral Social (Deberes para con los demás)	Moral Religiosa (Deberes para con Dios)	Ética
Naturaleza de la conducta	Deberes para con la persona del prójimo (prohibición del homicidio, de la venganza, del duelo)	Personales (Obediencia a la Ley, Religión, Libertad interior de conciencia)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Jurídica 2. Industrial 3. Escolar 4. Profesional 5. Comercial 6. De los medios informativos y de los espectáculos 7. Infantil, adolescentes y jóvenes, adultos, ancianos 8. Deporte 9. De la vida, de la vida animal
Conceptos éticos fundamentales: 1. Formales (sujeto, supuesto, relación, deber, consecuencias, sanción) 2. Materiales (persona, libertad, autoridad, bien o fin valioso, coacción).	Deberes concernientes a los bienes materiales ajenos	De la Sociedad (culto social, libertad de cultos, de enseñanza religiosa)	
Deberes para consigo mismo: 1. Cuerpo (conservación de la vida, de la integridad personal, templanza) 2. Alma	<p>Deberes concernientes a los bienes materiales ajenos</p> <p>Deberes familiares (morales doméstica: conyugales, fraternales, heriles, filiales)</p> <p>Moral cívica (deberes para la comunidad, la sociedad, el Estado y la patria)</p> <p>Moral internacional</p>		

En la ética práctica González (1968) conceptualiza enfoques que están asociados a una realidad jurídica; en los contextos económicos-industriales-comerciales; en el ámbito escolar; en la práctica profesional; en los medios informativos y de los espectáculos; en el contexto de la sociedad civil infantil, adolescentes y jóvenes, adultos, ancianos; en las actividades deportivas; y de aplicación en la vida social, animal y vegetal. Sea el enfoque de la ética, teórica o aplicada, González (1968) menciona los deberes del individuo para con la sociedad. En una idea general, la aplicación de dichos deberes armoniza la convivencia y respeto en la sociedad.

EL MANUAL DEL CÓDIGO DE ÉTICA para Profesionales de la Contabilidad

La globalización determinó cambios en la estandarización de la normatividad contable que derivaron en la preparación de la información financiera de las empresas. En este sentido, se actualizaron las normas de conducta ética que regulan el actuar de los profesionales en contaduría y su comportamiento, al momento de preparar la información financiera de las empresas, así como en todas las áreas que se relacionen directa o indirectamente con el ejercicio de la profesión.

El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA*, 2019), es un organismo independiente, emisor de normas de ética de alta calidad para los profesionales de la contaduría pública. El IESBA recientemente promulgó el *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el cual adopta plenamente la Comisión de Ética del Instituto Mexicano de Contadores Públicos desde el año 2012. El IESBA tiene el propósito de construir normas éticas que regulen la conducta ética de los profesionales de contaduría Pública en todos los países miembros (2019). El *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* contiene cinco principios fundamentales: 1. Integridad, 2. Objetividad, 3. Diligencia y competencia profesional, 4. Confidencialidad, y 5. Comportamiento profesional, los cuales, el Contador Público tiene la responsabilidad y obligación de hacer, y sobre estos principios se apoya el marco conceptual.

La aplicación de estos principios, en el ejercicio profesional, hará que el desarrollo profesional del Contador Público sea íntegro y completo, y que su conducta sea el auspicio para la aplicación del marco conceptual y de las normas contables. El código contiene

un marco conceptual (CINIF, 2017) vinculante con las amenazas a las que se enfrenta el contador público cuando su actividad se desarrolle en los negocios, en la práctica del sector público, y en la aplicación de los principios internacionales como auditor independiente. El contador deberá en estos casos ejercitar su juicio profesional; permanecer con una actitud de alerta ante la información y cambios que se presente; y usar la razonabilidad para confirmación de datos por terceros.

El Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad contiene información que proporciona al contador elementos para responder ante las amenazas «del cumplimiento de los principios fundamentales» (IESBA, 2019, párrafo 120.6), es decir, a los hechos que ponen en riesgo del incumplimiento de los principios fundamentales (integridad, objetividad, diligencia y competencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional). El Código asiste al contador para cumplir con responsabilidad y lo orienta hacia en el interés público. Establece diferentes escenarios para reconocer las amenazas, para evaluarlas (párrafo 120.7), y para eliminarlas, esto incluye el probable conflicto de interés (párrafo 120.10).

Las amenazas se administran con las salvaguardas, es decir, con acciones que pueden menguar, incluso, suprimir las amenazas o disminuirlas a un nivel tolerable (párrafo 120.10 A1 y A2, párrafo 120.11). El Código divide a las salvaguardas en dos grandes categorías; salvaguardas creadas por la profesión, legislación o reglamento, y salvaguardas en el entorno del trabajo.

Las salvaguardas creadas por la profesión, legislación o reglamento, incluyen requisitos educacionales, de entrenamiento y de experiencia para ejercer la profesión: requisitos de educación profesional continua; reglas del gobierno corporativo; normas profesionales; procedimientos de monitoreo por un organismo profesional o por algún regulador y procedimientos disciplinarios; revisión externa por un tercero con poderes legales, de los informes, relaciones, comunicaciones o información, producidos por el Contador Público.

LAS NORMAS DE CONDUCTA ÉTICA EN MÉXICO

El desarrollo de normas y los principios de conducta ética del contador público le corresponde al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) organismo que decide realizar adopción plena del código de ética profesional del IFAC sin entrar a un proceso de convergencia en el año 2012. La regulación del ejercicio profesional del Contador en México tiene su punto de partida en leyes reglamentarias (Código Fiscal de la Federación), el cual exhorta a los Contadores Públicos Certificados (CPC), al cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría para presentar el dictamen para efectos fiscales, de seguridad social, y de contribuciones locales bajo los principios de conducta ética. Esta manifestación también es inmanente al dictamen financiero y muestra los escenarios bajo los que se pueden afectar la independencia e imparcialidad del Contador Público, principios que están asociados a los principios fundamentales del Código de Ética Profesional.

El cumplimiento de la Norma de Educación Profesional Continua fue establecido por el Instituto desde hace mucho tiempo. Tiene el propósito de sostener la calidad en el conocimiento técnico que se transfiere a la sociedad mediante los servicios que se presentan junto con el equipo de trabajo. Educación Continua es «la actividad educativa programada, formal y reconocida que el Contador Público lleva a cabo con el objeto de actualizar y mantener sus conocimientos profesionales en el nivel que le exige su responsabilidad social». El cumplimiento de la norma es obligatorio para los socios del Instituto (IMCP, 2016) y se incluyen la actualización del conocimiento en las áreas de fiscal, auditoría, normas contables, seguridad social, finanzas, costos, y por supuesto, con capacitación sobre la norma ética profesional.

El cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas en las organizaciones tienen un carácter obligatorio, y es tarea del Contador Público que este cumplimiento sea con la tutela de principios éticos y responsabilidad profesional, que están escritos en el Código de Ética Profesional. La Norma de Control de Calidad (para el ejercicio independiente) establece requerimientos para que el desempeño del Contador Público pueda llevar a cabo trabajos de auditoría y revisiones de información financiera, o trabajos de atestiguamiento. Esta norma de Control de Calidad debe leerse en conjunto con el Código de Ética Profesional (IFAC, 2011).

Las leyes fiscales (Código Fiscal de la Federación) describen el tipo de infracciones relacionadas con la presentación del Dictamen Fiscal que el auditor presenta ante la autoridad hacendaria.

Cuando este hecho se realice, y el auditor no observe la omisión del pago de las contribuciones del contribuyente, por el incumplimiento de la aplicación de las Normas de Auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinde, es susceptible de la suspensión de su registro para dictaminar. No se establece infracción cuando la omisión no supera el 15% de las contribuciones a cargo del contribuyente. Al auditor que cometa las infracciones, se le suspenderá el registro para dictaminar por un periodo de tres años.

En el sector público se incorporó el Código de Ética para los servidores públicos al servicio de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal el cual busca establecer un conjunto de principios, valores y reglas de integridad que orienten el desempeño de las funciones y la toma de decisiones de las personas servidoras públicas, como líderes de la ética pública, y ser el modelo para que las dependencias, entidades y empresas productivas del Estado, elaboren sus respectivos Códigos de Conducta en los que se consideren riesgos éticos específicos, en atención a su misión, visión y atribuciones. El Código establece las reglas de integridad para el ejercicio de la función pública, de tal forma que se pueda implementar acciones permanentes que favorezcan su comportamiento ético, a través de los Comités de Ética y de Prevención de Conflictos de Interés, que regirán la conducta de los funcionarios. La iniciativa de ley buscó que el documento consolidara a un gobierno más abierto al escrutinio público, con apego a los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia, para fortalecer a las instituciones públicas y que a su vez responda a las necesidades de la sociedad, a fin de que sea acorde con los nuevos retos en materia de combate a la corrupción, y al mismo tiempo, el Estado promueva acciones para fortalecer la transparencia y la rendición de cuentas.

EL CONFLICTO DE INTERÉS en las normas de conducta ética

El incumplimiento de las normas éticas, en el actuar de todo profesional, tiene un impacto negativo en las organizaciones, en la profesión organizada, y en la sociedad en su conjunto. En México se han realizado reformas para combatir la corrupción y evitar posibles conflictos de interés (SFP, 2017). En estas acciones se involucra la profesión contable propiciando que los ciudadanos fortalezcan su confianza en las instituciones, y en las organizaciones. En el ám-

bito público se busca siempre que los servidores públicos actúen en un marco de la legalidad y de las buenas prácticas, según versan los principios que éstos deberían de aplicarse (principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, y eficiencia), así como los valores constitucionales (de interés público, respeto, respeto a los derechos humanos, igualdad y no discriminación, equidad de género, entorno cultural y ecológico, integridad, cooperación, liderazgo, transparencia y rendición de cuentas)⁽⁷⁾. También se establecieron nuevas leyes para estructurar un Sistema Nacional Anticorrupción⁽⁸⁾ (SNA), creando instituciones para formalizar el sistema legal. El Sistema Nacional se integra por el Comité Coordinador; el Comité de Participación Ciudadana; el Comité Rector del Sistema Nacional de Fiscalización, y los Sistemas Locales⁽⁹⁾.

En este contexto, surge el análisis del concepto de conflicto de interés. La OCDE (2003) ofrece una amplia descripción de las situaciones que permiten reconocer el fenómeno del conflicto de interés. Distingue tres diferentes tipos de conflictos:

1. Un conflicto de interés real.
2. Un conflicto de interés aparente.
3. Un conflicto de interés potencial.

(7)

Principios constitucionales que todo servidor público debe observar en el desempeño de su empleo, cargo, comisión o función, Artículo 4 fracción I y II del ACUERDO que tiene por objeto emitir el Código de Ética de los servidores públicos del Gobierno Federal, las Reglas de Integridad para el ejercicio de la función pública, y los Lineamientos generales para propiciar la integridad de los servidores públicos y para implementar acciones permanentes que favorezcan su comportamiento ético, a través de los Comités de Ética y de Prevención de Conflictos de Interés.

(8)

El Sistema Nacional Anticorrupción es una instancia de coordinación entre distintas autoridades federales y estatales, que busca combatir eficazmente la corrupción. Tiene por objeto establecer principios, políticas públicas y procedimientos para la coordinación de las órdenes de gobierno en la prevención, detección y sanción de faltas administrativas y hechos de corrupción, así como el la fiscalización y control de los recursos públicos.

(9)

Artículo 6, ACUERDO Código de Ética de los servidores públicos del Gobierno Federal.

Un conflicto de interés es cuando un funcionario público ha comprometido el adecuado desempeño de los deberes por el interés privado, fenómeno que puede ser llamado de mala conducta o abuso de autoridad. Si hubiera evidencia de corrupción entonces dejaría de llamarse un conflicto de interés.

La ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos ⁽¹⁰⁾ ha establecido guías para identificar y prevenir conductas que puedan constituir un conflicto de interés. Un conflicto de interés es aquella «situación que se presenta cuando los intereses personales, familiares o de negocios del servidor público puedan afectar el desempeño debido e imparcial de su empleo, cargo, comisión o funciones». También presume la «utilización indebida de información, abuso de funciones, contratación indebida, enriquecimiento oculto y ocultamiento de conflicto de interés, tráfico de influencias, corrupción, grados de parentesco». Estas situaciones están plenamente identificadas y robustecidas por un marco jurídico que vuelve estas acciones inaceptables (Auditoría Superior de la Federación, s/f).

El código de ética sugiere la palabra «deberá», esto es, la obligación de cumplir con la disposición específica, a menos que se prevalezca una excepción al Código. Esto nos lleva al principio fundamental de la Objetividad, donde ser objetivo es «evitar conflictos de interés o influencia indebida de terceros que afecten el juicio profesional o de negocios». Entonces, un conflicto de interés es una amenaza a la objetividad, al juicio profesional, y a los otros principios fundamentales, por ende, a la aplicación de las normas contables y a la emisión de la información financiera. De acuerdo al Código de Ética Profesional, ésta amenaza se crea cuando se lleva «un asunto en particular para dos o más partes cuyos intereses con respecto a dicho asunto están en conflicto». En la profesión contable hay un fuerte vínculo de la ética profesional y el juicio profesional porque el profesional de la contaduría tiene que decidir sobre cómo aplicará la norma contable, atendiendo las situaciones específicas, buscando mostrar una información financiera confiable, veraz que presente la mejor posición financiera de la organización.

(10)

Ley abrogada a partir del 19 de julio de 2017 por Decreto DOF 18 de julio de 2016. A la fecha de entrada en vigor de la Ley General de Responsabilidades Administrativas, todas las menciones a la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos previstas en las leyes federales y locales, así como, en cualquier disposición jurídica, se entenderán referidas a la Ley General de Responsabilidades Administrativas. DOF, 18 de julio de 2015.

LA AUSENCIA DEL CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL en las organizaciones

Más que describir los principios éticos y las normas de conducta ética, es tratar de comprender el efecto de no aplicarlos en las organizaciones. Al igual que las catástrofes financieras que se presentaron en la primera década del milenio, se suma el caso ODEBRECHT (Matute, 2016), como otro ejemplo de aquello que no debe hacerse. Una historia de sobornos en que la constructora brasileña entregó a altos funcionarios de gobiernos de diversos países latinoamericanos para lograr contrataciones en obras públicas.

Asociaciones civiles han descubierto los hechos de empresas privadas que se han beneficiado de contratos con empresas productivas del Estado, simulando ser competidoras, asociándose en prácticas monopólicas en la producción, distribución y comercialización de medidores de consumo de energía eléctrica (Expansión, 2017).

Los hechos de algunas empresas encargadas de proyectos carreteros muestran algunas irregularidades en la construcción como no realizar las obras, o realizándola con materiales de escasa calidad, o participando con entidades gubernamentales para presentar peritajes no vinculantes a expertos independientes.

Constructoras de vivienda que se ven impedidas de participar en los mercados de valores por violaciones relacionadas con reportes, controles internos y registros contables. Incluso, las instituciones reguladoras han presentado cargos contra directivos por su participación. O en el caso de otras, declarándose en concurso mercantil ante el incumplimiento de sus pasivos financieros.

Las Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES) han creado acuerdos para no quitarse afiliados participando con ello de prácticas monopólicas absolutas.

Otros hechos como empresas líderes en el mercado incrementado precios. Banqueros defraudando a sus clientes con las cuentas de ahorro o inversión. Miembros del consejo de administración utilizando información privilegiada de las empresas para fines no corporativos. Despidos injustificados del personal en las empresas, entre otros hechos, son acciones que ilustran la ausencia de la correspondencia de los principios éticos y códigos de conducta con las organizaciones que tiene un impacto social importante de índole económico en primera instancia, después creando una crisis de credibilidad para la organización, y en algunos casos, repercutiendo en los ciudadanos, como el caso de las AFORES.

REFLEXIONES FINALES

El índice de Percepción de la Corrupción de *Transparency International*, revela los niveles de la percepción de la corrupción cada vez más elevados. Los datos de este informe muestran que ningún país es totalmente transparente. Esto quiere decir que los principios éticos no han evolucionado en su conocimiento y aplicación conforme al desarrollo social y empresarial, tal es así, que, en la actualidad, tiene mucha relevancia la responsabilidad social empresarial.

La asociación internacional de contadores públicos y regionales cumplen con emitir y difundir las diferentes normas de conducta respecto al comportamiento Ético de la profesión contable, sus efectos en las organizaciones, y la conveniencia de su ejecución.

Los indicadores de corrupción, muestran la vinculación política-empresariales, y en algunos casos profesionales. Solo mediante el fortalecimiento de los valores, y mostrando estas convicciones con el ejemplo, es posible menguar aquello que lacera tanto a las sociedades

Es necesario reflexionar sobre las conductas inapropiadas de las personas en las organizaciones, principalmente cuando se trata de los profesionales de la contaduría pública de presentar información financiera veraz y confiable. Tomar conciencia, y emprender acciones, en relación a la formación en principios y valores, en las instituciones es lo ideal, mejor aún, abordarlos desde la infancia en el hogar, base principal de la formación del individuo, hasta la formación profesional.

En la contaduría pública, aplicar los valores éticos en el ejercicio profesional y en las organizaciones, es intrínseco, porque en la generalidad, los informes financieros que se presenten contienen el juicio profesional del experto en normas contables, sin hechos o situaciones que desvirtúen la realidad. Juicio y ética profesional deben de aplicarse conjuntamente para generar una excelente información financiera.

Actualmente, las organizaciones tienen un compromiso con la responsabilidad social corporativa (ISO, 2010), y parece que el uso de esta norma pudiera estar de moda, más que una verdadera convicción, de hacer lo que se debe de hacer, pues la aplicación de ella requiere tener una conducta ética con los *stakeholder*, internos y externos.

A decir de González (1968) aplicar una conducta ética en las organizaciones, como debe ser, centrándose en la realidad (la ética aplicada), pues vierte la importancia y la salud mental de tener presente los principios éticos en la aplicación del ordenamiento legal, el cual se traduce en el cumplimiento mercantil y de obligaciones tributarias, entre otros ordenamientos. En el enfoque de la industria y el comercio, el autor exhorta a guardar el cumplimiento de las normas contables-legales por ende de principios éticos para preparar información financiera, y no financiera, para ofrecer a los usuarios de ella, la cual son la base para la toma de decisiones, y la escasa aplicación de principios puede versar en información que no contenga los atributos de veracidad y confiabilidad. En el ámbito académico, es deseable que a los educandos se les muestre la existencia del código de ética profesional y se ejercite con ellos las probables situaciones a las que se pueden enfrentar como profesionales para dar evidencia de las amenazas y las posibles soluciones que puedan contrarrestar los efectos.

La realidad ética-teórica es vinculante con la conducta del contador público y con la ética aplicada, pues los deberes comienzan a título personal para pasar a ser deberes para con los terceros. Los principios éticos, y la conducta ética, no son independientes a los hechos que se generan en la conducta de la sociedad, en las acciones y conductas de las organizaciones y de las personas que componen las organizaciones. La combinación de los principios éticos y valores institucionales, con los principios y valores que se aprenden en la familia, son los elementos para considerar y para hacer que las instituciones trabajen en armonía, y surta un efecto trifásico: al interior de las organizaciones, para los colaboradores internos, y para las instituciones de gobierno y la sociedad en general.

Referencias

- Acuerdo que tiene por objeto emitir el Código de Ética de los servidores públicos del Gobierno Federal, las Reglas de Integridad para el ejercicio de la función pública, y los Lineamientos generales para propiciar la integridad de los servidores públicos y para implementar acciones permanentes que favorezcan su comportamiento ético, a través de los Comités de Ética y Prevención de Conflictos de Interés, *Diario Oficial de la Federación*, 20 de agosto de 2015.
- ASF (s/f). *Guía de Autoevaluación de Riesgos a la Integridad en el Sector Público*. Auditoría Superior de la Federación. Descargado el 8 de junio de 2019: http://www.asf.gob.mx/uploads/171_Control_interno_riesgos_e_integridad/GUIA_RIESGOS_INTEGRIDAD.PDF
- Brown, T. (1992). *La ética en la empresa. Estrategias para la toma de decisiones*. Paidós Empresa
- CINIF (2017). *Normas de Información Financiera 2017*. México: Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera.
- Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, jueves 31 de diciembre de 1981. 16 de mayo de 2019, última reforma.
- Echebarría, K. (2007). *Corrupción. Un análisis a través de indicadores de gobernabilidad*. Banco Interamericano de Desarrollo. Descargado 30 de mayo de 2019: <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=1970958>
- Expansión (2017). *Los diez escándalos empresariales que dejó 2017 en México*. Descargado el 10 de julio de 2019: <https://expansion.mx/empresas/2017/12/06/los-10-escandalos-empresariales-que-dejo-2017-en-mexico>
- González, F. (1968). *Ética social*. Editorial Porrúa.
- IFAC (2011). *Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría*. International Federation of Accountants.
- IESBA (2019). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. International Federation of Accountants.
- IMCP (2016). *Normas Internacionales de Auditoría*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- IMCP (2019). *Código de Ética Profesional*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- ISO (2010). *26000 Guía de Responsabilidad Social Empresarial*. Ginebra, Suiza.
- Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, *Diario Oficial de la Federación*, 18 de julio de 2016.
- Ley General de Responsabilidades Administrativas, *Diario Oficial de la Federación*, 18 de julio de 2016.
- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, *Diario Oficial de la Federación*, 18 diciembre de 2015, última reforma. Ley abrogada a partir del 19 de julio de 2017 por Decreto *Diario Oficial de la Federación* 18 de julio de 2016.
- Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, *Diario Oficial de la Federación*, 24 de diciembre de 2013, última reforma.
- Matute, U. G. (2016). Escándalo Odebrecht: EE.UU. dice que 12 países recibieron sobornos, *CNN Español*. Descargado 20 de junio de 2019: <http://cnnespanol.cnn.com/2016/12/22/escandalo-odebrecht-ee-uu-dice-que-12-paises-recibieron-sobornos/#0>
- Wolf, T., & Gürgen, E. (2000). *Mejora de la gestión pública y lucha contra la corrupción en los países bálticos, y de la CEI: La función del FMI*. Descargado 30 de abril de 2019: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues21/esl/issue21s.pdf>
- OECD (2003). *Managing Conflict of Interest in the Public Service*. OECD Guidelines and Overview. Descargado 25 de mayo de 2019: <http://www.oecd.org/governance/ethics/48994419.pdf>
- SFP (2017). *Guía para Identificar y Prevenir Conductas que Puedan Constituir Conflicto de Interés de los Servidores Públicos*. Secretaría de la Función Pública. México. Descargado 20 de mayo de 2019: http://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/184675/GuiaConflictoInteres_UEEPCL_23-01-17.pdf

