

# IV ENCUENTRO NACIONAL DE PROFESORES DE **CONTADURÍA PÚBLICA**

## **EL DESARROLLO MORAL DEL AUDITOR: SUS DECISIONES FRENTE A DILEMAS ÉTICOS EN EL MARCO DE LA CONVERGENCIA AL ASEGURAMIENTO INTERNACIONAL**

**Luis Fernando Valenzuela Jiménez**

### **RESUMEN**

El Código de Ética IESBA (IFAC) contempla normas de alta calidad para los contables en aras de servir al interés público. Sin embargo la actuación de los contables y especialmente aquella de los auditores ha sido, sigue y seguirá siendo seriamente cuestionada de cara a los escándalos y fraudes en las organizaciones, en las cuales el trabajo del auditor es fundamental para efectos de imprimir confianza y credibilidad a lo que reportan.

La ponencia examina la teoría del desarrollo moral de Kohlberg comparativamente con las normas del código de ética para contables, haciendo una disertación crítica y argumentativa sobre la visión instrumental y exitista que se le ha impregnado a la profesión contable.

Finalmente propone seis casos problemáticos con diversas posibilidades de decisión, las cuales reflejan el grado de desarrollo moral del auditor actuante, posible causa de su ineficacia profesional.

### **PALABRAS CLAVE:**

Desarrollo moral; ética; dilemas; juicio; justicia; integridad.

## **1. INTRODUCCIÓN**

### **1.1. Problema**

En Colombia el proceso de convergencia ordenado por la ley 1314 de 2009 ordena aplicar las normas internacionales de Contabilidad y las normas internacionales de aseguramiento. Las disposiciones legales para la Contabilidad ya fueron emitidas en

tanto las que tocan con el aseguramiento pronto serán emitidas, a juzgar por el cronograma del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2014), organismo normalizador. Se ha entendido que para cumplir con lo ordenado es necesario que las actuaciones del profesional contable tengan como bitácora el código de ética para los contadores que ha emitido el IESBA de IFAC <sup>1</sup>, estatuto extraño para los profesionales de Colombia, quienes por tanto se enfrentarán a situaciones complicadas, habida cuenta que incurrirán en actuaciones profesionales que serán juzgadas a la luz de unas reglas de juicio a la conducta que desconocen o enunciadas para otras costumbres como quiera que han sido diseñadas para otros contextos y en otras circunstancias (Sandoval, 2005). El profesional contable colombiano tiene arraigado el concepto de fe pública en su ejercicio como acción de coadyuvar al Estado (Sarmiento & Muñoz, 2011) y el nuevo escenario con el código IFAC implica otras prácticas, lo que ha llevado a reflexiones contestatarias de notoria sugestión como la de Franco (2003) al anunciar su réquiem por la confianza.

La tendencia regulatoria actual en las economías de los países no desarrollados es seguir la corriente impuesta desde los países dominantes y los organismos multilaterales o como Nancy Fraser (2008) lo describe, una gobernabilidad globalizada, con un aparato regulador multiestratificado que opera a escala trasnacional, donde el Estado nacional no es más que un nivel entre otros y los expertos profesionales son sometidos a la disciplina del mercado. Esa convergencia a las normas internacionales es impulsada, en gran parte, por la integración internacional de los mercados financieros y la estructura cada vez más multinacional de las corporaciones (Büthe & Mattli, 2011).

## **1.2. Alcance**

Este trabajo comprende un examen de las normas y conceptos que contiene el código de ética de IFAC (2012) en relación con situaciones hipotéticas extractadas de la realidad colombiana, evaluando cómo sería el comportamiento de los profesionales de la auditoría a luz de la teoría del desarrollo moral de Lawrence Kohlberg (2003).

---

<sup>1</sup> Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants -IESBA), un organismo independiente cuya finalidad es el establecimiento de normas en el seno de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants -IFAC).

Intentamos un diálogo práctico de los principios universalistas de justicia con los conceptos de Kohlberg, quien según Habermas (1991) refina sus concepciones filosóficas sobre la naturaleza del juicio moral fundamentado en el cognitismo, el universalismo y el formalismo.

### 1.3. Objetivos

#### 1.3.1. General:

Determinar la etapa de desarrollo moral en la que se encuentra el auditor colombiano en el cumplimiento de su labor profesional al aplicar el código de ética IFAC.

#### 1.3.2. Específicos:

- 1.3.2.1. Describir los conceptos fundamentales del código de ética IFAC que los auditores colombianos deberán aplicar en su desempeño profesional.
- 1.3.2.2. Describir la teoría del desarrollo moral de Kohlberg en relación con la conducta que usualmente exhibe el auditor colombiano
- 1.3.2.3. Proponer situaciones dilemáticas en el ejercicio profesional del auditor colombiano, en relación con el código de ética IFAC.
- 1.3.2.4. Realizar una exposición crítica y argumentativa sobre la aplicación del código de ética IFAC tomando como parámetro la teoría del desarrollo moral de Lawrence Kohlberg.
- 1.3.2.5. Propiciar la inclusión transversal e interdisciplinaria de la ética en la formación y educación contable, con beneficio para la comunidad académica de la Contaduría Pública colombiana.

### 1.4. Justificación

Un examen crítico de las normas del código de ética IFAC en el contexto colombiano ha de revelarnos de manera conveniente las ventajas y limitaciones que enfrentarán los auditores colombianos, cuando los profesionales de la contaduría se vean obligados a actuar con base en las disposiciones ordenadas por la convergencia a normas internacionales.

El Código de Ética IESBA (IFAC), código IFAC en adelante, manifiesta claramente que sus normas son una guía a los contables para promover el interés público, escenario que supondría subsanar frecuentes problemas de credibilidad y confianza en la profesión contable, golpeada por escándalos y fraudes acaecidos a través de la historia y no únicamente en la última década. Este trabajo intenta evaluar qué podría suceder con la conducta profesional del auditor cuando enfrente situaciones dilemáticas y deba seguir las normas contenidas en el código IFAC, descubriendo si en la actuación profesional finalmente se defiende el interés público o si por el contrario se privilegia la defensa del interés particular, usualmente asociado al cliente-auditado- o incluso al mismo auditor.

De acuerdo con la teoría del desarrollo moral de Kohlberg, los individuos actuamos y tomamos decisiones según el grado de evolución moral que tengamos, pudiéndolo hacer desde cualquiera de seis etapas secuenciales con características diferenciales asociadas a tres factores: 1. Lo que consideramos que está bien; 2. Las razones para actuar correctamente; y 3. La perspectiva social.

Si asociamos y evaluamos el código de ética IFAC con la teoría de Kohlberg, planteando unos escenarios de actuación para los profesionales de la auditoría, podremos descubrir las posibilidades o alternativas de actuación y determinar la efectividad que se espera del auditor.

La reflexión acá adelantada se constituye en una útil herramienta pedagógica para la comunidad académica contable de la Contaduría Pública colombiana en tanto estudiantes y profesores pueden realizar actividades de enseñanza-aprendizaje en diversas asignaturas, en conexión directa con lo acá estudiado, para fortalecer la formación como contables.

### **1.5. Metodología**

El trabajo tiene tres fases que son sucesivas y complementarias. En la primera etapa se examina conceptualmente el contenido del código de ética IFAC y la teoría del desarrollo moral de Kohlberg. En la segunda etapa se proponen seis casos problemáticos en que los auditores tengan diversas opciones de actuación y se

examinan sus diferentes alternativas de actuación o decisión a la luz del código de ética IFAC y de las características de las etapas del desarrollo moral de Kohlberg. Y en la tercera o última etapa se determina la efectividad de la actuación del profesional de la auditoría, teniendo como parámetro el interés que se defiende, ya sea el interés público o el interés particular, para estos efectos se aplica un taller práctico. En el caso un conjunto de contadores resuelven los casos problemáticos.

Significa que como evidencia empírica de la ponencia, se muestra una aplicación práctica de los juicios morales de los dilemas construidos a un conjunto de auditores protagonistas implicados y que conforman dos grupos así: uno conformado por 12 contadores con al menos 5 años de experiencia en sus labores de servicios profesionales y el otro grupo conformado por 28 contadores recién egresados de la carrera de contaduría pública. Los protagonistas resolvieron el taller con los dilemas propuestos y sus resultados se revelan en una tabla en la sección de discusión para una mejor comprensión del caso.

Como utilidad pedagógica del caso propuesto y en general de la presente ponencia, los profesores de auditoría, de ética, de responsabilidad social, o similares, lo pueden aplicar en sus estudiantes y luego dar a conocer los resultados. Se recomienda al Profesor u Orientador hacer una exposición conceptual de los temas básicos (Código de ética IFAC y teoría del desarrollo moral de Kohlberg), para luego coordinar un debate que genere un útil aprendizaje sobre la ética de los profesionales de la contaduría y especialmente de los auditores.

#### **1.6. Estructura del texto**

El presente trabajo comprende cuatro secciones, siendo esta introducción la primera de ellas. En la segunda explicamos brevemente los conceptos básicos tanto del código de ética IFAC, como la teoría del desarrollo moral de Kohlberg, se plantean unas situaciones dilemáticas en las que se ve involucrado el auditor y se exponen las actuaciones o decisiones según las etapas de Kohlberg. En la discusión y resultados, tercera parte de la ponencia, hacemos una disertación crítica y argumentativa de las situaciones hipotéticas resueltas por el auditor. Y finalmente en la cuarta parte se proponen unas conclusiones.

## **2. CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL CÓDIGO DE ÉTICA IFAC Y LA TEORÍA DEL DESARROLLO MORAL DE KOHLBERG**

Este trabajo intenta aportar en el apasionante tema de entender cómo y por qué los auditores toman decisiones en determinado sentido. Qué los lleva a tomar una posición que favorece a algunos grupos y desfavorece a otros, donde ellos mismos pueden llegar a ser cuestionados porque sus decisiones no han sido acertadas a juicio de otros actores. La inquietud o interés sobre el comportamiento de los seres humanos y la teoría de la ética (Mautz & Sharaf, 1993), ha acompañado a los seres más inquietos de la intelectualidad desde tiempos muy antiguos, como una muestra, Nietzsche (2014, pág. 3) filosofaba así:

Mucho más razonable resulta aquella teoría opuesta a ésta (no por ello es más verdadera—), que es defendida, por ejemplo, por Herbert Spencer: éste establece que el concepto «bueno» es esencialmente idéntico al concepto «útil», «conveniente», de tal modo que en los juicios «bueno» y «malo» la humanidad habría sumado y sancionado cabalmente sus inolvidadas e inolvidables experiencias acerca de lo útil –conveniente- de lo perjudicial –inconveniente. Bueno es, según esta teoría, lo que desde siempre ha demostrado ser útil: por lo cual le es lícito presentarse como «máximamente valioso», como «valioso en sí». También esta vía de explicación es falsa, como hemos dicho, pero al menos la explicación misma es en sí razonable y resulta psicológicamente sostenible.

Ahora bien, la responsabilidad de los profesionales contables cuando les corresponde emitir juicios sobre las actuaciones de una organización, especialmente si se trata de funciones relacionadas con la auditoría, los enfrenta a ineludibles dilemas éticos, cuya resolución depende sin duda no sólo de su formación profesional, sino de su formación moral. Sunder (2005) advierte sobre el riesgo de perder un cliente cuando hay presión del auditor para que cambie el informe.

## **2.1. El código de ética IFAC**

El código de ética IFAC es un conjunto organizado de normas de comportamiento sugeridas para profesionales de la contaduría, autocalificado por su emisor -el IESBA, un organismo privado e independiente- como de alta calidad ética, con miras a proteger el interés público (2012). Al respecto cabría preguntarse con Baker (2009) ¿Cuál es el significado del interés público?, para entender que existe una dispersión retórica dependiente de las perspectivas ideológicas, donde la contaduría pública americana revela una tendencia neoliberal. Para nuestro entorno es conveniente confrontar tal concepción con la estatuida por la constitución política colombiana que privilegia el interés público sobre el interés privado (Gómez Sierra, 2012; Gil, 2014).

El código IFAC presenta en esencia tres partes. La primera describe los principios fundamentales aplicables a todos los contadores públicos, en lo que constituye el marco conceptual; la segunda describe la aplicación concreta de los principios en el ejercicio profesional para el contador independiente –como servicios profesionales- anunciando las amenazas que pueden presentarse y las salvaguardas requeridas; y la tercera parte expone la aplicación de los principios en situaciones especiales de la práctica profesional de quienes se encuentran vinculados a una organización específica, actuando como contadores dependientes. Como complemento, el código incluye un conjunto de definiciones, una tabla de equivalencia de términos y unas fechas de vigencia del código y su normativa.

El siguiente gráfico ilustra el contenido del código IFAC:

Gráfico N° 1 Fundamentos del Código de Ética IFAC



Elaboración propia a partir del código de ética IFAC (2012)

De los comentarios precedentes resultan varios cuestionamientos para que la efectividad del código IFAC pueda invocarse para el contexto colombiano. Uno de ellos es el relacionado con el origen de la norma, toda vez que en Colombia el legislador es de carácter público y por mandato constitucional corresponde al mismo pueblo darse sus normas a través del Congreso de la República o por vía excepcional al gobierno cuando en él se delega tal función (Gómez Sierra, 2012). Significa que la adopción del



código IFAC es una renuncia inequívoca a la autonomía jurídica de darnos nuestras propias leyes.

Imponer una norma por la vía de la adopción, cuando ella proviene de otra latitud, es por lo menos debilitante del Estado de derecho y lesiona la propia autonomía del derecho. Al respecto vale la pena traer a colación las palabras de Habermas (1991, pág. 172)

La autonomía no es algo que un sistema jurídico cobre por sí y para sí solo. Autónomo es un sistema jurídico sólo en la medida en que los procedimientos institucionalizados para la producción legislativa y para la administración de justicia garantizan una formación imparcial del juicio y la voluntad común y por esta vía permiten que penetre, tanto en el derecho como en la política, una racionalidad procedimental de tipo ético.

También cabe preguntarse cómo es posible importar un modelo ético que -en el escenario geográfico concreto donde y a quienes se ha aplicado-, ha sido objeto indiscutible de ácidas críticas, en cuanto que allí se han dado a finales de los años 1990 y finales de los años 2000, los más resonados casos de fraudes, escándalos financieros, deterioro de la confianza pública y pérdida de credibilidad, con la profesión contable como artífice y protagonista del deterioro, siendo por tanto materia de reformas regulatorias en su estructura y funcionamiento. Como consecuencia, “las cinco grandes (Andersen, Deloitte-Touche-Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG y Pricewaterhouse-Coopers) no son en adelante sino cuatro, aumentando así el grado de concentración, ya elevado, del sector de auditoría” (Aglietta & Rebérioux, 2004, pág. 298) , o como sugieren Pastré y Vigier (2009), con ocasión de los escándalos se precisó un cuestionamiento de fondo sobre la deontología de la profesión contable.

Otro asunto de importancia es el relativo al concepto de interés público para el escenario y contexto en que se da dicho concepto para IFAC, algo que no necesariamente coincide o corresponde con lo que entendemos en Colombia por interés público, donde hemos aceptado que es el interés general, asociado al beneficio colectivo, antes que la protección al derecho individual y la libertad, como se le entiende

en el escenario en que se emite el código de ética IFAC (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008; Sierra E. , 2002; Rueda, 2010; Mantilla, 2009; Franco, 2012).

## **2.2. La Teoría del Desarrollo Moral de Lawrence Kohlberg**

Lawrence Kohlberg (2003) preparó su tesis doctoral mediante el estudio de la conducta humana y sus estudios marcan un resurgimiento del interés intelectual por la educación moral, más aún en estos años de crisis ética. Concluyó que en las personas se dan tres niveles de actuación con características más o menos conocidas, donde cada nivel comprende dos estadios o etapas estructuradas que determinan el desarrollo moral, configurándose un modelo que comprende seis (6) etapas o estadios de comportamiento. Su trabajo original tuvo como soporte principal a Jean Piaget (1983) con sus aportes académicos sobre el desarrollo de los niños y en años posteriores hizo modificaciones y ajustes a sus teorías con base en las críticas que hicieron destacados científicos y filósofos, entre otros Jürgen Habermas (2001) al analizar la fundamentación de las decisiones jurídicas, John Rawls (1997) quien expresa haber acudido al autor para estructurar su teoría de la justicia y Carol Gilligan (2003) quien trabajó como investigadora asistente con Kohlberg e hizo importantes aportes de mejoramiento a la teoría del desarrollo moral en lo concerniente al género.

En cuanto a la conexión del desarrollo moral con la auditoría también se han preparado disertaciones académicas que examinan la manera como los profesionales contables dedicados a labores de auditoría tienen como función juzgar situaciones y emitir un dictamen para sus reportes, por lo que les corresponde tomar decisiones y para ello lo hacen dependiendo no sólo de las normas que les sirven de guía, sino que sus decisiones también dependen del grado de desarrollo moral que tengan. Entre los autores que han incursionado en esta correlación de temas pueden mencionarse a Orta Pérez (2005), Álvarez (2008), Correa (2002), Bermúdez (2002) y Flórez (2002).

Para Kohlberg el desarrollo moral se da paralelo –no perfecto- y en forma congruente al desarrollo cognitivo principalmente, pero también cuenta el ambiente con sus factores sociales, institucionales e interacciones que tenga la persona. Sus descubrimientos y desarrollos teóricos tienen pretensiones de universalidad y el desarrollo moral ideal atiende a un ascenso secuencial a través de seis (6) estadios, donde la justicia es el

valor que marca la pauta para la determinación del desarrollo moral, por lo que el nombre definitivo que le asignó a su trabajo es “Desarrollo de las estructuras del razonamiento de la justicia” (Kohlberg, 2003), fundamentando sus elaboraciones en juicios emitidos sobre dilemas éticos.

El siguiente gráfico ilustra los planteamientos básicos de la teoría del desarrollo moral de Kohlberg:

Gráfico N° 2 Las etapas del desarrollo moral de Kohlberg



Elaboración propia a partir de Kohlberg (2003)

Los estudios de Kohlberg son la fuente y bagaje teórico para adelantar el presente trabajo: una especulación sobre el desarrollo moral de los auditores colombianos, para lo cual se diseñaron unos casos problemáticos tomados de la cotidianidad, formulados como dilemas para que los auditores consultados eligieran un juicio moral para cada caso. Con base en las respuestas y a la luz de la teoría de Kohlberg se intenta un análisis del desarrollo moral de los auditores y se tiende un puente hacia la convergencia a normas de aseguramiento ordenada para Colombia mediante la ley 1314 de 2009, la cual en la práctica es una adopción del código de ética IFAC.

### **2.3. Situaciones dilemáticas para el auditor**

Se exponen a continuación seis (6) casos problemáticos que podrían presentarse cuando el contador público ejerce como Auditor Externo Independiente o en otros casos como contador dependiente de la empresa. Se proponen diversas alternativas de solución a cada caso como curso de acción o decisión a tomar, previo análisis juicioso del problema. En la solución o escogencia de la alternativa, normalmente se da el siguiente procedimiento (International Ethics Standards Board for Accountants, 2012) para resolver los casos:

1. Identificar el problema.
2. Identificar cursos de acción posibles.
3. Identificar las limitaciones relacionadas con la decisión.
4. Analizar los efectos probables de los cursos de acción posibles.
5. Seleccionar el mejor curso de acción.

El auditor no puede sustraerse de dar una opinión sobre los asuntos que ha examinado para juzgar y emitir un dictamen. En cuanto esa es su función principal, el auditor debe estar muy preparado para enfrentar situaciones problemáticas que se le presenten en su entorno de trabajo. Un genio en la toma de decisiones como Kasparov (2007, pág. 313) es una magnífica guía cuando propone:

¿Qué nos intimidaría más, que nos dijeran “soluciona este problema”, o que nos dijeran “averigua si hay un problema”? Resolver problemas se considera fácil, en comparación con averiguar antes que nada si existe algún problema. Es difícil decir que tenemos suerte si nos enfrentamos a una crisis, pero saber que es necesario actuar es tranquilizador.

Los casos problemáticos o dilemas éticos se han construido de situaciones reales sucedidas en Colombia. Por su parte, las alternativas de solución o decisiones propuestas se han diseñado con base en la teoría del código de ética y la teoría del desarrollo moral de Kohlberg. Comoquiera que las soluciones por parte de los

profesionales de la contaduría se dan en consideración directa a sus percepciones e ideales de justicia y a su inevitable condición cultural, es muy probable que las decisiones a la luz de las normas del código de ética IFAC no luzcan las más apropiadas, siendo este uno de los limitantes a la efectividad de la adopción del código, asunto que se examina más adelante en la discusión y resultados. La sociedad espera que alguien vigile los actos de las empresas y tal rol le corresponde al auditor porque esa responsabilidad es el precio de la supervivencia de la sociedad y obtendrá la recompensa o el rechazo, en proporción a su actuación responsable (Orta Pérez, 1996).

### **Caso problemático N° 1**

En su ejercicio profesional como auditor independiente Usted encuentra actos de corrupción que efectivamente confirma con evidencias suficientes. Usted actúa de la siguiente manera:

- a. Denuncia o pone en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente los hechos descubiertos, fundamentado en la protección del interés público como aplicación práctica del principio universal de justicia.
- b. Informa sobre los hechos a la autoridad disciplinaria o fiscal en razón a que no aplica en su caso el secreto profesional que contempla la constitución política como derecho, además de juzgar que no se perjudique a la mayoría de grupos de interés relacionados con la empresa implicada.
- c. Denuncia los hechos ante la autoridad competente dando cumplimiento a lo dispuesto por las leyes y sentencias vigentes, previa consulta con asesores legales, manteniendo de esa manera la institucionalidad.
- d. Intenta y logra un acuerdo con los implicados en los actos de corrupción, absteniéndose de denunciar los hechos a cambio de la suspensión definitiva de tales hechos hacia el futuro, manteniendo su vinculación profesional en la empresa y llegando a ser una buena persona.
- e. Con el fin de no violar la confidencialidad usted decide no denunciar los hechos y opta por dimitir o retirarse de la empresa, de manera que ni usted, ni los otros resulten perjudicados.

- f. Denuncia los hechos porque de no hacerlo usted perdería su tarjeta profesional después de un proceso disciplinario y usted quiere evitar tal castigo por parte de las autoridades, las que usted respeta profundamente.

### **Caso problemático N° 2**

En su ejercicio profesional como contador dependiente Usted encuentra actos de corrupción que efectivamente confirma con evidencias suficientes. Usted actúa de la siguiente manera:

1. Denuncia o pone en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente los hechos descubiertos, fundamentado en la protección del interés público como aplicación práctica del principio universal de justicia.
2. No informa sobre los hechos a la autoridad disciplinaria o fiscal en razón a que aplica en su caso el secreto profesional que contempla la constitución política como derecho, además de juzgar que no se perjudique a la mayoría de grupos de interés internos de la empresa implicada.
3. Denuncia los hechos ante la autoridad competente dando cumplimiento a lo dispuesto por las leyes y sentencias vigentes, previa consulta con asesores legales, manteniendo de esa manera la institucionalidad.
4. Intenta y logra un acuerdo con los implicados en los actos de corrupción, absteniéndose de denunciar los hechos a cambio de la suspensión definitiva de tales hechos hacia el futuro, manteniendo su vinculación profesional en la empresa y llegando a ser una buena persona.
5. Con el fin de no violar la confidencialidad usted decide no denunciar los hechos y opta por dimitir o retirarse de la empresa, de manera que ni usted, ni los otros resulten perjudicados.
6. Denuncia los hechos porque de no hacerlo usted perdería su tarjeta profesional después de un proceso disciplinario y usted quiere evitar tal castigo por parte de las autoridades, las que usted respeta profundamente.

### **Caso problemático N° 3**

En su ejercicio como auditor externo independiente usted determina que el ente económico está desviando los recursos que tienen una destinación específica, consistentes en anticipos recibidos por las empresa, los cuales fueron utilizados para que los dueños de la empresa contratista se compraran bienes personales y se malgastaran tales recursos en lujos superfluos y suntuarios. En este caso usted actúa de la siguiente manera:

- a. Denuncia o pone en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente los hechos descubiertos, fundamentado en la protección del interés público como aplicación práctica del principio universal de justicia.
- b. No Informa sobre los hechos a la autoridad disciplinaria o fiscal en razón a que aplica en su caso el secreto profesional que contempla la constitución política como derecho, además de juzgar que no se perjudique a la mayoría de grupos de interés internos de la empresa implicada.
- c. Denuncia los hechos ante la autoridad competente dando cumplimiento a lo dispuesto por las leyes y sentencias vigentes, previa consulta con asesores legales, manteniendo de esa manera la institucionalidad.
- d. Intenta y logra un acuerdo con los implicados en los actos irregulares, absteniéndose de denunciar los hechos a cambio de la suspensión definitiva de tales hechos hacia el futuro, manteniendo su vinculación profesional en la empresa y llegando a ser una buena persona.
- e. Con el fin de no violar la confidencialidad usted decide no denunciar los hechos y opta por dimitir o retirarse de la empresa, de manera que ni usted, ni los otros resulten perjudicados.
- f. Denuncia los hechos porque de no hacerlo usted perdería su tarjeta profesional después de un proceso disciplinario y usted quiere evitar tal castigo por parte de las autoridades, las que usted respeta profundamente.

#### **Caso problemático N° 4**

En ejercicio de su labor profesional como auditor externo usted descubre que el ente económico está participando en actividades de lavado de activos moviendo en sus cuentas corrientes y de ahorros dineros provenientes de actividades delictivas calificadas como narcotráfico. Usted toma la siguiente decisión:

- a. Denuncia o pone en conocimiento de la autoridad disciplinaria o fiscal correspondiente los hechos descubiertos, fundamentado en la protección del interés público como aplicación práctica del principio universal de justicia.
- b. No Informa sobre los hechos a la autoridad disciplinaria o fiscal en razón a que aplica en su caso el secreto profesional que contempla la constitución política como derecho, además de juzgar que no se perjudique a la mayoría de grupos de interés internos de la empresa implicada.
- c. Denuncia los hechos ante la autoridad competente dando cumplimiento a lo dispuesto por las leyes y sentencias vigentes, previa consulta con asesores legales, manteniendo de esa manera la institucionalidad.
- d. Intenta y logra un acuerdo con los implicados en los actos irregulares, absteniéndose de denunciar los hechos a cambio de la suspensión definitiva de tales hechos hacia el futuro, manteniendo su vinculación profesional en la empresa y alcanzando ser una buena persona.
- e. Con el fin de no violar la confidencialidad usted decide no denunciar los hechos y opta por dimitir o retirarse de la empresa, de manera que ni usted, ni los otros resulten perjudicados.
- f. Denuncia los hechos porque de no hacerlo usted perdería su tarjeta profesional después de un proceso disciplinario y usted quiere evitar tal castigo por parte de las autoridades, las que usted respeta profundamente.

#### **Caso problemático N° 5**

En sus tareas de auditor externo independiente usted encuentra que el ente económico está haciendo préstamos a los socios sin que haya la justificación para hacerlo. Usted actúa de la siguiente manera:



- a. Denuncia o pone en conocimiento de la autoridad disciplinaria o competente correspondiente los hechos descubiertos, fundamentado en la protección del interés público como aplicación práctica del principio universal de justicia.
- b. No Informa sobre los hechos a la autoridad disciplinaria o fiscal en razón a que aplica en su caso el secreto profesional que contempla la constitución política como derecho, además de juzgar que no se perjudique a la mayoría de grupos de interés internos de la empresa implicada.
- c. Denuncia los hechos ante la autoridad competente dando cumplimiento a lo dispuesto por las leyes y sentencias vigentes, previa consulta con asesores legales, manteniendo de esa manera la institucionalidad.
- d. Intenta y logra un acuerdo con los implicados en los actos irregulares, absteniéndose de denunciar los hechos a cambio de la suspensión definitiva de tales eventos hacia el futuro, manteniendo su vinculación profesional en la empresa y alcanzando ser una buena persona.
- e. Con el fin de no violar la confidencialidad usted decide no denunciar los hechos y opta por dimitir o retirarse de la empresa, de manera que ni usted, ni los otros resulten perjudicados.
- f. Denuncia los hechos porque de no hacerlo usted perdería su tarjeta profesional después de un proceso disciplinario y usted quiere evitar tal castigo por parte de las autoridades, las que usted respeta profundamente.

### **Caso problemático N° 6**

En su calidad de auditor externo independiente usted encuentra que el ente económico está confabulado con una Cooperativa de Trabajo Asociado (C.T.A.) para tener a varias personas prestándole servicios en sus instalaciones con la figura de ser “asociados de la C.T.A.” cuando en realidad deberían tenerlos vinculados con contratos de trabajo directo. Usted asume la siguiente actitud:

- a. Denuncia o pone en conocimiento de la autoridad disciplinaria o competente respectiva los hechos descubiertos, fundamentado en la protección del interés público como aplicación práctica del principio universal de justicia.

- b. No Informa sobre los hechos a la autoridad correspondiente en razón a que aplica en su caso el secreto profesional que contempla la constitución política como derecho, además de juzgar que no se perjudique a la mayoría de grupos de interés internos de la empresa implicada.
- c. Denuncia los hechos ante la autoridad competente dando cumplimiento a lo dispuesto por las leyes y sentencias vigentes, previa consulta con asesores legales, manteniendo de esa manera la institucionalidad.
- d. Intenta y logra un acuerdo con los implicados en los actos irregulares, absteniéndose de denunciar los hechos a cambio de la suspensión definitiva de tales eventos hacia el futuro, manteniendo su vinculación profesional en la empresa y alcanzando ser una buena persona.
- e. Con el fin de no violar la confidencialidad usted decide no denunciar los hechos y opta por dimitir o retirarse de la empresa, de manera que ni usted, ni los otros resulten perjudicados.
- f. Denuncia los hechos porque de no hacerlo usted perdería su tarjeta profesional después de un proceso disciplinario y usted quiere evitar tal castigo por parte de las autoridades, las que usted respeta profundamente.

### **3. DISCUSIÓN Y RESULTADOS**

#### **3.1. Acerca del Código de Ética IFAC y su aplicación universal**

Es pretensión de IFAC que su código de ética tenga aplicación creciente y por tanto se extienda hasta lograr su universalización (International Ethics Standards Board for Accountants, 2012), sin embargo las circunstancias y características particulares de los demás países representan un poderoso obstáculo a tal aspiración. En Colombia, por ejemplo, se ha ordenado la convergencia a normas de aseguramiento internacionales y se ha determinado que en la materia han de seguirse las normas emitidas por IFAC, en el entendido que tales normas son de aceptación mundial y representan las mejores prácticas en el orden internacional (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2014), desconociendo que en el tema de códigos de ética cada país tiene un código particular que considera condiciones e idiosincrasia propias, de manera que no es tan cierto que

el código de IFAC sea la práctica mayoritariamente aceptada en el contexto internacional (Hernández, 2013; Cohen, Pant, & Sharp, 1992; Clements, Neill, & Stovall, 2009b).

En Colombia la ética del Contador se contempla en el capítulo IV, título I de la ley 43 de 1990 con diez principios rectores. Ahora, en el marco de la convergencia se pretende reemplazar ese estatuto ético por el código de IFAC, para lo cual se tramitará un proyecto de ley, que una vez surta su proceso legal quedará como la guía ética de los contables colombianos.

Al momento rondan muchas dudas sobre la efectividad y pertinencia de la adopción del código de IFAC para la contaduría nacional colombiana porque la mecánica que tiene en su revisión, aprobación e implementación es muy diferente a la que tiene nuestro país en cuanto a la formación de la ley. Por ejemplo, el código de IFAC puede cambiar en cualquier momento<sup>2</sup>, de hecho eso pasa con relativa frecuencia porque está sujeto al permanente debate y modificación, y la materialización de los cambios es constante y rápida, donde el emisor privado lo hace con relativa facilidad, en interacción y congruencia con los reguladores en aras de proteger la práctica de la auditoría (Mantilla, 2009). En tanto en Colombia el asunto no tiene el mismo ritmo, emergiendo una natural duda sobre la efectividad en la inclusión de los cambios en el evento en que adoptemos el código IFAC como nuestro código de ética.

De los asuntos que deben ser de la mayor atención y preocupación, ante la eventual adopción del código IFAC como nuestro código de ética, es que tal estatuto propone normas de conducta para dos tipos de contadores, los independientes y los dependientes, con claras diferencias en cuanto a responsabilidades y comportamiento frente a situaciones problemáticas. El escenario profesional contable colombiano es especial y diferente, de manera que no podríamos tener un estatuto ético para unos profesionales contables que no sería fácil identificar. Esto significa que primero deben adelantarse sustanciales modificaciones a los tipos de contadores en Colombia,

---

<sup>2</sup> La versión del código IFAC que puso a disposición de la comunidad contable colombiana el Consejo técnico de la Contaduría Pública es del año 2009 y en la página oficial del IFAC ya aparece la versión del año 2014.

adoptando también la clasificación asumida por IFAC, para luego darle aplicación apropiada al código que estaríamos adoptando.

Adicional a las razones previamente consideradas, un factor de fuerte peso que permite dudar sobre la conveniencia y efectividad de aplicar el código IFAC en otras partes del mundo, es el elemento cultural. La convergencia a normas internacionales pudiera no ser tan traumática en materia de normas de contabilidad, en virtud a su carácter técnico primordialmente; pero como las normas de ética aluden y comprenden asuntos de carácter comportamental, donde los asuntos culturales subyacen a la conducta y son claramente diferentes para cada país, el asunto se complica, insinuándose inevitables limitantes para la adopción del código IFAC (Clements, Neill, & Stovall, 2009).

### 3.2. Resultados obtenidos por la solución a los problemas dilemáticos

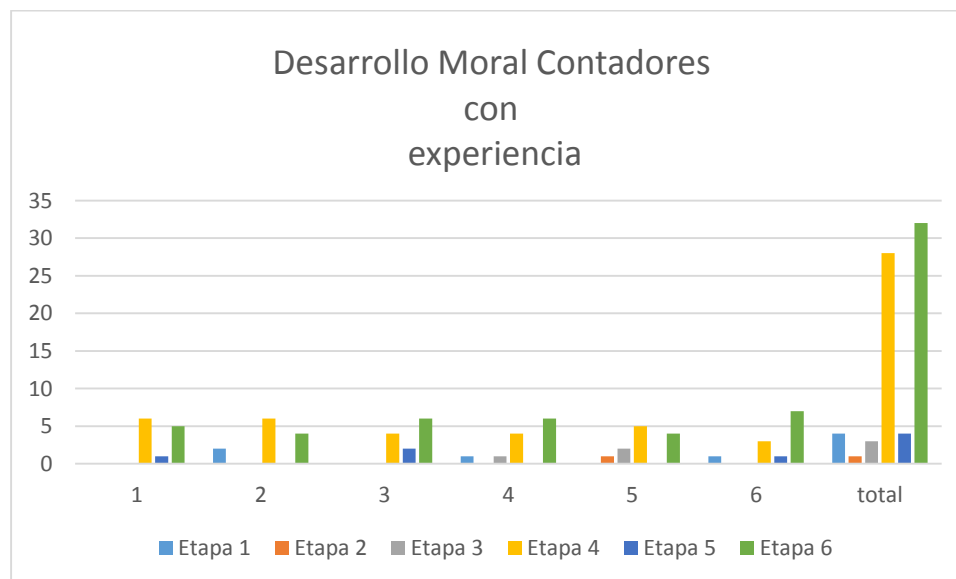
A continuación se muestran los diversos problemas dilemáticos propuestos con sus respuestas equivalentes o correspondientes a las etapas del desarrollo moral de Kohlberg, de acuerdo con las opciones que se proponen.

<u>Etapa →</u> Problema	1 <u>a</u>	2 <u>a</u>	3 <u>a</u>	4 <u>a</u>	5 <u>a</u>	6 <u>a</u>	Total
1	f	e	d	c	b	a	
2	f	e	d	c	b	a	
3	f	e	d	c	b	a	
4	f	e	d	c	b	a	
5	f	e	d	c	b	a	
6	f	e	d	c	b	a	
Total							

### 3.2.1. Grupo de Profesionales con experiencia

En la tabla siguiente se consolidaron los resultados obtenidos por las respuestas de los contadores con experiencia y a continuación se muestra un gráfico que ilustra la relación entre los casos problemáticos y las decisiones tomadas por los profesionales consultados, identificando las respuestas en cada etapa del desarrollo moral según la teoría de Kohlberg.

Etapa → Problema	1	2	3	4	5	6	Total
1				6	1	5	12
2	2			6		4	12
3				4	2	6	12
4	1		1	4		6	12
5		2	2	5		4	12
6	1			3	1	7	12
Total	4	1	3	28	4	32	72

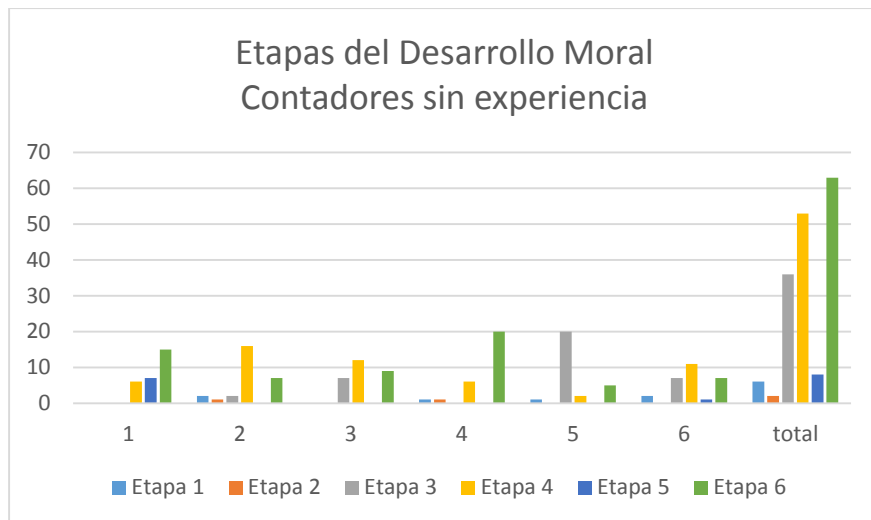


Se puede observar que los contadores con experiencia resolvieron los casos problemáticos con énfasis en la etapa 6 del desarrollo moral y luego con base en la etapa 4. Significa que hay fuerte tendencia a actuar con base en principios universales y a considerar que la institucionalidad debe resguardarse mediante el acatamiento a las normas legales que regulan la profesión. Debe destacarse que las actuaciones con base en las primeras tres etapas del desarrollo moral prácticamente no aparecen en la solución de los casos dilemáticos, lo que permite decir que se da un notorio grado de madurez en los contadores con experiencia en cuanto que la mayoría de sus decisiones se toman en los niveles convencional y postconvencional del desarrollo moral.

### 3.2.2. Grupo de contadores sin experiencia

En la tabla siguiente se consolidaron los resultados obtenidos por las respuestas de los contadores con experiencia y a continuación se muestra un gráfico que ilustra la relación entre los casos problemáticos y las decisiones tomadas por los profesionales consultados, identificando las respuestas en cada etapa del desarrollo moral según la teoría de Kohlberg.

<u>Etapa →</u> Problema	1	2	3	4	5	6	Total
1				6	7	15	28
2	2	1	2	16		7	28
3			7	12		9	28
4	1	1		6		20	28
5	1		20	2		5	28
6	2		7	11	1	7	28
Total	6	2	36	53	8	63	168



Se puede observar que los contadores sin experiencia resolvieron los casos problemáticos con énfasis en la etapa 6 del desarrollo moral, luego con base en la etapa 4 y también se destaca la presencia de la etapa 3. Significa que hay fuertes tendencias a actuar con base en principios universales, a considerar que la institucionalidad debe resguardarse mediante el acatamiento a las normas legales que regulan la profesión y que a la hora de tomar las decisiones frente a casos dilemáticos también cuentan las mutuas expectativas y lograr una buena calificación. Debe destacarse que las actuaciones con base en las etapas del primer nivel, esto es del nivel preconvenional no aparecen en la solución de los casos dilemáticos, dándose la mayoría de las respuestas en el nivel convencional, es decir que las decisiones se toman en las etapas 3 y 4, lo que permite decir que existe un grado de madurez en los contadores sin experiencia basado primordialmente en la institucionalidad, el respeto por las normas y el logro de mutuas expectativas.

#### **4. CONCLUSIONES**

Los contadores colombianos consultados resuelven dilemas éticos fundamentados principalmente en la etapa 6 del desarrollo moral donde se privilegian principios universales de justicia y en menor grado consideran las etapas 4 y 5 que se sustentan en factores de carácter legal e institucional. Las etapas 1 y 2 correspondientes al nivel preconvenional no se toman en consideración para resolver dilemas éticos por parte

de los contadores colombianos. Esto podría ocasionar un conflicto cuando los contadores y auditores colombianos deban aplicar el código de ética IFAC que los invita a hacer uso de la confidencialidad y el secreto profesional, aduciendo que el ejercicio profesional se enfoca más en asuntos financieros, no siendo de su competencia la opinión por asuntos relacionados con dirimir sobre la corrupción y otros delitos.

Por lo estudiado en la ponencia y por los resultados obtenidos en la solución de los casos, con la adopción del código de ética IFAC se estaría estimulando un deterioro del desarrollo moral de contador público colombiano.

La inclusión del tema del desarrollo moral fundamentado en la teoría de Lawrence Kohlberg con el diseño de dilemas éticos contruidos con casos prácticos muy cercanos a la realidad colombiana, son una excelente herramienta pedagógica en el proceso enseñanza-aprendizaje, de manera que profesores y estudiantes de la carrera de Contaduría Pública pueden aprovechar para fortalecer su formación y educación contable.

## Referencias

- Aglietta, M., & Rebérioux, A. (2004). *El capitalismo financiero a la deriva: el debate sobre el gobierno de empresa*. (F. Arbeláez, Trad.) Bogotá: Universidad Externando de Colombia.
- Alvarez, H. (2008). Contabilidad, juicios ético-morales y desarrollo humano: una reflexión en la perspectiva de la transdisciplinariedad. *Lúmina*(9), 8-19.
- Baker, R. (2009). ¿Cuál es el significado del "interés público"? Examinando la ideología de la profesión de la Contaduría Pública Americana. En M. Gómez, & C. Opina, *Avances Interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (págs. 223-236). Bogotá: Universidad Nacional de Colombia y Universidad de Antioquia.
- Bermúdez, H. (2002). Crítica del sistema ético - legal de la contaduría pública colombiana. *Cuadernos de Contabilidad*, 3(16), 15-65.



- Bütthe, T., & Mattli, W. (2011). *The new global rulers. The Privatization of Regulation in the World Economy*. New Jersey: Princeton University Press.
- Clements, C., Neill, J., & Stovall, S. (2009). An Analysis of International Accounting Codes of Conduct. (Springer, Ed.) *Journal of Business Ethics*, 87(1), 173-183.
- Clements, C., Neill, J., & Stovall, S. (2009b). The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics. (S. S. B.V., Ed.) *Journal of Business Ethics*(90), 383-391. doi:10.1007/s10551-010-0417-1
- Cohen, J., Pant, L., & Sharp, D. (1992). Cultural and Socioeconomic Constraints on International Codes of Ethics: Lessons from Accounting. (S. S. B.V., Ed.) *Journal of Business Ethics*, 687-700.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (21 de junio de 2008). *Orientación Profesional*. Recuperado el 16 de noviembre de 2014, de Ejercicio Profesional de la Revisoría Fiscal: <http://www.actualicese.com/normatividad/2008/Otras/OrientacionProfesional/OP-21-06-2008.pdf>
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2014 de Junio de 2014). *Programa de Trabajo del Consejo Técnico de la Contaduría Pública*. Recuperado el 16 de 11 de 2014, de <http://www.mincit.gov.co/publicaciones.php?id=3892>
- Correa, H. (2002). Ética y desafíos de la Contaduría Profesional. *Cuadernos de Contabilidad*, 3(16), 77-82.
- Flórez, M. (2002). Ética para el nuevo milenio. *Cuadernos de Contabilidad*, 3(16), 67-76.
- Franco, R. (2003). Réquiem por la confianza. *V ENCUENTRO INTERNACIONAL DE ECONOMISTAS GLOBALIZACIÓN Y PROBLEMAS DEL DESARROLLO*. Pereira. Recuperado el 20 de noviembre de 2014, de <https://89a96726-a-62cb3a1a-s-sites.googlegroups.com/site/rafaelfrancoruiz/publicaciones/REDISE%C3%91OD ELAARQUITECTURAFINANCIERAINTERNACIONAL.PDF?attachauth=ANoY7cr>

hFK3TGCtT0pnhTbziHtsDNIfmPkN8N0pR2qBbJBi6ETRzT\_ogWuqUECaUBALw  
N2SfxFm8dhU12nKj-uJ3hWpnCrGeZg

Franco, R. (2012). *Fiscalización Estratégica de Arquitectura Organizacional: una tecnología para la Revisoría Fiscal*. Bogotá: Universidad Libre.

Fraser, N. (2008). *Escalas de justicia*. Barcelona: Herder.

Gil, J. (2014). Contabilidad e interés público: unas palabras. En C. C. C-cinco, *Horizontes plurales e identitarios. Para recrear el pensamiento de la contabilidad* (págs. 221-240). Armenia: C-cinco.

Gilligan, C. (2003). *In a different voice: Psychological Theory and Women's Development*. Estados Unidos: Harvard University Press.

Gómez Sierra, F. (2012). *Constitución Política de Colombia Anotada*. Bogotá: Leyer Editores.

Habermas, J. (1991). *Conciencia moral y acción comunicativa*. Barcelona: Ediciones Península.

Habermas, J. (1991). *Escritos sobre moralidad y eticidad*. Barcelona: Ediciones Paidós.

Habermas, J. (2001). *Facticidad y validez*. Madrid: Editorial Trotta.

Hernández, X. (2013). *ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPIOS DE ÉTICA DEL CONTADOR PÚBLICO ENTRE LA NORMATIVIDAD COLOMBIANA Y EL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA IFAC*. Recuperado el 16 de Noviembre de 2014, de [http://www.usfx.bo/nueva/vicerrectorado/citas/ECONOMICAS\\_6/Contaduria\\_Publica/71%20h%20medina.pdf](http://www.usfx.bo/nueva/vicerrectorado/citas/ECONOMICAS_6/Contaduria_Publica/71%20h%20medina.pdf)

International Ethics Standards Board for Accountants. (2012). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2012 Edition*. Recuperado el 16 de 11 de 2014, de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012-IESBA-Handbook.pdf>

Kasparov, G. (2007). *Como la vida imita al ajedrez*. Barcelona: Debate Estrategia.

Kohlberg, L. (2003). *Psicología del desarrollo moral*. Sevilla: Desclée De Brouwer.

- Mantilla, S. (2009). *Auditoría de información financiera*. Bogotá: ECOE Ediciones.
- Mautz, R., & Sharaf, H. (1993). *The philosophy of auditing*. The United States of America: American Accounting Association.
- Nietzsche, F. (2014). *Genealogía de la moral*. Buenos Aires: Ediciones Lea S.A.
- Orta Pérez, M. (1996). *Una propuesta de marco conceptual de la auditoría de cuentas anuales*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Pastré, O., & Vigier, M. (2009). *El capitalismo desorientado. Tras Enron y Vivendi: sesenta reformas para una nueva gobernanza corporativa*. (F. Arbeláez, Trad.) Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piaget, J. (1983). *Psicología y Pedagogía*. Madrid: SARPE.
- Rawls, J. (1997). *Teoría de la Justicia*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Rueda, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 11(28), 149-169.
- Sandoval, O. (Diciembre de 2005). Los entramados de la armonización contable: de la soberanía profesional al colonialismo gremial. *Porik aN(10)*, 121-144.
- Sarmiento, H., & Muñoz, S. (2011). *Banderas en alto: una Arqueología del Proceso de Nacionalización de la Contaduría Pública en Colombia*. Medellín: Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid.
- Sierra, E. (2002). El nuevo periodo de la Normalización Internacional Contable y sus implicaciones en Colombia. *Innovar. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales(19)*, 89-107.
- Sierra, G., & Orta, M. (2005). La experiencia y el comportamiento ético de los Auditores: un estudio empírico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXIV(126), 731-754.
- Sunder, S. (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Unibiblos Universidad Nacional.

