

# ANÁLISIS DE LAS VARIABLES QUE INFLUYEN EN EL COMPORTAMIENTO ÉTICO PROFESIONAL EN UN CONTEXTO DE SUSTENTANBILIDAD

*SCAVONE COSTA, Graciela María*

*Doctora en Contabilidad*

*Universidad de Buenos Aires*

*Correo: gscavone@gmail.com*

## **Resumen**

Dado que la realidad del siglo XXI presenta gran complejidad, y que la información contable y su representación de la realidad requieren de concepciones alineadas con la evolución humana, sumando valor desde una perspectiva epistemológica, ontológica, antropológica y ética, que guíe el proceso de cambio y contribuya a comprenderlo, se torna imprescindible plantearse la revisión de códigos de comportamiento que guían el accionar del profesional contable.

Herramientas de calidad, y valores éticos, habilitarán al contador a intervenir la realidad organizacional para dar respuesta a las inquietudes de los grupos de interés, deseosos de incrementar la calidad, y fiabilidad, fortaleciendo la información con sus aspectos sociales, ambientales, y de gobernabilidad. Esto requiere de un profesional contable con competencias y valores concordantes con las nuevas realidades.

Para ello, es necesario identificar las variables que influyen en los códigos de ética profesional, y analizar si los mismos alcanzan para impulsar una conducta que respondan a las expectativas de las organizaciones y de las comunidades actuales.

Este trabajo propone la consideración de principios de conducta que contemplen la actuación profesional en contextos orientados hacia el desarrollo sustentable, que incluyen respecto por el hombre y por el ambiente en un marco de integridad en el desempeño personal y profesional.

La mayoría de los contadores han otorgado precedencia en su desarrollo profesional a aspectos relacionados con normativas y regulaciones estrictamente técnico profesionales, una sistemática capacitación que contribuya a afianzar conductas más sustentables favorecerá su evolución y las expectativas de los grupos con los que interactúa.

**Palabras Clave:** Conducta profesional – sustentabilidad – ética-

## **Abstract**

Given that the reality of the 21st century presents great complexity, and that accounting information and its representation of reality require conceptions aligned with human evolution, adding value from an epistemological, ontological, anthropological and ethical perspective, which guides the process of change and contributes to understanding it, it becomes essential to consider the revision of codes of behavior that guide the actions of the accounting professional.

Quality tools and ethical values will enable the accountant to intervene in the organizational reality in order to respond to the concerns of interest groups that wish to increase quality and reliability, strengthening the information with its social, environmental and governance aspects. This requires a professional accountant with skills and values consistent with the new realities.

To this end, it is necessary to identify the variables that influence professional codes of ethics, and to analyze whether they are sufficient to promote conduct that meets the expectations of current organizations and communities.

This work proposes the consideration of principles of conduct that contemplate professional performance in contexts oriented towards sustainable development, which include respect for man and the environment within a framework of integrity in personal and professional performance.

Most accountants have given precedence in their professional development to aspects related to rules and regulations strictly technical professionals, a systematic training that contributes to strengthen more sustainable behaviors will favor its evolution and the expectations of the groups with which it interacts

**Keywords:** Professional conduct – sustainability – ethics

## I. Introducción

La realidad del siglo XXI se presenta con una alta complejidad, ante este panorama, la consecuencia ineludible es que existe un problema de coherencia entre el mundo real y la disciplina contable. Esta disciplina asiste a los grupos interesados en la información de las organizaciones a interpretar-la y utilizarla para obtener respuesta a sus inquietudes.

La representación contable de la realidad es un compromiso que debe ser afrontado por medio de metodologías y mecanismos que estén en concordancia con el avance del pensamiento científico-contable. Dar cuenta de la realidad: percibirla, interpretarla y representarla, es una cuestión que únicamente puede empezar a ser resuelta con una reflexión epistemológica, ontológica, antropológica y ética.

La ontología inspira nuevas discusiones alrededor de la contabilidad; ubica en el centro de la discusión la relación contabilidad-realidad, fundada en el campo principalmente de lo registral. La evolución de la sociedad hacia lo global viene transformando la realidad contable poniendo en evidencia una crisis entre la realidad representada y la Teoría subyacente.

Reflexionar sobre la representación en contabilidad se ha transformado en un elemento esencial que exige un compromiso para representar la realidad de las organizaciones, lo que implica no solamente el juicio epistemológico sino ontológico y de cuestiones prácticas de los problemas de representación de la realidad contable.

“La denominada Realidad Contable es una representación de parte de la realidad condicionada por la variable espacio temporal, por ende es dinámica y cambiante. Está compuesta por una realidad física (cosas materiales, personas) y por una realidad socioambiental (bienes inmateriales, derechos, obligaciones, fenómenos). En ella se perciben relaciones o impactos entre los distintos entes (físicos o ideales), entre ellos y los objetos (materiales e inmateriales), etc. que interesa representar a la disciplina para cumplimiento de sus objetivos...” (Fernández Lorenzo, Liliana E. y Geba, Norma B., 2009).

En mi opinión, coincidentes con destacados autores, la Contabilidad es una ciencia social, del tipo de las tecnologías, que debe ser investigada con el rigor del método científico, la cual puede ser modelizada y que se nutre de otros saberes para el análisis de su objeto de estudio. Otras disciplinas deberían contribuir a la explicación de sus premisas, en una cooperación mutua, que realice aportes a zonas de su objeto de conocimiento.

El objeto de estudio de la contabilidad es la realidad económica y social o socioambiental, es decir incluyendo el medio ambiente natural. El desarrollo del paradigma de “utilidad para la toma de decisiones” y los desarrollos teóricos que se conocen como “agencia e información”, en el ámbito de la contabilidad parten de considerar la presencia de los usuarios de la información y la concurrencia de múltiples intereses en la toma de decisiones. Estos desarrollos teóricos consideran a los usuarios potenciales de la información y las manifestaciones de sus intereses económicos, sociales, políticos, culturales, como elementos que resultan esenciales para considerar una contabilidad que dé cuenta de los requerimientos operantes en una sociedad.

La contabilidad como exigencia de sus fundamentos ontológicos y antropológicos plantean la necesidad de constituir estructuras teóricas y categorías que en forma integral y sistemática le entreguen respuestas adecuadas al entorno, que estén en función de los desarrollos de la organización, de la sociedad y en especial, de los grupos de interés que tienen nuevas demandas en el marco de acciones integrales, donde lo sustentable se constituye en el conjunto de aportes transparentes que facilitan la toma de decisiones.

El contador público, que se desempeña en este mundo complejo, debe poder contar con un bagaje de herramientas que le permitan interactuar al nivel que la nueva sociedad demanda, sumando valor en su actuación con un compartimiento técnicamente de calidad y valores éticos que acompañen su accionar.

## **II. Desarrollo sostenible del ejercicio contable**

Existen distintas definiciones de “Desarrollo sostenible o sustentable”. Por ejemplo: “un desarrollo sostenible es, en versión más amplia, un desarrollo socialmente deseable, ambientalmente factible y económicamente deseable”. Labandeira, León y Vázquez (2006).

Este concepto lleva a un cambio que requiere una cultura nueva, basada en la consideración de los aspectos sociales, en el respeto a la naturaleza, en nuevos paradigmas económicos, tecnológicos y legislativos, en nuevos paradigmas de producción y de consumo, y valores éticos transversales a todas las iniciativas asociadas.

En esta situación emergente aparecen nuevos desafíos, que dan lugar a un nuevo desarrollo de la profesión contable. El entorno está sujeto a un

cambio profundo que supone alteraciones a nivel mundial. Las mismas se caracterizan por los siguientes aspectos:

- Globalización de la economía debido a la liberalización y a la desregulación de sectores básicos.
- Generación de ganancias por incremento de las mejores prácticas y tecnologías disponibles
- Trabajo y comercio justo como variables a considerar.
- Desarrollo acelerado de las tecnologías de la información.
- *Conocimiento* como factor de producción
- Mayor protagonismo de los mercados financieros.
- Mayor disposición a identificar riesgos y dar respuestas proactivas.

La teoría de la contabilidad de triple resultado —ambiental, social y económica— responde a una concepción a partir de la cual, la contabilidad se articula como una ciencia al servicio de la sostenibilidad. La contabilidad debe evaluar la sostenibilidad de las organizaciones en estas tres dimensiones.

Esta nueva realidad impulsa la transformación del profesional contable en una persona con un perfil que refleje competencias no solamente de orden disciplinar sino también que hagan su formación espiritual y de respeto al ser humano en todos los campos de actuación.

El contador cuenta con lineamientos institucionales plasmados en códigos de ética que pretende guiar su actuación responsable, equitativa y honesta. Sin embargo, el interrogante es si estos referentes están hoy en concordancia con las demandas de grupos de interés cada vez más sensibilizados con las dimensiones de la sustentabilidad orientadas al bienestar humano.

### **III. Consideraciones acerca del concepto de valor**

La Contabilidad no es positiva, ni normativa, ni es inductiva o deductiva, no tiene un método único, ni una manera exclusiva de abordar su estudio, asume una posición ecléctica en la cual toma de cada herramienta metodológica lo más útil, al igual que hacen otras ciencias humanas.

El problema de la “realidad” en Contabilidad está vinculado a la utilidad de la información para la toma de decisiones, condicionado por la percepción de costo-beneficio. Se funda en el costo de generar la información y la utilidad que la misma representa para el usuario, tanto interno como externo. Es así que la medición representa un problema central de la Contabilidad, se habla por ejemplo de valoración, de determinación de utilidad y de mantenimiento de distintos tipo de capital (financiero como ambiental, social, intelectual), lo que exige la comprensión de valores reales y nominales, entre otras importantes consideraciones. Destaco que un enunciado contable que omita el contexto, deliberadamente o no, brinda un mensaje inevitablemente incompleto, por lo tanto es preciso que se considere:

- Desde el punto de vista del usuario, reconocer que los informes contables, en general, no contienen todos los elementos que permitan una percepción adecuada de la realidad, es una prevención necesaria.
- Desde la óptica del constructor de la información, examinarla para asegurarse de que se han provisto las bases que el lector necesita para interpretar el mensaje razonablemente.

Se advierte claramente que existe una brecha entre la información que las entidades brindan y las necesidades que tiene un inversor en cuanto al valor del emprendimiento y su prospectiva, por lo que urge la innovación en materia de medición y exposición contable. La medición contable adecuada puede ayudar a cerrar esta brecha proveyendo las bases para que las entidades expliquen la creación de valor, en forma mucho más efectiva, para los mercados de capitales y otros interesados.

Explicar el valor del emprendimiento que surge de los informes financieros tradicionales, sólo refleja parte de la historia. Podemos decir, que siempre hay tres elementos clave que es necesario explicar:

1) el formato y el desempeño de la entidad basado en la información financiera y operacional, para comprender el estado actual del emprendimiento;

2) el probable efecto de los riesgos y oportunidades en los planes prospectivos, para ayudarle al lector a comprender tanto el contexto en el

---

<sup>1</sup> Según la Real Academia española, el término “Capital” tiene distintas acepciones de las cuales tomé las siguientes para explicar mi posición: 1-Hacienda, caudal, patrimonio. 2-. Valor de lo que, de manera periódica o accidental, rinde u ocasiona rentas, intereses o frutos. Es este segundo significado el que puede abarcar un concepto ampliado como el que merecen los distintos capitales incluidos en una perspectiva de sustentabilidad, es por ello que utilizo el término en este sentido, no restringiéndolo a la esfera estricta de lo patrimonial.

que se insertan estos planes y el grado de incertidumbre para tener una perspectiva del impacto en el valor del emprendimiento;

3) el valor de largo plazo del emprendimiento, sus amenazas y oportunidades, que afectarán la evaluación.

Una visión conjunta de estas características puede brindar una perspectiva más completa acerca del desempeño y el valor del emprendimiento, cerrando la brecha entre lo que la entidad hace y lo que informa.

Esto representa cambio cultural importante: cambia el foco dirigido hacia el cumplimiento, hacia un enfoque liberado por las necesidades de los usuarios y las actividades del emprendimiento, en el cual el contador actúa, en diferentes roles, pero siempre interpretando el contexto y lo que se espera de su desempeño.

Medir es establecer una correspondencia entre cuestiones del mundo real y los elementos de un sistema de numeración. El establecimiento de esta correspondencia requiere la utilización de ciertas reglas de medición, que tenderían a excluir las valoraciones con componentes subjetivos.

Si partimos de la premisa que los mercados necesitan productos y servicios que tengan garantía de sustentabilidad. ¿Cómo establecer estas cuestiones si no se adopta una medición adecuada, acompañada por valores éticos y de consideración del bienestar humano?

### ***III.1. El proceso de medición***

El proceso de medición característico y propio de las ciencias sociales y en especial de la Contabilidad es la cuantificación. Es conveniente destacar que el concepto de medición aquí expresado adhiere a la doctrina ampliamente extendida que trabaja con una idea de medición concebida en un sentido amplio, dentro del cual se incluyen distintos procesos valorativos.

Para que la función de transformación tenga un significado concreto es preciso establecer previamente la dimensión a la que se refiere la medición, es decir, características de volumen, costo, tiempo, etc. de la cuestión objeto de medición. Por otro lado habría que establecer el tipo de clasificación que da lugar a la medición, vale decir, la escala de la medición. Esta supone distintos resultados en función del modelo y las reglas de medición utilizados.

Si entendemos el lenguaje como representación de los fenómenos del mundo real, la medición podría considerarse un tipo especial de lenguaje, el

cual representa objetos y relaciones entre objetos por medio de símbolos cuantitativos y descriptivos, por lo tanto, un proceso de medición debe considerar aspectos tales como las dimensiones de la actividad que se tome en consideración, la escala, las unidades empleadas y la definición de la operación en sí misma.

Dentro de las organizaciones, el proceso de medición debe incluirse en el sistema de información de la entidad. La estructura de un proceso de medición condiciona el proceso de decisión, y viceversa, limitadas ambas por la estructura del sistema de información.

Los objetivos cuantitativos de la significación pueden ser definidos usando los conceptos tradicionales para informar lo trascendente, sin embargo cuando se trata de criterios cualitativos se deben incluir conceptos como la reputación, la credibilidad, la sensibilización y otras estrategias relevantes.

El concepto económico de valor tiene una proyección en dos sentidos: retrospectiva, orientada a evaluar los resultados de acciones pasadas, y otra que se proyecta hacia las actuaciones futuras de acuerdo con un enfoque prospectivo.

En mi opinión, el segundo enfoque reviste un interés mayor, puesto que el pasado es sólo una fuente de experiencia para mejorar la medición y la valoración prospectivas, que no pueden efectuarse sobre la base de acontecimientos puramente histórico, desfasados con respecto a los fenómenos actuales y futuros, únicos realmente útiles para la toma de decisiones. Por otra parte, los hechos producen por su naturaleza una dualidad que desde el punto de vista del sujeto implicado en las acciones se manifiesta en dos sentidos como expresa Ijiri: sacrificio y utilidad. (Ijiri ,1967)

Por lo expuesto, la valoración en sí misma es un proceso de decisión que nos enfrenta a estrategias como la responsabilidad social empresarial y su medición, cuestión que requiere distinguir entre el problema de definir el valor en principio, y el de encontrar métodos prácticos de medición para cada aproximación conceptual, que involucra desempeño ético.

#### **IV. El aporte de HUME**

La disciplina contable facilita la interpretación del desempeño de las organizaciones. Intenta aproximarse a la realidad. Sin embargo, suponemos que no existe una única realidad, un sujeto puede percibir la realidad de distintas maneras, y en consecuencia otorgarle distintos valores.

Para eso me propongo analizar el concepto de realidad. En primer lugar, he avanzado con el análisis del Pensamiento de HUME en relación con “la realidad” y la experiencia, cuestiones que considero relevantes para identificar aspectos básicos de un modelo contable como el que pretendo aproximar. (Bellod, 2011)

Hume, filósofo escocés del siglo XVIII, introduce el razonamiento experimental. Para él todo conocimiento procede de la experiencia, ya sea externa o interna. Las impresiones son actos inmediatos de la experiencia, tanto interna como externa; así, habrá dos tipos de impresiones: de sensación, que se persiguen por los sentidos, y de “reflexión”, que provienen de nuestro interior, son las percepciones indirectas, porque tienen su origen en las impresiones. Estas son las ideas. En lo que respecta a las ideas, Hume sostiene que son copias de las impresiones y por esa razón su fuerza es inferior. Las ideas derivan de las impresiones, son construidas por nuestra imaginación.

Lo que permite diferenciar entre impresiones e idea es su intensidad o vivacidad. Las ideas permanecen y se reproducen gracias a la actividad conjunta de la memoria y de la imaginación. Si no encontramos una impresión, no tendremos realmente una idea, sino una palabra. Los nombres o palabras son meras etiquetas que permanecen ajenas a la realidad que pretenden mencionar.

La mayor parte de nuestras acciones se basan en impresiones que gracias a la imaginación se nos hace superior a lo dado, extendiendo nuestro horizonte. El punto de partida es que todo conocimiento tiene por base la impresión, para Hume.

La Causalidad o idea de causa está dada por la posibilidad de tener un hilo conductor entre hechos heterogéneos entre sí. Nos remite a objetos no percibidos, es una idea compleja compuesta por cuatro elementos: un hecho que inicia el proceso al que llamamos causa, un segundo hecho que culmina el proceso al que llamamos efecto; y una cierta relación temporal entre el primero y el segundo. Es una sucesión: primero aparece la causa y más tarde el efecto.

En cuarto lugar, hay una relación de necesidad entre el primero y el segundo hecho por eso lo llamamos relación causal. Lo esencial en la relación de causalidad es la idea de una conexión necesaria entre los hechos. Sin embargo, nuestra mente, para poner orden en la serie de acontecimientos que componen la realidad, necesita encadenar esos acontecimientos, y la forma de esa cadena, la estructura de ese orden, es la causalidad.

Para Hume el conocimiento de hechos se produce siempre por experiencia. es el hábito o costumbre de la observación de los hechos en el pasa-

do lo que nos induce a creer que podemos conocer el futuro de los hechos, pero no es posible conocer un hecho futuro, sencillamente porque no existe y porque el conocimiento de los hechos está basado en la experiencia y no hay experiencias futuras. Estas afirmaciones inducen a pensar que en la medición subyace una impresión que conduce a la idea de valor. Bajo este enfoque, el valor no es único, cambia con las dimensiones del contexto y del sujeto.

## **V. Elementos del discurso contable como materia de medición y su realidad**

Habiendo analizado el concepto de “realidad” desde una perspectiva filosófica, considero necesario relacionarlo con el discurso contable a fin de hallar elementos de coincidencia que me permitan identificar variables a definir.

He basado mi análisis en el modelo de realidad presentado por el Profesor Mattessich en su obra reciente (Mattessich, 2014) en el que expone lo que denomina “Propuestas” o “Proposiciones” para análisis y reflexión. Los aspectos básicos del modelo “cebolla” de la realidad (OMR por sus siglas en inglés), había sido presentado por el profesor Mattessich, en sus libros de 1991, 1995 y 2003.

Mattessich introduce una extensión al modelo original, presentando un conjunto de proposiciones informales. El modelo original fue concebido con el propósito de ayudar a los contadores en relación con nociones tales como: capital, deuda ingreso, entre otras, con el fin de establecer si pueden ser considerados reales. Sin duda, la realidad evoluciona, y éste es el primer paso para interpretarla.

En sus Proposiciones para extender el OMR, el autor presenta veinticinco proposiciones que no son exhaustivas o axiomáticas, ni mucho menos finales, sino que las considera como bases informales de discusión y exploración, siendo su principal objetivo estimular las nociones que podrían tener que ser consideradas como categorías básicas.

El autor señala que hay una realidad que consiste en todos los entes que existen, con especificación de pasado, presente y potencialidad para el futuro. Esta realidad posee una estructura completa de varias jerarquías; ésta no es una mera colección de entidades sino una interacción dinámica dominada por fuerzas de atracción y repulsión. En consecuencia lo que existe está sujeto a cambio.

Cuando el autor se refiere a entidades, hechos, propiedades, relaciones, procesos, es obvio que el pasado de una entidad tiene un estatus de realidad, que deja huellas para el presente e incluso para el futuro. Nada podría existir en el presente sino fuera porque deviene de un pasado. Debido a la dinámica naturaleza de la realidad las entidades futuras también tienen un estatus de realidad. No se podría asignar valores en función de probabilidades. Coincido con el autor al señalar que es difícil establecer una línea nítida entre el pasado, el presente y el futuro de una entidad. En mi opinión, la idea del presente está influenciada por los recuerdos y por las expectativas.

### ***V.1. Propositiones de Mattessich***

Estas veinticinco proposiciones del profesor Mattessich son un intento preliminar realizado con el fin de clarificar algunos aspectos fundamentales, que requieren continuar la investigación, incluso sumando conceptualización de otras disciplinas, a fin de contribuir a caracterizar mejor la realidad.

De las proposiciones destaco su “Prop 15R” (tomando la denominación del autor) Relaciones causales: hacia arriba y hacia abajo: Existen relaciones causales entre las entidades, los sistemas, los niveles de realidad. Algunas relaciones causales van de los niveles más bajos a entidades de niveles más altos, otras son producidos desde las entidades de niveles más bajos hacia las de niveles más bajos, otras relaciones pueden establecerse entre el mismo nivel o entre múltiples niveles.

En la “Prop 16R”. Relativa prioridad de lo ontológico. Desde un punto de vista filosófico, la ontología tiene prioridad sobre la epistemología y la metodología. Para determinar la “verdad” empírica y su representación conceptual, así como los métodos apropiados, depende de qué existe y no viceversa.

Entre sus propuestas sociales, la “Prop 1SR” Manifestación de la realidad social, se refiere a que dependiendo de cual aspecto constructivo es considerado, una entidad social puede manifestarse a sí misma en una variedad de formas presentes, se puede tomar como física, biológica, sociocultural. Pero esta variedad de manifestaciones no nos debe confundir; todas estas entidades pertenecen al nivel sociocultural de la realidad, y no a otro. Éste criterio crucial de caracterización de una entidad social prevalece sobre lo subjetivo, interpersonal, u objetivo.

Prop 5SR. Entidades subjetivas y objetivas: Mente vs. Cerebro

Las entidades subjetivas se experimentan sólo introspectivamente mediante la mente: sentimientos, emociones, pensamientos, razonamiento, percepción y concepción, recuerdos, habilidades, imaginación, atención, intencionalidad y otras formas de conciencia y de subconciencia de una persona singular, específica o de alguna otra entidad biológica o similares capacidades. Por otro lado, hay entidades objetivas: el cerebro y sus estados neurológicos y su funcionamiento que son accesibles a otras personas, y tienen la posibilidad de ser verificados empíricamente

#### Prop 7SR Instituciones y su concretización

Las instituciones son ideas para organizar a la gente y a las instalaciones en la persecución de objetivos específicos. Como ideas, son abstractas y requieren entidades concretas para la realización de esos objetivos. Sin embargo, las entidades concretas que resultan de la actualización no solo se deben identificar con la institución misma, la cual permanece abstracta.

#### Prop 8SR. Intencionalidad colectiva y asignación de funciones

En una definición institucional, bajo ciertas circunstancias, es posible que a través de una intencionalidad colectiva se pueda imponer una función contra una entidad concreta X, que finalmente resulte en una entidad social abstracta Y.

#### Prop 9SR. El valor su estatus ontológico

El valor es una relación de propiedad entre la tríada de: 1- uno o más seres 2- un objeto un evento 3- un conjunto de circunstancias. El valor es la manifestación de una preferencia personal o colectiva expresable en una variedad de formas, por ejemplo escalas ordinarias o cardinales, términos monetarios, bienes, uno etc.

En mi opinión, es necesario la reflexión y la duda sobre las ideas presentadas. La realidad tiene una estructura compleja y comprende aspectos no suficientemente explorados. Puede significar diferentes cosas para distintas personas, confundiendo en algunos casos, sobretodo cuando se tratan cuestiones altamente sensibles como las relativas a la problemática de los valores éticos como conductores de las acciones.

La evolución de la realidad nos deja advertir que el cambio en las mediciones tradicionales es genuino y responde a una necesidad básica del ser humano: alcanzar una definición abarcativa de la realidad cambiante de las

organizaciones y su impacto en la dimensión sociocultural, en términos de Mattessich.

Si relacionamos lo expuesto con la comprensión del mensaje contable vamos a encontrar el fundamento de su condición evolutiva y orientada al usuario. Uno de los principales objetivos de la Contabilidad, es transmitir el mensaje contable entre emisores (constructores del mensaje) y usuarios de la información o grupos de interés, como se denominan en las tendencias más recientes. La comunicación es llevada a cabo utilizando palabras específicas y técnicas. El éxito de los mensajes comunicados por el lenguaje de la Contabilidad se basa en el nivel de claridad de los mismos y en su correcta interpretación por parte de los usuarios.

El usuario no necesariamente debe tener un conocimiento razonable de las actividades de la entidad para comprender la información adecuadamente. Si bien tener conocimiento facilita la comprensión de la temática de cualquier disciplina, esta posición se traduce como “dirigir la mirada” hacia una sola fase del problema. Los constructores del mensaje contable deben reflexionar acerca del hecho que si el usuario no comprende acabadamente la información no es completamente su culpa. Existen diversos aspectos en los que se puede progresar para lograr que el mensaje contable sea mejor comprendido, percibido e interpretado. El rol de un contador “íntegro” en términos éticos necesariamente contribuye a facilitar este proceso.

Es interesante también considerar lo expuesto por autores que se refieren al proceso de comunicación, por ejemplo, Berlo (Berlo, 1960) manifiesta lo siguiente:

“La comunicación no consiste en la transmisión del significado. Los significados no son transmisibles ni transferibles. Solo los mensajes son transmisibles, y el significado no está en el mensaje, está en los usuarios del mensaje”

Ciertamente a lo que se refiere este autor es al rol del receptor del mensaje, quien es un ser que tiene impresiones y experiencias aprendidas, que tiene un mensaje interno, una percepción del mensaje, que influye en su comprensión y en su actuación.

Entre los estudiosos de la problemática de la comprensión, los defensores de la comprensión la definen como una forma singular de operación que realizamos siempre que intentamos explicar la conducta humana, tratando de colocarnos en el lugar del otro, para entender su comportamiento. ¿No está relacionada esta cuestión con las reflexiones de Hume y de Mattessich? ¿Cuál es la realidad? ¿Comprendemos desde nuestras impresiones? ¿Medimos y Valoramos según nuestra experiencia?

Una limitación obvia de este proceso es la dependencia del conocimiento derivado de la experiencia personal. Como comenta Schuster (Schuster, 1999), en el uso ordinario no se hace una distinción entre explicar y comprender. Prácticamente cualquier explicación nos proporciona una comprensión de las cosas. Pero la comprensión tiene un elemento psicológico del que carece la explicación. La comprensión se encuentra también vinculada a la intencionalidad dado que se comprenden los propósitos de un individuo, el significado de un signo, el sentido de una acción, de una manera que no está presente en la explicación, aspecto que también señala Mattessich en las proposiciones de su modelo ampliado.

Según Federico Schuster la idea de comprender es *comprender a otros sujetos*, pareciera que reconstruyendo estados psicológicos. En su opinión todo estado mental produce un resultado. Entonces para comprender a través de los productos, lo que tenemos que hacer es interpretar los productos de una cultura.

Pareciera que el significado no reside solo en el intento comunicativo de su constructor, sino en la mediación que se establece entre la obra y los que comprenden desde el contexto de una experiencia diferente. ¿Es el contador un mediador con su propio contexto experimental donde puede haber existido o no basamentos éticos?

Lo que vemos está condicionado por lo que somos capaces de ver, por lo que hemos visto en el pasado, para lo que estamos preparados para ver, y por lo que queremos ver. Nuestras ideas entonces están limitadas, en primer lugar, por nuestros sentidos e influidas por el contexto. En consecuencia, es preciso:

- Reconocer que la percepción de cada individuo va a influir en su accionar
- Reconocer la existencia de diferentes posiciones que hacen ver la realidad desde distintos puntos de vista que resultan en diferentes inferencias de lo que observamos.
- Reconocer que es necesario buscar patrones de valor homogéneos y comparables.

Este proceso evolutivo evidentemente no ha terminado, en la medida en que sea necesario, seguirá produciéndose aquel diálogo y, en consecuencia, los planteamientos conceptuales de los contadores continuarán readaptándose para responder en cada momento a los requerimientos de la realidad circundante.

## VI. La perspectiva ética

Para poder responder adecuadamente y evolucionar es preciso no solo poner foco en la disciplina contable. El aporte de otras ciencias suman valor a estos procesos al brindar elementos propios que amplían el panorama de análisis. En este sentido, el aporte de la ética es esencial para abordar las cuestiones relacionadas con las mejores conductas que pueden ser impulsadas en el desempeño de un profesional contable. En esta línea, se han seleccionado y analizado conceptualizaciones éticas que contribuyen a clarificar el objeto de estudio.

Foucault (1987:55) define a la ética “como la elaboración de una forma de relación del individuo consigo mismo que le permite constituirse en un sujeto de conducta moral”. Para En el lenguaje filosófico actual *ethos* se usa para referirnos al conjunto de actitudes, convicciones, creencias morales y formas de conducta, ya sea de una persona individual o de un grupo social, o étnico. No es que “ética” y *ethos* sean sinónimos, por el contrario, hay que distinguirlos. Lo que ocurre es que la ética se integra en el *ethos*, enriqueciéndolo y haciéndolo más complejo. (Maliandi, 1994).

La ética filosófica o “filosofía moral” se desarrolla como un permanente esfuerzo por poner claridad en un fenómeno complejo. La claridad se logra, indagando la estructura general del *ethos*. En líneas generales la ética es un modo de reflexión que apunta principalmente a dos cosas: por una parte a fundamentar las normas (o a cuestionar los fundamentos probables) y por otra parte a aclarar lo mejor posible el sentido y el uso de los términos propios del lenguaje moral. (Maliandi, 1994).

En términos de Maliandi, el *ethos* el primer nivel es el prerreflexivo donde hay certezas pero también dudas, se conocen las normas pero no cómo aplicarlas a una situación concreta; en el segundo nivel reflexivo se sabe “qué se debe hacer” pero nos planteamos “por qué”, se desarrolla la reflexión racional y sistemática, ya estamos en la temática, en la ética normativa que opera con argumentos racionales (fundamentos); el tercer nivel corresponde a la metaética donde se analiza el significado y el uso de los términos morales, es un metalenguaje con respecto al lenguaje normativo y valorativo (semiosis); y el cuarto nivel corresponde a la reflexión ética, observa el fenómeno moral, describe la facticidad normativa, ética descriptiva (praxis).

Es por ello que se puede considerar a la ética personal y subjetiva, tiene que ver con los valores que sustenta una persona. Cada persona tiene que ser lo conciente de esos valores para poder explicitarlos. Esos valores personales cuando son expuestos mediante el uso del lenguaje, de manera explícita o implícita, en un comportamiento determinado se cons-

tituye en “la moral del individuo”, en el caso que nos ocupa, del profesional contable.

En la organización considerada como un ente, la ética tiene que ver con la ética de sus participantes, se genera lo que llamaremos el “espacio ético” como una totalidad producto de “la moral de los individuos en la organización”. Es la ética de la organización como un todo. Al interactuar con la sociedad se ponen en juego los valores que sostiene tanto explícita como implícitamente en el accionar, y pasa a ser parte de la moral. En un desarrollo sustentable de la organización, se impulsan con fuerza los valores.

Esta es la razón por la que tenemos que respetar los valores y creencias del medio en el que actúa la organización y de esta manera mejorar la calidad de la Administración. La ética de la organización y la moral individual no son excluyentes mutuamente. La moral tiene que ver más con el *deber ser* y la ética con el compromiso con la libertad de cada uno.

Para definir los valores en juego, en la toma de decisiones, recurrimos a la ética dialógica de Habermas en su teoría de la acción comunicativa. Dicho autor pretende transformar la racionalidad económica por medio de la racionalidad comunicativa y de esta manera impulsar una economía social, desde un nuevo fundamento normativo, no utilitarista ni contractual, sino discursivo, entendiendo a la racionalidad, en la práctica, como “un control democrático” por parte de los afectados. Esta nueva ética comunicativa permite insertar la reflexión crítica sobre los contenidos éticos en la consideración de alternativas a las que se enfrenta el administrador en su función directiva y gerencial.

Habermas es un filósofo y sociólogo alemán que se propone fundar sobre bases nuevas nuestra comprensión de la razón, del ser humano y de la sociedad. Sostiene la necesidad de hacer depender la racionalidad, ya no directamente del sujeto, sino de la intersubjetividad, y encaminar de este modo el pensamiento hacia una lógica de descentramiento del ego.

Su ética del discurso ambiciona esclarecer no sólo las condiciones de la comprensión intersubjetiva, sino que pretende identificar también, del descubrimiento de los presupuestos pragmáticos del lenguaje, los términos de una fundamentación intersubjetiva y racional de las normas.

La razón instrumental se concibe en términos de relaciones sujeto-objeto. Para el modelo de la acción comunicativa la relación determinante es interpersonal entre sujeto y sujeto. Esta relación no tiene ninguna significación constitutiva para la razón instrumental. La teoría de la acción comunicativa sólo se interesa en las teorías analíticas del significado que parten de la estructura de la expresión lingüística y de las intenciones del hablante.

Tiene que tener en cuenta el problema de cómo, por medio del mecanismo de entendimiento, las acciones de los diferentes actores se coordinan entre sí, formando una red que cubre el espacio social y el tiempo histórico. El entendimiento no es un proceso empírico que da lugar a un consenso fáctico, sino un proceso de recíproco convencimiento que coordina las acciones de los diferentes participantes sobre la base de una motivación por razones.

Entendimiento significa comunicación orientada a un acuerdo válido, no coactivo entre los individuos en su trato mutuo, como la identidad de un individuo capaz de entenderse consigo mismo sin coacciones: una socialización sin represión. La racionalidad comunicativa de Habermas es un concepto de racionalidad más comprensivo que el puramente instrumental de la tradición weberiana, que permite explicitar y reflexionar sobre los valores que están en juego en la toma de decisiones. Se entiende que la racionalidad en la toma de decisiones es un concepto independiente del concepto de valoración ética.

## VII. Los principios de la responsabilidad social

Para realizar un análisis adecuado de la problemática que nos ocupa, es ineludible hacer una breve referencia a la responsabilidad social como condición para el abordaje apropiado de lo que se pretende.

El concepto de responsabilidad social ha evolucionado grandemente, diferenciándose de la llamada responsabilidad social empresarial. En su actual concepción, la responsabilidad social resulta comprendiendo y articulando muchas categorías que con anterioridad se exponían por separado.

Por su relación con el tema principal de este trabajo, es necesario efectuar unas reflexiones entorno a la función social, el bien común, el interés público y la gobernanza. La responsabilidad social supone la función social, consulta el interés público, tiene pleno sentido en cuanto instrumento del bien común, comprende la gobernanza y ésta implica contar con sistemas de información adecuados.

Según ISO/TMB/WG SR TG4 N0062 versión revisada TG4 (ISO, 2007) , los siguientes serían los principios de la responsabilidad social:

- Cumplimiento legal
- Respeto por las normas internacionales de conducta
- Reconocimiento de los grupos de interés y sus preocupaciones

- Rendición de cuentas
- Transparencia
- Desarrollo Sustentable
- Conducta ética
- Enfoque precautorio
- Respeto por los derechos fundamentales del hombre
- Respeto por la diversidad

Es interesante destacar como ha evolucionado el concepto de “parte interesada” en las prácticas de responsabilidad social corporativa. Como lo señala la misma norma 26.000.

“La práctica de involucrar a las partes interesadas se volvió el proceso mediante el cual los intereses de la sociedad eran identificados por la organización de negocios. Llegó a ser una forma a través de la cual las corporaciones podían redefinir o reinterpretar sus responsabilidades sociales, sobre la base de cómo habían identificado a sus “partes interesadas”. Algunas corporaciones crearon, o prestaron apoyo a organizaciones para servir como sus partes interesadas. Algunas veces, las corporaciones involucraron a organizaciones que no eran genuinas, de una u otra manera —por ejemplo, organizaciones sin intereses identificables, u organizaciones declaradas como representativas, que no lo eran. En ocasiones, las partes interesadas genuinas eran evitadas. Más aún, la importancia asociada a varias partes interesadas por las corporaciones, no eran siempre proporcionales a la importancia de sus intereses en el conjunto de la sociedad.

El término “parte interesada” será más útil en el contexto de la responsabilidad social cuando se refiere a una parte que tiene una relación identificable y específica con los asuntos de la organización concerniente, y cuando esta parte puede hacer una demanda con respecto a la organización, que puede también estar relacionada con los intereses de la sociedad en su conjunto. A menudo, el uso del término “partes interesadas” confundirá más que aclarará. Esto es especialmente cierto cuando la relación no está clara y el término reemplaza palabras más específicas (como “organización”, “trabajadores”, “clientes” u otros).”

Por otro lado, la responsabilidad social incluye el cumplimiento a la ley, aunque no se circunscriba en ella, porque la ley es un instrumento primordial de orientación social; es un instrumento imprescindible; la extensión de las leyes es difícil de abarcar; la complejidad con la que se expresan las ideas, así como las redacciones deficientes, hacen que se difícil comprender la ley;

a ley es una manifestación del poder político, por tanto no necesariamente expresa el bien común.

La Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, que son los principales pronunciamientos internacionales acordados por Naciones Unidas, son adoptados por la mayoría de los países que tienden al desarrollo sustentable., como así también los impulsados por la Organización Internacional del Trabajo.

## **VIII. Análisis crítico de los códigos de ética de la profesión contable**

Los códigos de ética son documentos emitidos con la intención de transmitir a los profesionales patrones de conducta que sean considerados como los que responden mejor a las expectativas del contexto social en el que se desempeña. La mayoría comprende principios rectores a ser considerados por todos los contadores. Se ha elegido como ejemplo de análisis el código de ética de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), por considerarlo representativo para la profesión contable. El objetivo que se persigue es establecer si el mismo contiene elementos suficientes para guiar al profesional contable, quien está inmerso en una nueva cultura global.

Los Principios fundamentales contenidos en el código de ética de la IFAC destacan los aspectos que deberá cumplir el profesional contable. En la tabla siguiente se expone el alcance de este documento y los comentarios en relación a las necesidades de una sociedad en la cual se han instalado valores asociados a un desarrollo sustentable, y como éstos deberían guiar el comportamiento profesional.

### ***VIII.1. Principios que guíen el comportamiento del profesional en un contexto de sustentabilidad***

<b>Enunciados del Código de ética IFAC</b>	<b>comportamiento del profesional en un contexto de sustentabilidad</b>
Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales	Este principio contempla uno de los pilares de la actuación profesional que se requiere para responder a las organizaciones responsables, comprometidas

	<p>con el bienestar humano. Entre las cuestiones a tener en consideración se pueden señalar las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantizar de que nada esté por delante de la seguridad de la información, y el respeto a los grupos de interés.</li> <li>• Hacer de la seguridad una responsabilidad personal; cuidándose a sí mismo para cuidar de otros.</li> <li>• Exigirse rendir cuentas de la seguridad de sus actos y conductas</li> </ul> <p>Cumplir compromisos y hacers lo que se compromete</p> <p>Actuar con integridad y transparencia en todas las interacciones</p> <p>Hacer lo correcto cuidando a la comunidad y los recursos naturales, humanos y económicos.</p>
<p>Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales. El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros. El profesional de la contabilidad puede estar expuesto a situaciones que pudieran afectar a la objetividad. No resulta factible definir y proponer una solución para todas esas situaciones. El profesional de la contabilidad no prestará un servicio profesional si una circunstancia o una relación afectan a su imparcialidad o influyen indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.</p>	<p>Los aspectos subjetivos tienen peso a la hora de evaluar la objetividad de una conducta. En un mundo donde se hayan fortalecidas las buenas conducta individuales, la presión contra la objetividad debería disminuir, favoreciendo la buena actuación del profesional contable impulsándolo hacia la objetividad en sus opiniones y la equidad en su desempeño.</p> <p>Escuchar a los clientes, entender sus desafíos, y ofrecerles soluciones valiosas es parte de la labor sustentable.</p> <p>Asegurar un negocio honesto y cumplir con los compromisos profesionales resolviendo los problemas en tiempo y forma, sin responder a influencias que alimenten la parcialidad en la opinión profesional fortalecen la profesión contable.</p>

<p>Competencia y diligencia profesionales – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables. El principio de competencia y diligencia profesionales impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad: (a) Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente, y (b) Actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se prestan servicios profesionales. Un servicio profesional competente requiere que se haga uso de un juicio sólido al aplicar el conocimiento y la aptitud profesionales en la prestación de dicho servicio. La competencia profesional puede dividirse en dos fases separadas: (a) Obtención de la competencia profesional, y (b) Mantenimiento de la competencia profesional.</p>	<p>El mantenimiento de la competencia profesional exige una formación continua en el conocimiento de los avances técnicos, profesionales y empresariales relevantes. El desarrollo profesional continuo permite al profesional de la contabilidad desarrollar y mantener su capacidad de actuar de manera competente en el entorno en que se desempeña. La diligencia comprende la responsabilidad de actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea, con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno.</p> <p>Este principio se vincula directamente con una mejora continua plasmada, en este caso, en capacitación permanente, investigación e innovación.</p> <p>Procurar los más elevados estándares para ser los mejores, retándose constantemente para mejorar, sin darse nunca por satisfechos solamente con “lo suficiente” es la actitud que el nuevo paradigma de la sustentabilidad demanda en los profesionales contables.</p> <p>Sentir pasión por el trabajo empuja a exceder expectativas y desarrollar líderes que inspiran, promueven la excelencia y logran resultados.</p> <p>Respetar las opiniones de los demás contribuye a crear y mantener un ambiente de trabajo sano, estimulante y productivo, en el que todos sean tratados con imparcialidad y respeto, sin ningún tipo de discriminación.</p> <p>Valorar tanto a las personas que replican las mejores prácticas como a quienes las crean, y actuar siempre conforme a lo que sea mejor para las organizaciones a las que se asesora es parte de la competencia y diligencia profesional.</p>
---	--

	<p>Capacitar al personal a cargo y presentarle retos intelectuales en la realización de su trabajo reconociendo su buen desempeño y manifestándolo públicamente es parte de conductas que fomentan el bienestar.</p> <p>Establecer objetivos difíciles de cumplir con énfasis en los resultados y de acuerdo a habilidades, pedir retroalimentación, saber escucharla y utilizarla como un medio para mejorar</p>
<p>Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros. El profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que la información: (a) Contiene una afirmación materialmente falsa o que induce a error, (b) Contiene afirmaciones o información proporcionada de manera irresponsable, o (c) Omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error. Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de la misma. No se considerará que el profesional de la contabilidad incumpla con lo expuesto si emite un informe con opi-</p>	<p>Las organizaciones tienden cada vez más a comunicar aciertos y errores. Es obvio destacar que la transparencia debe regir la conducta profesional junto a una prudente visión de los aspectos que puedan revelar cuestiones críticas que pudieran alterar el equilibrio y la equidad en respeto a los grupos de interés de la organización.</p> <p>Motivar la comunicación siendo promotor de conductas y buenas prácticas, comunicar oportunamente y con responsabilidad las ideas y preocupaciones en forma clara y honesta, mediante el aporte de comentarios constructivos que hagan más eficientes las relaciones y procesos ayudan a fomentar la confidencialidad como principio rector de conducta profesional.</p> <p>Evitar juicios infundados sobre otras personas.</p>

nión modificada con respecto a cuestiones de la naturaleza señalada.

El principio de confidencialidad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a abstenerse: (a) De divulgar fuera de la firma, o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales, salvo que medie autorización adecuada y específica o que exista un derecho o deber legal o profesional para su revelación, y (b) De utilizar información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales en beneficio propio o de terceros. El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad, incluso en el entorno no laboral, estando atento a la posibilidad de una divulgación inadvertida, en especial a un socio cercano, a un familiar próximo o a un miembro de su familia inmediata. El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad de la información que le ha sido revelada por un potencial cliente o por la entidad para la que trabaja. El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad de la información dentro de la firma o de la entidad para la que trabaja. El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que el personal bajo su control y las personas de las que obtiene asesoramiento y apoyo respetan el deber de confidencialidad del profesional de la contabilidad. La necesidad de cumplir el principio de confidencialidad continúa incluso después de finalizar las relaciones entre el profesional de la contabilidad y el cliente o la entidad para

<p>la que ha trabajado. Cuando el profesional de la contabilidad cambia de empleo o consigue un nuevo cliente, tiene derecho a utilizar su experiencia previa. Sin embargo, el profesional de la contabilidad no utilizará ni revelará información confidencial alguna conseguida o recibida como resultado de una relación profesional o empresarial. Existen excepciones que responden a exigencias principalmente legales, que se expresan detalladamente.</p>	
<p>Comportamiento profesional – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión. El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que los que trabajan como profesionales bajo su mando tienen la formación práctica y la supervisión adecuadas. Cuando corresponda, el profesional de la contabilidad pondrá en conocimiento de los clientes, de las entidades para las que trabaja o de otros usuarios de sus servicios profesionales, las limitaciones inherentes a los servicios. El principio de comportamiento profesional impone la obligación a todos los profesionales de la contabilidad de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que sabe, o debería saber, que puede desacreditar a la profesión. Esto incluye las actuaciones que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que afectan negativamente a la buena reputación</p>	<p>Quando se trata de aspectos referidos al desarrollo sustentable, se considera que el cumplimiento de los aspectos legales es indispensable para considerarse socialmente responsable. Prácticas contrarias son incompatibles con un perfil de compromiso con el desarrollo sustentable.</p> <p>Esto implica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cumplir con las leyes y regulaciones laborales.</li> <li>• Respetar y propiciar el respeto absoluto por las diferencias y opiniones de los demás, con la consecuente prohibición de todo tipo de acoso y discriminación.</li> <li>• Salvaguardar las instalaciones a través de equipos, dispositivos, sistemas y procedimientos de seguridad.</li> <li>• Proteger el medio ambiente y la salud ocupacional del personal</li> <li>• Definir, comunicar y hacer cumplir las políticas y reglamentos internos</li> <li>• Fomentar un ambiente de respeto mutuo y de cumplimiento con las leyes, reglamentos, políticas y regulaciones de los ámbitos de desempeño. La confor-</li> </ul>

<p>de la profesión. Al realizar acciones de marketing y de promoción de sí mismos y de su trabajo, los profesionales de la contabilidad no pondrán en entredicho la reputación de la profesión. Los profesionales de la contabilidad serán honestos y sinceros y evitarán: (a) Efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrecen, sobre su capacitación, o sobre la experiencia que poseen, o (b) Realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros</p>	<p>mación de equipos multidisciplinarios altamente capacitados es uno de los desafíos que enfrenta el profesional contable en un marco de organizaciones que presenten informes de sustentabilidad con todas sus dimensiones social, ambiental, económica y de gobernabilidad. La no discriminación, las buenas condiciones de trabajo para un mercado justo, entre otros aspectos, son consideraciones que no pueden ser desestimadas.</p>
<p>El profesional contable debe contar con una alta reputación que acreciente su imagen en la sociedad</p>	<p>Si bien estos aspectos no son medibles objetivamente, existen en el universo de los intangibles autogenerados, no menos destacables por ser aplicables individualmente. Todas las formas de soborno son ilegales y no éticas. Cualquier denuncia de corrupción debe ser investigada y, en su caso, impulsar consecuencias legales contra los implicados. De acuerdo a las leyes anti-corrupción vigentes no debe prometer, ofrecer, comprometer, pagar, prestar, dar o de manera alguna transferir cosas de valor a un agente o funcionario, en aquellos casos en los que la contribución sea ilegal. Esto incluye desde contribuciones en dinero en efectivo, hasta contribuciones indirectas. Siempre cumplir con las leyes y regulaciones aplicables relativas al lavado de dinero; minimizar el riesgo de y evitar involucrarnos en arreglos u operaciones que puedan ser o estén relacionados con activos de origen delictivo; tomar las acciones apropiadas para evaluar las relaciones comerciales son sin duda conductas necesarias en el contexto global de actuación profesional.</p>

## **IX. Requerimientos éticos relevantes para la formación del profesional contable**

De acuerdo con la propuesta de educación de la IFAC (IFAC, 2012) los requerimientos éticos principales para un contador de inicio son la Integridad, la Objetividad, la competencia profesional, la confidencialidad y el comportamiento profesional. Dentro de este programa, los valores, la ética y las actitudes personales, en mi opinión, tienen que ser ejes transversales, porque están en todo lo que pueda desempeñarse según su aptitud profesional.

La pregunta es que se debe incluir en los conceptos éticos a transmitir y cómo aplicarlos a campos de conocimiento emergentes, donde quizá el profesional contable no cuente con especialidad. El énfasis podría ser logrado mediante el impulsando: a) el reconocimientos de factores de responsabilidad que puedan presentarse en su vida profesional, b) por acciones preventivas para evitar caer en faltas éticas, y (c) intercambiando experiencias con sus pares y posibles medios para superar dificultades.

Las cuestiones éticas pueden estar bien internalizadas por el contador, pero seguramente los principales dilemas tenderán a aparecer durante las prácticas profesionales. La consulta ante dudas a los pares, y a los organismos profesionales, acerca de posibles cursos de acción que no violen principios éticos y que estén conformes con las expectativas de las partes interesadas es el mejor camino para superar estos eventos.

## **X. Conclusiones**

Es necesario incrementar la calidad y la interrelación de la información contable en general y, de los aspectos sociales, ambientales, y de gobernabilidad, en particular. Un proceso de valuación necesita una base de referencia afín a los fenómenos considerados, que permita una visión homogénea y comparable de los mismos. Este enfoque requiere de conductas éticas que estén a la altura de las estrategias de sustentabilidad subyacentes.

Este contexto requiere de profesionales cuyos desempeños estén en relación con estos nuevos escenarios demandantes de valores de justicia, transparencia e innovación. Si bien los profesionales contables cuentan con códigos de ética profesional, en la actualidad, ampliar sus elementos con el objeto que respondan a una mejora continua orientada hacia el nuevo paradigma de sustentabilidad, parece ser una cuestión ineludible.

Este enfoque supone asumir un respeto hacia el ambiente, los aspectos sociales y económicos en la actividad profesional, con una ética subyacente que dé respuesta cada vez más a los grupos de interés que requieren actitudes de honestidad, transparencia y sensibilidad hacia el bienestar humano.

Para lograr este objetivo de evolución profesional, por un lado, es necesario demostrar pensamiento evolucionado hacia un verdadero compromiso social y respeto ambiental. La falta de coincidencia actual entre el desempeño tradicional y el verdadero valor de la actuación ética en un contexto de sustentabilidad es una temática a considerar. Es evidente que el modelo de desempeño plasmado en los códigos de ética vigentes no es suficiente para los desafíos que enfrenta la profesión en el largo plazo.

Existen elementos subjetivos y objetivos que influyen también como los factores sociales, y los culturales, la educación y la historia. El desarrollo del sociologismo ético y la labor de la antropología cultural, probaron la conexión que existe entre la valoración ética y el comportamiento real de los hombres, debido a las costumbres, religión, etc., y a la organización jurídica, económica y social de la comunidad en que viven.

Todos estos factores han contribuido a configurar determinados valores morales, si bien los valores no pueden derivarse exclusivamente de elementos fácticos, tampoco puede cortarse toda conexión con la realidad. Todo lo dicho no significa que se pueda reducir el juicio ético al complejo de circunstancias subjetivas, culturales y sociales. Estas circunstancias forman parte de la valoración, pero no constituyen el todo, falta el aspecto estrictamente objetivo. Los valores son la síntesis de reacciones subjetivas frente a cualidades que se hallan en el objeto. No se trata de una relación sencilla y estática, sino compleja y dinámica.

Los valores parecen requerir algo más, no es algo misterioso ni impuesto desde afuera, hay una cualidad estructural que depende de las propiedades naturales y al mismo tiempo no se reduce a un mero agregado de ellas. La estructura tiene propiedades que no se encuentran en ninguno de los miembros o partes constitutivas ni en el mero agregado de ellas. Por eso, lo importante es el tipo de totalidad que surge de la relación de los miembros que la forman. La relación de los miembros es más importante que su naturaleza intrínseca. Los valores son cualidades estructurales que se desarrollan en una persona y en el grupo humano ante las propiedades que se encuentran en el mundo objetivo. Los mismos están determinados por los individuos, sus percepciones y los significados sociales

En tiempos en que la Sustentabilidad se demuestra con acciones, compromiso e información, el intercambio es un mecanismo de valor incalcula-

ble en términos de experiencias, reflexión y aprendizaje dinámico que va a favorecer la formación del profesional contable, orientándolo en cursos de acción a seguir.

La finalidad legítima de del contador es ofrecer su laborar al servicio de la mayor información y transparencia posibles hacia los grupos de interés para consolidar, con credibilidad, la diferenciación, y tratar de influir de forma positiva en las percepciones y en los comportamientos favorables hacia la organización, y de ella hacia la sociedad.

No creo estar errada al afirmar que la gran mayoría de los contadores han venido otorgando precedencia en su desarrollo profesional a aspectos relacionados con normativas y regulaciones estrictamente técnico- profesionales, más que a una sistemática capacitación que contribuya a desarrollar destrezas en la aplicación de valores, ética y actitud proactiva.

En las organizaciones los objetivos son múltiples, sus fines últimos se corresponden con la razón de ser de la organización. Estos difieren de los objetivos personales de los profesionales contables, quienes con una visión ética en su desempeño, deben sostener y mejorar su desempeño en función de principios alineados con las mejores prácticas que deben regir su comportamiento.

## **XI. Guía de discusión**

1. ¿Es la nueva realidad contable un motor de cambio en la conducta del contador?
2. ¿Los lineamientos éticos del profesional contable necesitan un fortalecimiento acorde a las nuevas tendencias de sustentabilidad que se han instalado en la conciencia mundial?
3. ¿Cuáles elementos de los códigos de ética aplicables al profesional contable deberían ser ampliados en vistas de un desarrollo más sustentable?
4. ¿La comunicación del mensaje contable en forma transparente, basada en información de calidad, está lo suficientemente resguardada de conductas antiéticas?
5. ¿Es factible capacitar a los profesionales en un marco ético ampliado que responda a las nuevas realidades?
6. ¿Cuáles serían los principales aspectos a incorporar en una actualización de los códigos de ética profesionales?

7. ¿Debieran los aspectos que hacen a la gobernabilidad, como las medidas anticorrupción y antilavado estar explicitados dentro de los códigos de ética profesional, o estas problemáticas quedan sobreentendidas en las proposiciones vigentes?
8. ¿Debieran los organismos profesionales impulsar la capacitación en temas relacionados con la sustentabilidad, como por ejemplo: responsabilidad social, problemáticas de la dimensión ambiental y de gobernabilidad, teniendo como eje transversal las cuestiones éticas esencialmente relacionadas, para impulsar un profesional contable íntegro?

## XII. Referencias bibliográficas

- ACKOFF, R.(2006). *Planificación de las empresas del futuro*, Limusa, México.
- BELLOD REDONDO, J. (2011). *El Monetarismo Amable de David Hume Ensayos morales, políticos y literarios, David Hume*, Madrid, Editorial Trotta y Liberty Fund, 584 pp.
- BENNETT, M. and JAMES, P. (1998). *The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends*, Sheffield: Greenleaf Publishing
- FERNÁNDEZ LORENZO, L. y GEBÁ, N. (2009). *Lecturas sobre elementos del discurso contable*. Ediciones Haber, Argentina p.139.
- FOUCAULT, M. (1987). *El uso de los placeres. Historia de la sexualidad 2*. Madrid, Siglo XXI.
- FRONDIZI, R. (1999). *Qué son los valores?* Decimoquinta reimpresión, Primera edición 1958, México, D.F., Fondo de cultura económica.
- FRONTI DE GARCÍA, ET ALTRI. (2009). *Libro Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera*. Informe final: Segunda Parte (Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental, Año 1 N° 2), en prensa-Ed. Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental, FCE-UBA, Bs. As. Argentina - ISSN: 1851-9385.
- GARCÍA MORENTE, M. (1974). *Lecciones preliminares de filosofía*. Editorial Losada. Buenos Aires.
- GÓMEZ, R. (1995). *Neoliberalismo y pseudo ciencia*, Buenos Aires, Editorial Lugar.

- GRAY, R. ET ALTRI (1995). *The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organisational change*. Dundee University and Heriot-Watt University. Academic Press Limited, U K.
- GREEN BIZ (2013). "State of Green Business 2013".
- HABERMAS, J. (1999). *Teoría de la acción comunicativa*, Primera edición 1981, Buenos Aires, Taurus.
- IFAC (2012). Proposed International Education Standard (IES) Initial Professional Development - Professional Values, Ethics, and Attitudes. International Standard Education board - Exposure Draft July 2012
- IFAC handbook of international public sector accounting standards board pronouncements en [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2015\\_IPSASB\\_Handbook.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2015_IPSASB_Handbook.pdf)
- IJIRI, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurements, A Mathematical, Economic and Behavioral Inquiry*, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall.
- JASCH, C. (2001). *Environmental Management Accounting Procedures and Principles* - Prepared for the Expert working group on "Improving the Role of Government in the Promotion of Environmental Managerial Accounting" UN Division For Sustainable Development, New York.
- KPMG (2012). *Expect the Unexpected: Building business value in a changing World*, KPMG International, Swiss entity. Suiza
- LABANDEIRA, X.; LEÓN, C. y VÁZQUEZ, M. X. (2006). *Economía ambiental*. Madrid: Pearson-Prentice Hall.
- LARRINAGA GONZÁLEZ, C.; MONEVA, J. M. y OTROS (2002). *Regulación contable de la información medioambiental. Normativa española e internacional*, AECA.
- LASZLO, E. (1988). *Evolución. La gran síntesis*, Espasa Calpe, Colección Espasa Mañana, Madrid.
- LAUGHLIN, R. (1991). *Environmental disturbances and organisational transitions and transformations: some alternative models*. Organisational Studies, vol. 12, núm. 2, pp. 209-232.
- LIZCANO, J. (AECA, 2012). Universidad del Antioquia. Jornadas del Conocimiento en Ciencias Económicas Medellín, 14 al 15 de noviembre de 2012.
- MALIANDI, R. (1994). *Ética: conceptos y problemas*. Primera edición, 1991, Buenos Aires, Biblos.

- MOLINER, M. (1992). *Diccionario del Uso del Español*, Tomo A-G y Tomo H-Z Editorial Gredos España.
- MATTESSICH, R. (1964). *Accounting and Analytical Methods. Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro and Macro-Economy*. Homewood, Illinois, Irwiin,
- . (2014). *Accounting and Analytical Methods OCM Propositions*. Homewood, Illinois, Irwiin
- MEDINA, J. y ORTEGÓN, E. (2007). *Manual de prospectiva y decisión estratégica: bases teóricas e instrumentos para América Latina y el Caribe*. Naciones Unidas, p. 127.
- MEJÍA SOTO, E. y MONTES SALAZAR, C. A. (2012). “Análisis de los conceptos de capital, mantenimiento de éste y su relación con la riqueza ambiental”. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría N° 49*, enero-marzo, pp. 115-154.
- MONEVA, J. M.; FERNÁNDEZ CUESTA Y LARRINAGA, C. (2002). “La normativa contable española sobre información financiera medioambiental”. *Revista Técnica Contable*, diciembre 2002.
- MONTESINOS JULVE, V. “Perspectiva contable de la valoración empresarial”. *Panorama Bursátil*, abril 1977, pág. 47 a 70.
- MORIN, E. (1990). *Introducción al pensamiento complejo*, Gedisa, España.
- PORTER, M. E. y KRAMER, M. R. (2011) . “Creating Shared Value”, *Harvard Business Review* 89, n°s 1-2 E.
- PORTER, M. E. (2008). “The Five Competitive Forces That Shape Strategy.” Special Issue on HBS Centennial. *Harvard Business Review* 86, n° 1 E.
- PRIGOGINE, I. y STENGERS, I. (1990). *La nueva alianza. Metamorfosis de la ciencia*, Alianza, Madrid.
- RUEDA DELGADO, G. (2002). “Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación”. En: *Revista Contador N° 9*, enero-marzo, p. 11-128.
- SCAVONE, G. (2004). “Análisis de las variables que influyen en la información social y ambiental empresaria”. XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y la 1ª Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Buenos Aires.
- . (2005). “Environmental Management Accounting Current Practice and Future Trens in Argentina” Implementing Environmental Management Accounting Status and Challenges —EMA in the developing

- countries— Management Accounting Status and Challenges Kluwer Academic Publishers. London.
- SCAVONE, G. (2004). “Requerimientos de Información ambiental e información contable” – Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable – jornadas de actualización interna - Julio 2008
- . (2008). Entrenamiento en Contabilidad de Gestión Ambiental brindado a empresas salvadoreñas y al Centro de Producción Limpia de El Salvador, Centroamérica, en el ámbito Cooperación Horizontal Sur-Sur, en el marco del proyecto presentado por Colombia. 27 al 4 de junio de 2008.
- . (2014). La evolución de la información contable hacia una calidad sustentable XII Seminario Interamericano de Contabilidad 2014, Panamá, República de Panamá, 21 y 22 de agosto de 2014.
- SCHALTEGGER, S. y MÜLLER, K. (1997). *Environmental Management Accounting: Current Practice and Future Trends*. Geographic Focus: Global “Calculating the True Profitability of Pollution Prevention”. Greener Management International, GMI 17.
- SCHALTEGGER, S. y BURRITT, R. (2000). *Contemporary Environmental Accounting. Issues, Concepts and Practice*. London: Greenleaf Publishing.
- TUA PEREDA, J. (1995). Evolución y situación actual del pensamiento contable. Presentado en Colombia – IV encuentro de Investigación contable-Fundación para la investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable.