



**El Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos.
Una reflexión sobre la complejidad en su aplicación**

**The International Code of Professional Ethics for Certified Public Accountants.
A thought on the complexity in its application**

Orlando de Jesús Avendaño Calderón*

Resumen: La profesión de la contaduría pública, tiene como principal característica, su enfoque hacia el interés público. Por tal razón, el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos establece que, con la práctica ética de la profesión contable, la cual no admite favorecer intereses particulares, se logra la buena imagen de la contaduría pública. El presente trabajo se construyó a partir del paradigma cualitativo e interpretativo de la investigación, el cual permite la realización de interpretaciones a fin de reflexionar sobre las distintas realidades y como los contadores públicos como individuos intervinientes moldean la realidad. Con el estudio se concluye que, la consideración de una conducta ética por parte del contador público podría ser meramente subjetiva. También, la construcción e implementación del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, debe considerar necesariamente al relativismo cultural y el razonamiento moral del contador público.

Palabras clave: Ética, Interés Público, Código de Ética, Código Internacional de Ética Profesional, Contador público.

Abstract: The profession of public accounting has as its main characteristic its focus on the public interest. For this reason, the International Code of Professional Ethics for Public Accountants establishes that, with the ethical practice of the accounting profession, which does not admit favoring private interests, the good image of public accounting is achieved. The present work was built from the qualitative and interpretive paradigm of the investigation, which allows the realization of interpretations in order to reflect on the different realities and how public accountants as intervening individuals shape reality. With the study it is concluded that the consideration of ethical conduct by the public accountant could be merely subjective. Also, the construction and implementation of the International Code of Professional Ethics for Certified Public Accountants must nevertheless consider cultural relativism and the moral reasoning of the public accountant.

Keywords: Ethics, Public Interest, Code of Ethics, International Code of Professional Ethics, Public Accountant.

* Universidad de Los Andes (Venezuela) - <https://orcid.org/0000-0003-1562-3967> - orlando19081982@gmail.com

Sección: Ética profesional.

Recibido: 10/2021 **Aceptado:** 12/2022

Citación: Avendaño, O. de J. (2022). El Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos. Una reflexión sobre la complejidad en su aplicación. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 10(19), 1-27. <https://doi.org/10.56241/asf.v10n19.229>



Introducción

La ética debe estar presente en todas y en cada una de las actuaciones del ser humano y, por consiguiente, también debe estar presente en la actuación del profesional de la contaduría pública; ya que, de este modo, el contador público puede evitar que se vea perjudicada su imagen y la imagen de la profesión. En este orden de ideas, el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, establece que la profesión de la contaduría pública tiene como principal característica su enfoque o responsabilidad hacia el *interés público*, lo que implica que la profesión contable no debe favorecer los requerimientos de particulares.

Ahora bien, cabe preguntarse ¿Qué es el *interés público*? El *interés público*, puede encontrar su definición dependiendo de la corriente que se estudia. En tal sentido, el *interés público*, visto desde la corriente funcionalista de la economía implementada por Adam Smith, se puede definir como “la suma de los intereses particulares” (Londoño y Bermudez, 2016, p. 22). Para ello, es necesario el cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos por organismos internacionales como el FASB y la IFAC, para la preparación y divulgación de información financiera a las partes interesadas. Siendo estas partes interesadas los inversionistas, accionistas, acreedores y poseedores de capital. Por su lado, dentro de la corriente crítica de la contabilidad, el *interés público* es visto como “...una ideología en tanto es una <forma de pensamiento motivada en intereses sociales> y es la base de <el proceso por lo que la vida social se convierte en realidad natural>” (Gil, 2014, p. 232).

De igual manera, Richard Baker expone que las diferentes concepciones de la frase *interés público* responden a un contexto ideológico, resaltando la concepción que tiene el FASB sobre el *interés público*, el cual presenta una ambigüedad entre la ideología neoliberal y los aspectos regulatorios que responden a la ideología socialdemócrata liberal. El autor concluye que la mencionada ambigüedad revela además “...ciertos intereses económicos involucrados y que estos intereses económicos constituyen una ideología de la contabilidad pública, que combina los valores y actividades de la



profesión de la contabilidad pública con el servicio al interés público [Traducción propia]” (2005, p. 700).

En vista de lo anterior, es importante mencionar que el ejercicio ético de la profesión contable enfocado al *interés público*, debe ser de vital importancia, ya que, de esta forma, el profesional de la contabilidad inspiraría “credibilidad y confiabilidad en la información que suministra” (Orozco, Ruiz, Correa, y Monsalve, 2018, p. 38). En tal sentido, y con base en la corriente funcionalista, es necesaria la construcción e implementación de Códigos de Ética Profesionales para contadores públicos de alcance internacional, que sirvan como una guía de comportamiento esperado por parte del profesional de la contabilidad.

Para el evaluar la actuación ética por parte del contador público, el presente trabajo muestra tres enfoques filosóficos, a saber: Teleológico, Deontológico y Pragmático, los cuales permiten determinar cómo debería estar encaminada la ética en el ejercicio de la profesión. El presente trabajo abarca, además, los siguientes apartados:

¿Qué es la ética? En este apartado se señala la etimología y definición de la palabra ética; señalando también, los aportes hechos a la ética por distintos autores. Se muestra, además, la diferencia entre ética y moral, definiendo y desarrollando, por último, los tres enfoques filosóficos de evaluación ética antes mencionados.

La ética profesional. Para comenzar este apartado, se da una definición puntual de “profesión” y luego se muestra la importancia que tiene la imagen del profesional dentro de la sociedad. Finalmente, se expone una breve definición de ética profesional, mostrando, además, la responsabilidad de la actuación del contador público y lo que se considera como una conducta aceptada por parte del profesional contable.

La ética del contador público. En este apartado, se define lo que es la profesión de la contaduría pública. Así mismo, se muestra la definición de contador público hecha por la ley 43 de 1990 de Colombia y la ley venezolana del ejercicio de la contaduría pública



de 1973. Por último, se presenta la importancia que tiene la práctica ética de la profesión contable para la imagen del profesional y como se relaciona una práctica ética con la calidad de la auditoria.

Código de ética del contador público. En este apartado, para una mejor comprensión, se deconstruye la expresión “Código de Ética” por lo que se puede apreciar en este punto que se define primero lo que es un Código para luego definir Código de Ética. Luego, se definen los principios fundamentales éticos establecidos en el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, para después presentar las diferencias entre el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos presentado por la IFAC, y la Ley 43 de 1990 de Colombia.

¿Por qué surge el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos? En este apartado, se justifica la necesidad contar con un Código de Internacional Ética Profesional que regule la actuación profesional del contador público. También, como justificativo de la existencia del Código de ética, se menciona el caso Enron, por ser uno de los más emblemáticos además de comprometer a la Firma de Auditoría Arthur Andersen.

La complejidad en la aplicación del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos. En este apartado final, se muestra un caso de estudio que demuestra la existencia de una disparidad entre el deber y la acción. Dicho caso conlleva a la complejidad que existe en la aplicación del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, vista desde dos corrientes epistemológicas. También se presenta el dilema ético que surge por el estricto apego a un Código de Ética Profesional, además de una breve definición de relativismo cultural. Por último, se muestra la importancia de la formación del razonamiento moral en la ética del contador público y como la sociedad influye en el comportamiento ético del mismo, exponiendo el argumento de Glen Lehman, quien se basa en la teoría postliberal religiosa de Charles Taylor.



Los resultados más relevantes hallados en el estudio son: que la consideración de una conducta profesional ética podría ser solamente subjetiva, pues tomando como ejemplo el principio fundamental de la confidencialidad, la decisión de revelar o no información que se supone confidencial es, en ambos casos, una actuación ética. Finalmente, el relativismo cultural y el razonamiento moral del contador público, son factores determinantes para la aplicación del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, lo que implica la necesidad de que el Código de Ética se construya adaptándose al entorno o a la realidad social donde el contador público se desenvuelve profesionalmente.

Metodología

El presente trabajo de reflexión se construyó a partir del paradigma social cualitativo e interpretativo de la investigación, el cual, faculta la realización de interpretaciones de la realidad. Esto con el objetivo de reflexionar sobre las distintas realidades y el sentido en como los individuos intervinientes, en este caso contadores públicos, moldean la realidad. Eumelia Galeano afirma que el enfoque social cualitativo “apunta a la comprensión de la realidad como resultado de un proceso histórico de construcción a partir de las lógicas de sus protagonistas, con una óptica interna y rescatando su diversidad y particularidad” (2004, p. 18). En este sentido, para la construcción del presente trabajo fue necesario retomar uno de los resultados obtenidos en un estudio anterior que fue de tipo cuantitativo, para analizarlo desde una perspectiva subjetiva con el fin de profundizar en dicho resultado y darle otra interpretación. Así mismo, “la investigación cualitativa rescata la importancia de la subjetividad, la asume y es ella garante y el vehículo a través del cual se logra el conocimiento de la realidad humana”. (Galeano, 2004, p. 18).

Por su parte, el trabajo también se realizó empleando técnicas del método documental, ya que, como lo expresa Palella y Martins “se concreta exclusivamente en la recopilación en diversas fuentes. Indaga sobre un tema en documentos –escritos u orales-; uno de los ejemplos más típicos de este tipo de investigación son las obras de historia” (2010, p. 90).



¿Qué es la ética?

Para comenzar con este trabajo, es necesario mostrar la definición de la ética. La ética y la moral suelen por lo general, ser considerados como sinónimos, cuando en realidad son dos conceptos distintos; ya que para Adriana Morales “la moral está fundamentada en las normas, principios y valoraciones establecidas dentro de una sociedad, mientras que la ética supone un estudio más amplio, basado en un análisis teórico, científico y racional de la moral” (Morales, 2019). Por su parte, José Ortega y Gasset expuso en su momento que “la moral es una cualidad matemática; es la exactitud aplicada a la valoración ética de las acciones”.

Por otro lado, diversas teorías, como la del biólogo español Francisco José Ayala Pereda, establecen que la ética es un atributo universal de la naturaleza humana, pues gracias al proceso evolutivo que llevó al desarrollo intelectual del homo sapiens, existe la capacidad de hacer juicios de valor, así como también, la capacidad de elección en función a las consecuencias esperadas de antemano. Mientras que la moral “tiene un origen social y cultural” (Marlasca, 2005, p. 21).

Una vez vista la diferencia entre la ética y la moral, se puede decir entonces que la ética, que etimológicamente deriva del griego “ἦθος /Ethos” y significa costumbre, se puede definir como “conjunto de normas morales que rigen la conducta de la persona en cualquier ámbito de la vida” (Real Academia Española, 2020). Así mismo, otra definición de ética, la establece como el estudio de la moral y de la acción humana.

La ética es una de las ramas más profundas de la filosofía, porque se ocupa de dotar de contenido teórico y de sentido la acción moral del hombre; así mismo, se ocupa de pensar el sentido de su vida en relación con su actuar. Por consiguiente, una sentencia ética es una declaración moral que elabora afirmaciones y define lo que es bueno, malo, obligatorio, permitido, etc. en lo referente a una acción o a una decisión (Definiciona.com, 2015).



Por su parte, en la *Ética para Amador*, Fernando Savater define a la ética como “fijarnos bien en lo que hacemos y procurar adquirir un cierto saber vivir que nos permita acertar. A ese saber vivir, o arte de vivir si prefieres, es a lo que llaman ética.” (1992, p. 17) mientras que Juan Cano De Pablo, define a la ética como “costumbre, ya que viene del griego *ethika*, de *ethos*, [comportamiento], La ética o la moral, como se prefiera, proporciona un contenido normativo que viene dado de manera “natural” por así decir” (2000, p. 1). Lo anterior se puede complementar con las virtudes éticas de Aristóteles “la virtud es doble -una intelectual y otra moral- la intelectual toma su origen e incremento del aprendizaje en su mayor parte, por lo que necesita experiencia y tiempo; la moral, en cambio, se origina a partir de la costumbre, por lo que incluso de la costumbre ha tomado el nombre con una pequeña variación” (2005, p. 75).

Así mismo, mientras que para Aristóteles la ética tenía relación con la felicidad, ya que, para él, la felicidad prueba el fin de las acciones humanas, siendo la verdadera felicidad, el hacer las cosas conforme a la recta razón; para Kant, en cambio, la ética es una acción moral poco tenía que ver con la felicidad, siendo esta realizada solo desde el sentido del deber a lo que se denomina imperativo categórico. Como el propio Kant lo estableció, “Obedecer el imperativo categórico de la moralidad es cosa que en cualquier momento está al alcance de todos, mientras que sólo raras veces ocurre así con los preceptos empírico-condicionados de la felicidad, y dista mucho de ser posible para todos, aun respecto de un solo propósito” (2003, p. 34).

El imperativo categórico de Kant busca ser un principio universal, que dicta como las personas deben actuar sin importar sus intereses y deseos. Además, para que ese actuar sea permisible, debe ser aplicable a todas las personas sin ser contradictorio. Por su parte, la autonomía formulada en el imperativo categórico, concluye que los “entes racionales” están obligados a la acción moral por su propia voluntad; en tal sentido, el reino de los fines de Kant dicta a las personas a actuar de tal manera, que sus acciones se conviertan en ley para un reino hipotético. Para los hombres y todos los entes racionales creados, la necesidad moral es imposición, es decir, obligación; y toda acción



fundada en ella tiene que representarse como deber y no como modo de proceder que nos guste espontáneamente, o que pueda llegar a gustarnos.

Por su parte, para evaluar las acciones éticas impuestas como deber, existen tres enfoques filosóficos y son:

Teleológico: Desde este enfoque, la ética apunta tanto al objetivo final, como a todas aquellas intenciones que motivan la acción. Esto implica que lo correcto vendría siendo la intención de la acción y, por consiguiente, toda acción que tienda a ir en contra de dicha intención, es incorrecta.

Por su parte Franz Von expresa que:

El mandato teleológico fundamental sólo exige que sea ejecutado un modo de acción del que, en circunstancias determinadas, puedan esperarse los mejores resultados. De esto no se sigue que para cada modo de acción haya situaciones en las que no esté mandado ejecutarlo ni que sean moralmente inaceptables excepciones que estén teleológicamente mandadas. Mentir tiene, por regla general, malas consecuencias morales. Por ello, según la tesis teleológica, está prohibido mentir, en general. (1989, p. 78)

Deontológico: Al considerar la etimología de la palabra “deonto”, que proviene del griego “δέον” y significa “deber”, se puede determinar que la ética, desde la deontología, se enfoca por las reglas que fundamentan el deber. Este enfoque se diferencia del enfoque teleológico, pues se enfoca por el cumplimiento de normas que llevan a un fin. En tal sentido, Richard Padrino señala que

La deontología se entiende como la “codificación de la ética de las distintas profesiones”; el objeto de estudio de la deontología son los fundamentos del deber y las normas morales. A este conocer se le suele designar teoría del deber, y aunado a la axiología, serían las dos principales ramas de lo que se conoce como ética normativa, sin embargo, la ética observa todos los campos sociales y establece principios generales o ideológicos para determinar lo correcto, de manera que éstos no son meramente formalizados con algún código normativo, éstos se van a formalizar en los códigos deontológicos de las profesiones. (2015, p. 30)



Pragmático: Esta palabra proviene del griego “πραγμα” y significa “acción”, por lo que se puede argumentar que pragmático significa relativo a la acción o a la práctica. En tal sentido, la ética desde el enfoque pragmático, se basa exclusivamente en el valor moral que se le impute a la acción, más que la acción en sí misma. Por consiguiente, este enfoque permite determinar, en la práctica, el significado de lo que es correcto y lo que no.

La ética profesional

Es bien sabido que “profesión”, se define como aquella actividad realizada por un individuo, ya sea especializada o no, por la cual recibe una contraprestación económica que salvaguarda su subsistencia. En tal sentido Alvin Arens y James Loebbecke, afirman que

La sociedad ha atribuido un significado especial al vocablo profesional, en el sentido que debe esperarse que un profesional se comporte a un nivel superior que otros miembros de la sociedad. Por ejemplo, cuando los periódicos informan que se acusa de un delito a un médico, a un sacerdote, un congresista o un contador público, la gente se siente más decepcionada que cuando ese mismo tipo de cosas suceden con gente que no tiene la etiqueta de profesionales. (1980, p. 40)

Lo dicho por (Arens y Loebbecke, 1980), deja claro que por el hecho de que una persona sea profesional, ya posee un estatus superior dentro de la sociedad. Por tal motivo, un profesional debe cuidar su imagen a través de una conducta considerada ética; es decir, cumpliendo lo establecido en las Normas, Códigos y Leyes que rigen a la sociedad y a su profesión. Por su parte, se puede definir a la ética profesional como el conjunto normativo cuya finalidad es guiar la conducta del profesional exclusivamente en su vida laboral.

Por otro lado, el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, emitido por la IFAC, establece en su párrafo 100.1 A1 que “una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público” (2018, p. 15). En tal sentido, el profesional de la contabilidad actúa solo en



interés público, no para satisfacer necesidades personales, ni del cliente, ni mucho menos, de la empresa donde este trabaja.

Así mismo, el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, requiere que los profesionales de la contabilidad cumplan con todos y cada uno de los principios fundamentales; puesto que hacerlo, es considerando una conducta aceptada. En tal sentido, un contador público se considera ético cuando cumple con los principios de objetividad, integridad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional.

La ética del contador público

La carrera de la contaduría pública, parafraseando a (García, 2014) puede considerarse como una carrera liberal, ya que, para ser ejercida, requiere cursar una extensa carrera teórica que no se enfoca a una materia en concreto, sino que, además, sirva para la resolución de un problema profesional, anteponiendo un valor social sobre un interés personal. A lo anterior, se le debe agregar lo que manifestó Rafael Torres, quien expresó que:

La Contaduría Pública aparte de cumplir la función de ser un medio de vida para el profesional, tiene también una función social importante que debe inculcarse en el contador; porque de su ejercicio transparente y honesto depende una diversidad de usuarios que toman decisiones económicas y realizan actos de comercio, decisiones que infiere de la información proporcionada por el contador a través de los diversos informes que emite o le son solicitados. (1999, p. 130)

Así mismo, (Rosaz, 2001) afirma que, “La profesión contable es por excelencia una profesión autorregulada”. Sin embargo, es de suma importancia que al futuro profesional de la contabilidad durante su formación en las universidades, se le inculque la importancia del Código de Ética Profesional, pues Willian Morales sostiene que, “estudios recientes han demostrado que las universidades tienen la responsabilidad de formar en los estudiantes no solamente conocimientos de carácter técnico, científico o tecnológico, sino además contribuir a la formación integral de los mismos, en virtud de las decisiones que el ejercicio de una profesión dichas personas tomarán” (2009, p. 63).



En tal sentido, parafraseando a (Padrino, 2015), la ética es un aspecto necesario en el ejercicio de la contaduría pública, por lo que es necesario acatar las bases legales y normativas contenidas en el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos.

Por otro lado, el Capítulo Primero, Artículo 1º de la Ley 43 de 1990 Establece que es Contador Público aquella persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional, “está facultada para dar fe pública de hechos propios de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general...” (Ley 43, 1990). De acuerdo con lo anterior, la (Ley 43, 1990) le da un mayor peso a la actuación profesional enfocada al interés público, lo que implica que complacer intereses particulares no solo constituye una clara falta al Código de Ética, sino que, además, es una falta a la legislación colombiana, trayendo serias consecuencias al profesional de la contabilidad.

Análogamente, el Artículo 3 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública de Venezuela de 1973 establece que “Es contador público, quien haya obtenido o revalidado en Venezuela el título universitario de Licenciado en Contaduría Pública...” (Ley de Ejercicio de La Contaduría Pública, 1973). Además, la Ley venezolana establece que los servicios del contador público serán aquellos que las Leyes exijan, acotando que no son actividades que se consideren como los de un contador público, entre otras, la preparación de informes con fines internos. Esto último deja en claro que el ejercicio de la profesión del contador público es exclusivamente aquel que está destinado al interés público.

Por su parte, (Raughunathan, Lewis y Evans III, 1994), citados por (Espinosa y Barrainkua, 2013, p. 8), afirman que la calidad de la auditoría va a estar determinada por los valores éticos y actitudes del auditor, ya que establecen la búsqueda honesta y competente de errores. Por consiguiente, el fallo en la detección de errores, habitualmente atribuido a la falta de competencia, puede deberse más bien a un problema de independencia.



Es necesario señalar la importancia que tiene la ética en práctica profesional del contador público, pues como lo expresa Blanca Díaz “Si un Contador Público que desea alcanzar el éxito profesional deber tener, además de conocimientos técnicos ciertas virtudes o valores morales que le acrediten ante la sociedad y sus clientes como persona digna de confianza” (2001, p. 48). Por consiguiente, la confianza que se deposita en el profesional de la contaduría pública depende de la formulación de la opinión que él realice sobre los estados financieros, ya que la utilización de los estados financieros por parte de los interesados en la información posee una gran importancia.

Código de ética del contador público

Para comenzar con este apartado, es necesario definir lo que es “código” para posteriormente definir “código de ética”. En tal sentido, “Un código es una combinación de signos que tiene un determinado valor dentro de un sistema establecido” (Pérez y Garley, 2009).

Así mismo, parafraseando a (Pérez y Garley, 2009), un Código de Ética se encarga de fijar normas que regulan los comportamientos de las personas dentro de una empresa u organización, y aunque la ética no es coactiva, es decir, que imponga castigos, la presencia de un Código de Ética supone una normativa de cumplimiento obligatorio. En tal sentido, el objetivo principal de un Código de Ética, es mantener una línea de comportamiento uniforme.

Esto último va acorde con la finalidad del Código Internacional de Ética Profesional de Contadores Públicos de la IFAC, la cual “pretende reforzar la adhesión de los profesionales de la contabilidad a estos valores que están reflejados en el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*IESBA Code*)” (IFAC, 2012). Por su parte, Orlando Avendaño, señala que:

Es importante indicar que el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, tiene como propósito, enunciar los principios éticos que orientan la conducta del profesional de la contaduría pública. Además, establece un conjunto de normas éticas que tienen como fin, evitar que el contador público vea comprometido su



honor, su probidad y su imagen en el desenvolvimiento de la profesión. (2020, p. 17)

Por su parte, el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, establece que los principios fundamentales de ética para profesionales de la contabilidad son un estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad. Así mismo, estos principios reflejan el reconocimiento de la profesión hacia su responsabilidad en el interés público. Estos principios son integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. (2018, p. 5). De igual manera, la (Ley 43, 1990), establece en su artículo 35 que la profesión contable tiene como finalidad, satisfacer las necesidades de la sociedad. Los principios básicos, se enumeran en el artículo 37 de la (Ley 43, 1990) y son Integridad, Objetividad, Independencia, Responsabilidad, Confidencialidad, Observaciones de las disposiciones normativas, Competencia y actuación profesional, Difusión y colaboración, Respeto entre colegas y Conducta ética.

Tabla 1. La responsabilidad de actuar en el interés público vista en el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos de la IFAC y el Código de Ética de la Ley 43 de 1990 de Colombia

Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, IFAC 2018	Código de ética Ley 43 de 1990 de Colombia
Parte 1	Artículo 35
Sección 100	... El ejercicio de la Contaduría Pública implica una función social especialmente a través de la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de éstos entre sí.
Párrafo 100.1 A1	
Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público.	

Fuente: elaboración propia

Por su parte, el Código requiere que los profesionales de la contabilidad, cuiden su independencia. En tal sentido, el marco conceptual del Código establece mecanismos para identificar, evaluar y hacerle frente a los hechos que amenacen dicha



independencia, así como, a las amenazas en relación al cumplimiento de los principios fundamentales. De igual manera, la (Ley 43, 1990) establece en el artículo 7 sobre las normas personales literal b que el contador público debe tener independencia mental en toda su actividad profesional, para garantizar la imparcialidad y objetividad en su juicio, constituyendo la independencia mental, parte de la esencia espiritual del profesional de la contabilidad.

Los principios fundamentales se detallan en la sección 110.1 A1 del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, y son: el principio de integridad, requiere que el contador público sea franco y honesto en todas sus relaciones profesionales. El principio de objetividad dicta que el contador público no debe comprometer los juicios profesionales, por prejuicios personales, ni por conflicto de intereses o por influencia indebida de terceros.

Por otro lado, el principio de competencia y diligencia profesionales, establece que el profesional debe alcanzar y mantener el conocimiento y la aptitud profesional, al nivel necesario para ofrecer un servicio profesional competente y esmerado, por lo que el profesional debe estar en constante actualización en su formación profesional. El principio de confidencialidad, establece que el profesional de la contabilidad, no deberá revelar información alguna, producto de una relación profesional, salvo en algunos casos donde una ordenanza que esté sobre el código así lo establezca, por ejemplo, entregar información en el transcurso de un proceso judicial o en la revisión por parte de un organismo regulador.

Por último, el principio de comportamiento profesional, el cual establece que el profesional de la contabilidad deberá cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias de la jurisdicción donde hace vida profesional. De igual forma, el comportamiento profesional establece que el contador público, debe evitar cualquier conducta que podría desacreditar a la profesión.



Con respecto a las diferencias entre los Códigos de Ética Profesionales para Contadores Públicos, tanto de la IFAC como de la Ley 43 de 1990 de Colombia, se puede decir que mientras el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos es elaborado y promulgado por un organismo privado, constituyendo una normativa independiente, el Código de Ética de Ley 43 de 1990 está elaborado y promulgado por un organismo público, estando compuesto solo por 5 artículos de dicha Ley. Por su parte, como se mencionó anteriormente, el Código de Ética de la Ley 43 de 1990 contiene 10 principios éticos, lo que representa el doble de principios contenidos en los Códigos de Ética de la IFAC, como se puede apreciar en el cuadro comparativo a continuación.

Tabla 2. Comparación de los principios éticos fundamentales, presentes en los Códigos de Ética del IFAC y la Ley 43 de 1990 de Colombia

Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad, IFAC 2018	Código de ética Ley 43 de 1990 de Colombia
Integridad	Integridad. Contiene conciencia moral, lealtad, veracidad, justicia y equidad.
Objetividad	Objetividad. Esta unida a los principios de Integridad e Independencia.
	Independencia. Se considera esencial y concomitante para el ejercicio de la profesión.
	Responsabilidad. Fluye la necesidad de sanción y compromete la capacidad calificada del profesional.
Competencia y diligencia profesionales	Competencia y actualización profesional. El profesional realizará trabajos cuando cuente con la capacidad para hacerlos. También deberá actualizar constantemente sus conocimientos.
Confidencialidad	Confidencialidad. Impone una reserva profesional muy estricta.
	Observaciones de las disposiciones normativas. El profesional observa y cumple las normativas emitidas por el Estado.

	Difusión y colaboración. El profesional deberá contribuir en la investigación y al conocimiento contable. Es el imperativo social de la profesión.
	Respeto entre colegas. El profesional deberá tener una relación cordial con sus colegas.
Comportamiento Profesional	Conducta ética. Obliga a la estricta actuación moral.

Fuente: elaboración propia

Cabe señalar que los principios contenidos en el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos de la IFAC hacen mayor énfasis al profesionalismo y a la confianza, estando fuertemente enfocados a los negocios. Por su parte, los principios dentro del Código de Ética de la Ley 43 de 1990 son más estrictos, destacando el hecho de dar fe pública como la máxima de la profesión contable en Colombia. Sin embargo, como lo mencionan Diana Casas y Guillermo Quintero “...fortalecer la regulación sin cambiar la cultura del profesional no va a ayudar a promover desarrollo del país y la profesión, por ende, hablar de ética debe ir mucho más allá de solo realizar una definición de los principios que rigen el ejercicio profesional...” (2019, p. 49).

Por su parte, Alba Carvajal menciona que “existen prácticas internacionales que en nuestro país [Colombia] no se llevan a cabo, por lo que no es procedente la utilización de las normas del Código de Ética planteado por la IFAC” (2003, p. 60). Lo antes mencionado se evidencia cuando en el Código Internacional de Ética Profesional del Contador Público, se mencionan ciertos puntos que no contempla el Código de Ética de la Ley 43 de 1990, como son: la competencia profesional y responsabilidades relacionadas con el uso de no contadores, Honorarios y Comisiones, Actividades incompatibles con el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, Dineros de los clientes, Conflicto de lealtades y Presentación de información. Esto se debe a como la misma autora menciona, el Código de Ética de la IFAC es más extenso e interpretativo en sus comentarios, pues busca globalizar la conducta ética de la profesión contable,



mientras que la Ley 43 de 1990, es más concisa con respecto a los principios que se consideran útiles para el ejercicio del contador público colombiano.

¿Por qué surge el Código de Ética Profesional para Contadores Públicos?

La respuesta más directa a esta interrogante es para evitar que, cuando ante una misma situación, los contadores públicos respondan de formas diferentes, previniendo el origen de dilemas éticos; ya que las decisiones que estos profesionales tomen ante una determinada situación, dependerán de la formación ética y razonamiento moral que cada uno de ellos tengan. En tal sentido, se hace necesaria la existencia de una referencia de conducta profesional para evitar estos dilemas éticos que pudieran originarse ante las decisiones tomadas, encaminando así a que los profesionales de la contabilidad respondan de forma homogénea ante alguna situación.

Esto deja de manifiesto que el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, tiene como objetivo la universalización del comportamiento ético de los profesionales de la contabilidad, a través de una combinación de éticas positivas (deberes) y negativas (prohibiciones), que orientan a como los profesionales de la contabilidad deben responder ante ciertas situaciones, bajo imperativos categóricos. Por su parte, (Vieira, 2015) menciona que, desde finales del siglo XX en el sector privado, surgió la preocupación en muchas empresas por hacerse con formas de autorregulación que complementen a las normativas legales. Esta preocupación estuvo motivada a los casos emblemáticos de fraudes corporativos que dejaron en evidencia que las leyes no fueron suficientes para impedirlos.

Uno de los casos de corrupción empresarial más representativos, fue el caso Enron. Esta empresa nació en 1985 gracias a la fusión de Houston Natural Gas e InterNorth de Nebraska. Durante su existencia, Enron controló el 25% del mercado de la energía estadounidense y se dedicó al transporte de gas natural, electricidad, Internet y los mercados financieros. Fue considerada como la séptima corporación más grande de los Estados Unidos, siendo designada también como la empresa más innovadora durante cinco años consecutivos y la mejor en calidad de gestión (Vieira, 2015).



Sin embargo, a fines del año 2000, Enron tuvo problemas financieros a causa de distintos factores, principalmente, producto de la pérdida de su ventaja competitiva y la caída del precio de la energía por la recesión mundial. Ante esto, a la directiva no se le ocurrió mejor idea que utilizar un equipo de ejecutivos para esconder miles de millones en deudas para inflar los resultados mediante artificios contables, logrando, además, que la firma de auditoría Arthur Andersen obviara estas acciones en sus dictámenes.

El caso Enron causó que miles de personas perdieran todo, o gran parte de sus ahorros, a casusa del comportamiento poco ético por parte de la directiva, encabezada por el expresidente Jeffrey Skilling, y el exgerente general Kenneth Lay. Otro de los señalados por la quiebra de Enron fue el ex jefe de contabilidad, Richard Causey. Aunque los fiscales no pudieron comprobar si Causey robó millones de dólares producto de los numerosos acuerdos fuera de la contabilidad, sí constataron que él conocía detalles de muchos de esos acuerdos (Calderón, 2006).

Lo que resulta preocupante, es que la firma Arthur Andersen, que desapareció tras la quiebra de Enron, fuera cómplice de este fraude contable, pues era una de las cinco firmas más grandes e importantes del mundo. Desde la quiebra de la empresa Enron en diciembre del 2001, comenzaron a salir a la luz los malos manejos y las maniobras contables poco éticas ideadas por sus principales directivos, con el fin de engañar a tanto a las personas afectadas, como a las autoridades del gobierno, más grave aún, con la garantía de Arthur Andersen.

En síntesis, el Código de Ética constituye un medio que propicia la formación de buenas conductas enfocadas a la autorregulación de las organizaciones y de la práctica profesional contable, esto con el fin de prevenir actos fraudulentos o de corrupción que afectan la imagen de las organizaciones y la reputación de la profesión. Sin embargo, es importante considerar lo afirmado por Manuel Guillén "... estos medios podrían ser también un artificio vacío de contenido, cuyo único fin fuera lograr una buena imagen". (2006, p. 3).



Esta afirmación implica que el Código de Ética, corre el riesgo de ser emitido para cumplir con ciertas formalidades que permitan obtener solo un beneficio en términos de buena imagen, sin desarrollar esfuerzos para que el Código de Ética profundice más en lo que significa una conducta ética adecuada. En tal sentido, surge la paradoja de hacer un uso poco ético del Código de Ética.

La complejidad en la aplicación del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos

Es normal asumir que al existir un Código Ética que regule la actuación de los profesionales de la contabilidad, todos los contadores públicos cumplirían a cabalidad con el mismo. Sin embargo, Orlando Avendaño expone en un trabajo de investigación de tipo cuantitativo, donde tuvo como como sujetos de estudio a 172 contadores públicos bajo relación de dependencia, lo siguiente

...14 de los encuestados consideran que, el contador público en las empresas del municipio Libertador del estado Mérida, siempre actúa con ética. Por su parte, 140 de los consultados afirmaron que el contador público en las empresas, casi siempre actúa con ética.

No obstante, el Código de Ética para regular el Ejercicio Profesional del Contador Público (2013), establece en su párrafo 310.1 que, el contador público en las empresas, debe cumplir a cabalidad con los principios éticos. Ahora bien, los resultados demuestran que solo el 8,1% de los encuestados, afirman que los profesionales de la contabilidad cumplen con este requerimiento. Evidenciando un bajo cumplimiento de los principios éticos en el ejercicio de la profesión. (2020, p. 20)

Lo antes expuesto afirma que, a pesar de existir un Código de Ética, el mismo no se cumple como se espera. Sin embargo, aun con el bajo cumplimiento del Código, los sujetos de estudios consideran importante la ética en su actuación profesional, pues como (Avendaño, 2020) lo expone

...113 de los encuestados consideran que, para el contador público en las empresas del municipio Libertador del estado Mérida, la ética siempre es importante en su actividad profesional. En contraparte, 3 de los encuestados casi nunca consideran la importancia de la ética en la profesión. Cabe resaltar que, aunque el 65,7% de los encuestados, consideraron que siempre es importante



actuar con ética en el ejercicio de la profesión, lo ideal es que el 100% de los mismos, hayan considerado siempre importante la actuación ética. (p. 20)

Con esto se evidencia que, aunque el Código de Ética no se cumpla a cabalidad, los sujetos del estudio consideran importante la ética en el ejercicio. Ocurriendo lo que expresa (Avendaño, 2020) “una disparidad entre el deber y la acción”. Lo anterior genera la interrogante que dio origen a este trabajo de reflexión ¿Son éticos estos contadores públicos?

Visto desde distintas perspectivas, la respuesta podría ser sí o no y ambas serían correctas, aunque esto parezca un dilema, hay que considerar a la ética desde las distintas corrientes epistemológicas. El Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos posee características propias de la ética kantiana ya que establece como un deber su estricto cumplimiento. También busca que la actuación del contador público se ajuste a los principios fundamentales ahí contenidos conforme a imperativos categóricos, es decir, que el contador público considere correcto, y moral, actuar según los principios fundamentales solo por el hecho de que el cumplimiento de todos y cada uno de estos principios, se considere como algo bueno en sí y no por el temor de que por incumplirlos conlleve un castigo.

Por otro lado, según la creciente corriente crítica, se puede considerar al Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos como una imposición que busca la sumisión de los contadores públicos, además de que, en algunos casos, no logra ajustarse a la realidad social donde los profesionales de la contabilidad se desenvuelven. Se puede afirmar entonces que el cumplimiento a cabalidad del Código de Ética, no implica que sea correcto o moral, pues como Nietzsche lo expusiera en su momento

¡Obrar moralmente no quiere decir ser moral! La sumisión a las leyes de la moral puede ser provocada por el instinto de esclavitud o por la vanidad, por el egoísmo o la resignación, por el fanatismo o la irreflexión. Puede constituir un acto de desesperación, como es la sumisión a la autoridad de un soberano: en sí nada tiene de moral. (1994, p. 93)



Lo antes mencionado implica que, los contadores públicos no dejan de ser éticos cuando en el desenvolvimiento profesional, no consideran todos los principios éticos establecidos en el Código de Ética. Esto a raíz de que la actuación profesional de los contadores públicos, pudiera estar basada en principios contruidos por ellos a lo largo de su experiencia profesional y personal. Lo anterior mencionado no implica que un Código de Ética sea innecesario; todo lo contrario, un Código de Ética es necesario, pues sirve como guía de comportamiento profesional para los contadores públicos, la cuestión que surge es si el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, consideró al relativismo cultural cuando construyó su Código de Ética.

El relativismo cultural, por su parte, es una corriente antropológica propuesta por (Boas, 1887, p. 142), donde se plantea que cada cultura debe ser estudiada desde sus propias creencias, valores, hábitos, entre otros. Según esta teoría, se deben entender las bases culturales del otro, para poder comprender las cosas desde el punto de vista de este, por lo que la pretensión de estándares de comportamientos morales universales, quedaría imposibilitado por el relativismo cultural.

Otro enfoque para la aplicación de un Código de Ética Profesional, lo plantean Michael Gaffikin y ASL Lindawati. Ellos afirman que el estricto apego a un Código no siempre es favorable, ya que “La mayoría de los contadores públicos no esperarían que sus acciones afecten adversamente los intereses de un cliente. Sin embargo, es posible que, como resultado de seguir estrictamente un código profesional de conducta, un contador público podría dañar los intereses de su cliente [Traducción propia]” (2012, p. 5).

En tal sentido, las acciones elegidas por los contadores profesionales están determinadas por la medida en que estos entiendan el significado y uso de los Códigos de Ética y sus principios. Del mismo modo “El razonamiento moral como proceso de desarrollo de los niveles morales de los contadores públicos (desde el juicio cognitivo hasta la acción moral) influirá en la toma de decisiones del público contables en acción [Traducción propia.” (Gaffikin y Lindawati, 2012, p. 5). Los autores también afirman que:



Sobre la base de afirmaciones sobre la objetividad del razonamiento moral, se puede enfatizar que el razonamiento moral está influenciado por los niveles de desarrollo moral de un individuo. Por tanto, entre más sea el desarrollo moral individual, mayor será su nivel de razonamiento moral (esto es consistente con el trabajo de Rest, como lo describe Thomas (2004, p 32)). En consecuencia, el mayor nivel de razonamiento moral influirá en el comportamiento o las acciones de toma de decisiones éticas de un individuo y, por lo tanto, favorecerá la elección que toma un individuo de aplicar o no, las reglas de un código de conducta con plena conciencia. Por tanto, el proceso de razonamiento moral es específicamente el proceso del razonamiento moral de un individuo con respecto a la toma de decisiones éticas conscientes [Traducción propia]. (2012, p. 6)

Así mismo, sobre el razonamiento moral, (Thompson, 1998, p. 6) afirma que

El razonamiento moral surge de demostrar una acción o comportamiento, que es una respuesta a la pregunta "¿Qué debo hacer?", y no "¿Qué debería hacer?" Eso También involucra varias cuestiones tales como, considerar las consecuencias de varios cursos de acción, o alguna ponderación de las responsabilidades en conflicto, y tratando de llegar a una conclusión sobre los temas [Traducción propia].

Por otra parte, se puede afirmar que el entorno social juega un papel importante en el desarrollo del razonamiento moral del contador público. En tal sentido, Glen Lehman, basándose en un trabajo de Charles Taylor, expone la importancia de la "...religión en la formación de una sociedad civil comprometida con el bien supremo en forma de honestidad, confianza y el cultivo de la virtud [Traducción propia]." (2004, p. 50).

Así mismo, (Lehman, 2004, p. 43) menciona que "cuando se ignoran los valores religiosos, un olvido moral se crea y surgen problemas éticos [Traducción propia]". Por lo que se evidencia la importancia de la religión en la ética del individuo, pues en la religión se encuentran las estructuras éticas y morales necesarias para formar la "buena sociedad", y en una buena sociedad, surgen contadores públicos éticos.

El punto débil de esta afirmación se encuentra en que existen sociedades no religiosas y son buenas sociedades. Claro ejemplo de ello se puede encontrar en (transparencia internacional, 2021), ya que para el año 2020 uno de los países con la más alta puntuación fue Dinamarca con 88 puntos, convirtiéndolo en uno de los países transparentes del mundo. Por otro lado, cabe mencionar que Dinamarca, según la



encuesta WIN/Gallup International, ocupa el décimo lugar de los países menos religiosos del mundo “con un 32%” (laicismo.org, 2017). Esto implica que Dinamarca a pesar de no ser un país religioso, muestra un nivel de corrupción notablemente bajo; comparado con otros países que, a pesar de encabezar la lista de los países más religiosos del mundo, también encabezan la lista de los más corruptos.

Por su parte, Gaffikin y Lindawati presuponen que “La clave de la eficacia se define con la adherencia de los contadores públicos a los códigos de conducta, de este modo, se logra la mejora en la implementación de códigos de conducta”. (2012, p. 7) La última suposición de (Gaffikin y Lindawati, 2012), denota que, con la sujeción al Código de Ética por parte de los contadores públicos, se logra la implementación del mismo. Sobre esto último y apelando la corriente crítica, (Brandes, 2008, p. 69) afirma que “la naturaleza humana no alcanza su pleno desarrollo sino bajo la acción de la sujeción”.

Conclusión

Aunque es normal que la ética y la moral se consideran sinónimos, en realidad estos son conceptos muy diferentes. Esto se puede reflejar en sus etimologías, ya que la mientras la ética implica costumbre, la moral implica manera de vivir. Por un lado, la ética está arraigada al ser humano de manera natural desde la evolución, mientras que la moral está determinada por la sociedad. Por tal motivo, es que la ética se define como el estudio de la moral y de las acciones humanas.

Cabe señalar que la ética es importante en práctica profesional del contador público, pues gracias a ella, el profesional de la contabilidad es visto como alguien digno de confianza, asegurándole su éxito profesional. La confianza hacia el contador público está definida por la formulación de opiniones sobre los estados financieros que examina, pues si existe y se evidencia una influencia en dicha opinión que logre alterar la objetividad del profesional, el mismo pierde credibilidad y su imagen se vería comprometida.



Por su parte, el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos establece cinco principios fundamentales a cumplir: integridad, objetividad, competencia y diligencias profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. Por lo tanto, es de esperarse que el contador público cumpla a cabalidad con todos y cada uno de los principios, como lo establece el párrafo R.110.2. Sin embargo, (Avendaño, 2020) en su investigación, logró determinar un bajo cumplimiento del Código de Ética por parte de los profesionales de la contabilidad bajo relación de dependencia, aunque estos consideran importante la ética en el ejercicio de la profesión.

Esto que parece ser un dilema y una disparidad entre el deber y la acción, podría deberse a que los contadores públicos en su experiencia profesional y personal se han forjado comportamientos que trascienden a lo establecido en el Código de Ética, sin que ello implique que los profesionales de la contabilidad dejen de ser éticos. Por ejemplo, ser puntuales, contribuir con organizaciones benéficas, pagar a tiempo sus deudas o cumplir con obligaciones familiares y sociales, son prácticas que, aunque no están contempladas en el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, pueden ser consideradas también como actuaciones éticas, que contribuyen a la buena imagen del contador público.

De igual manera, es necesario acotar que, aunque el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos establece que, para considerarse ético, el profesional debe cumplir con todos y cada uno de los principios éticos que ahí se señalan. Sin embargo, el cumplimiento del principio de confidencialidad parece estar abierto a interpretaciones subjetivas, ya que el párrafo 114.1 A2 establece que, en ciertas situaciones, el contador público puede decidir si revela o no alguna información relevante que se supone es confidencial.

Por ejemplo, si un contador público luego de examinar cierta información hasta donde le fue posible, decide revelar información que se supone confidencial, estaría cumpliendo con lo establecido en el Código de Ética y, por lo tanto, se consideraría como un profesional ético. Por su parte, si otro profesional de la contabilidad examina la



misma información hasta donde le es posible, él podría decidir que hay información que no se debe revelar, por lo que estaría cumpliendo también con lo establecido en el Código de Ética. Por lo que se puede ver en ambos ejemplos, aunque haya resultados distintos para una misma situación, es que no hay infracción al principio de confidencialidad, por lo que ambos contadores públicos se podrían considerar como éticos.

Como reflexión final, la construcción y aplicación del Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos, debe considerar necesariamente el relativismo cultural y el racionamiento moral de los contadores públicos, con el fin de que el Código de Ética se ajuste mejor a cualquier cultura y sociedad. Así mismo, es necesario que el Código Internacional de Ética Profesional para Contadores Públicos trascienda de sus tecnicismos y deberes que están enfocados únicamente a la buena imagen de la profesión contable, para convertirse en una guía de comportamiento integral para el contador público, para que este pueda forjarse una identidad ética no solo enfocada a lo profesional, sino también en lo personal. En otras palabras, se hace necesario un Código de Ética que no solo se enfoque en la construcción de la imagen de un profesional de la contabilidad confiable, sino que también, se enfoque en la construcción de una mejor persona.

Referencias

- Arens, A., y Loebbecke, J. (1980). Enciclopedia de la Auditoria. México: Océano Centrum.
- Aristóteles. (2005). Ética a Nicómano. Madrid: Alianza Editorial.
- Avendaño, O. (2020). Evaluación del cumplimiento del Código de Ética por parte del contador en empresas del municipio Libertador del Estado Mérida, Venezuela. Boletín de Coyuntura, 13-24.
- Baker, R. (2005). What is the meaning of “the public interest”? Examining the ideology of the American public accounting profesión. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 18(5), 690-703. doi:<https://doi.org/10.1108/09513570510620510>
- Boas, F. (1887). Museums of Ethnology and their classification. Pensilvania : American Association for the Advancement of Science.
- Brandes, G. (2008). Nietzsche. Un ensayo sobre el radicalismo aristocrático. Madrid: Editorial Sexto Piso.



- Calderón, N. (2006). Los escándalos financieros en el mundo y la contaduría. Obtenido de <https://www.gestiopolis.com/escandalos-financieros-mundo-y-contaduria/>
- Cano, J. (2000). El discurso filosófico de Foucault y Habermas. Obtenido de Disponible en <http://www.filosofia.net/materiales/num/num13/num13b.htm>
- Casas, D., y Quintero, G. (2019). Diferencias del Código de Ética de la Ley 43 de 1990, frente al Código de Ética de la IFAC, adoptado en el decreto 302 de 2015 y sus implicaciones para el profesional de la contaduría pública en Colombia. Trabajo de Grado presentado como requisito para optar al título de contador público. Cundinamarca: Corporación Universitaria Minuto de Dios.
- Cavajal, A. (2003). Ley 43 de 1990 y Código de Ética de la IFAC. Comparación. Apuntes Contables, 59-71.
- Definiciona.com. (2015). ética. Obtenido de <https://definiciona.com/etica/>
- Díaz, B. (2001). Código de ética profesional del contador público factores que inciden en la práctica profesional un estudio aplicado a los alumnos que cursan la maestría en Contaduría Pública de La Universidad Autónoma De Nuevo León (Tesis de especialidad). México .
- Espinosa, M., y Barrainkua, I. (septiembre 2013). Dilemas éticos en la auditoría de cuentas: el caso particular de las pequeñas y medianas firmas de auditoría españolas. Pamplona: XVII Congreso AECA Ética y emprendimiento: valores para un nuevo desarrollo. Obtenido de aeca1.org/xviicongresoaecca/cd/40a.pdf
- Gaffikin, M., y Lindawati, A. (2012). The Moral Reasoning of Public Accountants in the Development of a Code of Ethics: The Case of Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 6(1), 3-28.
- Galeano, M. (2004). Diseño de proyectos en la investigación cualitativa. Medellín: EAFIT.
- Gil, J. (2014). Contabilidad e Interés Público: Unas Palabras. En C-cinco, 2014. Horizontes Plurales e Identitarios. Para crear el pensamiento de la contabilidad. Armenia: Granada.
- Guillén, M. (2006). Ética en las organizaciones. Construyendo confianza. Madrid: Pearson Prentice Hall.
- IFAC. (2012). Información sobre antecedentes de la IFAC y otros recursos. Obtenido de ifac.org/system/files/publications/files/ES_A4_IFAC_Background_Info.pdf
- International Federation of Accountants. (2018). Obtenido de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Final-Pronouncement-The-Restructured-Code-ES.pdf>
- Kant, I. (2003). Crítica de la razón práctica. (R. Armengol, Trad.) Buenos Aires: Editorial La Página S.A.
- laicismo.org. (26 de julio de 2017). Estos son los 20 países menos religiosos del mundo según la encuesta Gallup. Obtenido de <https://laicismo.org/estos-son-los-20-paises-menos-religiosos-del-mundo-segun-la-encuesta-gallup/165333>
- Lehman, G. (2004). Accounting, Accountability, and Religion: Charles Taylor's Catholic Modernity and the Malaise of a Disenchanted World. *Accounting and the Public Interest*, 4, 43-61.
- Ley 43. (13 de diciembre de 1990). Colombia: Diario Oficial.
- Ley de Ejercicio de La Contaduría Pública. (5 de diciembre de 1973). Venezuela: Congreso de la República de Venezuela.



- Londoño, J., y Bermudez, L. (2016). Análisis del concepto de interés público a partir de la discusión entre los presupuestos planteados por las corrientes funcionalista y crítica de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*(69), 13-31.
- Marlasca, A. (mayo/diciembre de 2005). El origen de la ética: Las raíces evolutivas del fenómeno moral en F. J. Ayala. *Revista Filosofía Universidad de Costa Rica*(109/110), 21-26.
- Morales, A. (2019). Significado de Moral. Obtenido de *Significados.com*: <https://www.significados.com/moral/>
- Morales, W. (2009). La ética profesional y los valores como prioridad en la formación del contador público y auditor (Tesis Grado Académico de Licenciado). Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas.
- Nietzsche, F. (1994). *Aurora*. Madrid: Distribuciones Mateos, S.A.
- Orozco, Ruiz, Correa, y Monsalve. (2018). Credibilidad y confianza del contador público ante las empresas. *Liderazgo Estratégico*, 8(1), 25-45.
- Padrino, R. (2015). Ética profesional del Contador Público venezolano en el uso de los sistemas de información contable, caso: contadores públicos colegiados en el estado Aragua. (Tesis de Maestría). Venezuela: Universidad de Carabobo campus la morita.
- Parella, S., y Martins, P. (2010). *Metodología de la investigación cuantitativa*. (3º ed.). Caracas: Fedupel.
- Pérez, J., y Garley, A. (2009). Definición de código de ética. Obtenido de <https://definicion.de/codigo-de-etica/>
- Publicaciones digitales UNAM. (2014). Carreras Liberales. Obtenido de http://biblioweb.tic.unam.mx/diccionario/htm/articulos/terminos/ter_c/carre_libera.htm
- Raughunathan, B., Lewis, B., y Evans III, J. (1994). An empirical investigation of problem audits. *Research in Accounting Regulation*(8), 33-58.
- Real Academia Española. (2020). ético, ca. Obtenido de <https://dle.rae.es/%C3%A9tico>
- Rozas, A. (2001). LA ÉTICA EN LA AUDITORÍA. *Revista UNMSM*, 39-59. Obtenido de https://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2001/segundo/etica_auditoria.htm
- Savater, F. (1992). *Ética para Amador*. Madrid: Circulo de Lectores.
- Torres, R. (1999). Los Contadores Públicos y cómo son percibidos por la sociedad venezolana. *Revista Faces*, 8(16).
- Transparency International . (2021). CPI 2020: RESUMEN GLOBAL. Obtenido de <https://www.transparency.org/es/news/cpi-2020-global-highlights>
- Vieira, C. (2015). Código de Ética, mucho más que buenas intenciones. Lima: Imagen Ediciones.
- Vieira, C. (2012). La importancia de la ética en los negocios. *Revista Perú Exporta*.
- Von, F. (1989). *Fundamentos de Ética*. (Segunda ed.). Madrid: Cátedra, S.A.

