

LA HECATOMBE DE LA CONFIANZA PÚBLICA
Una mirada desde la reflexión ética

PAOLA ANDREA PAZ ECHAVARRÍA

UNIVERSIDAD DEL CAUCA
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
POPAYÁN
2005

LA HECATOMBE DE LA CONFIANZA PÚBLICA.
Una mirada desde la reflexión ética

PAOLA ANDREA PAZ ECHAVARRÍA

Monografía presentada como requisito para
optar al título de Contador Público

Director
OSCAR RAÚL SANDOVAL ZÚÑIGA
Especialista

UNIVERSIDAD DEL CAUCA
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA
POPAYÁN
2005

Nota de aceptación

Presidente del jurado

Jurado

Jurado

Popayán, 19 de Agosto de 2005

A mi madre y hermanos,
por su apoyo incansable.
A mi padre, porque aunque ya no está a mi lado
vivirá siempre en mi corazón.
A Alexander, por su cómplice compañía.
A Ana Nidia, por sus palabras de
aliento en los momentos difíciles.
A mis amigos y a todos aquellos
que sueñan con un futuro diferente
para nuestra profesión.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mis padres por haberme brindado todo su apoyo incondicional para llevar a feliz termino mi carrera. Hoy una meta más cumplida, reflejo de su gran esfuerzo y dedicación.

Mis más sinceros agradecimientos a los profesores Oscar Raúl Sandoval Zúñiga, Guillermo León Martínez y Augusto Velásquez, por su valiosos aportes para el desarrollo de este trabajo.

Agradezco a mis amigos de GICUC y FENECOP, por mostrarme que la contaduría pública debe pensarse de un modo diferente para enaltecer la disciplina y la práctica contable.

CONTENIDO

	Pag.
INTRODUCCIÓN	8
1. A PROPÓSITO DEL MARCO TEÓRICO DE LA ÉTICA	12
1.1 PRESENTACIÓN	12
1.2 ARISTÓTELES Y SUS TRES VERSIONES DE ÉTICA	13
1.3 EL IMPERATIVO CATEGÓRICO DE KANT	19
1.4 EL SISTEMA DE LA ETICIDAD EN HEGEL	28
1.5 EL MARXISMO Y SU RELACIÓN CON LA MORAL	36
1.6 LA VISIÓN CRÍTICA DE NIETZSCHE	40
1.7 A MANERA DE CONCLUSIÓN	44
2. ENFOQUE LATINO DEL CONTROL Y LA LEGITIMIDAD DEL ESTADO	49
2.1 PRESENTACIÓN	49
2.2 LA CONCEPCIÓN DEL ESTADO SEGÚN HEGEL	49
2.3 EL CONTROL	51

2.4 ESCUELA DE CONTROL LATINO	53
2.5 REVISORÍA FISCAL	54
2.6 LEY 43 DE 1990	57
2.7 A MANERA DE CONCLUSIÓN	62
3. EL CONTROL ANGLOSAJON Y LAS NORMAS ÉTICAS	64
3.1 PRESENTACIÓN	64
3.2 ESCUELA ANGLOSAJONA	64
3.3 AUDITORÍA EXTERNA Y CONTROL INTERNO	67
3.3.1 Auditoría a estados financieros o auditoría financiera	68
3.3.2 Auditoría de cumplimiento y operativa	69
3.3.3 Control interno	70
3.4. CÓDIGO DE ÉTICA PARA CONTADORES PROFESIONALES	70
3.5 CONCLUSIÓN	78
4. LA ÉTICA Y SU RELACIÓN CON LA CRISIS DE CONFIANZA PUBLICA	81
4.1 PRESENTACIÓN	81

4.2 LOS ESCÁNDALOS FINANCIEROS QUE GENERARON LA CRISIS DE LA CONFIANZA	82
4.2.1 La caída de Enron	84
4.2.2 El desfalco en Parmalat	88
4.3 POSIBLES CAUSAS QUE GENERARON LA CRISIS DE CONFIANZA	89
4.4 EL ROL DE LA ÉTICA EN LA SOLUCIÓN DE LA CRISIS DE CONFIANZA	93
4.5 A MANERA DE CONCLUSIÓN	96
5. CONCLUSIÓN FINAL	98
BIBLIOGRAFÍA	101

INTRODUCCIÓN

En un mundo globalizado como el nuestro, las relaciones del hombre con su entorno y sus semejantes se han tornado cada vez más complejas, limitándose en gran medida a aspectos económicos y financieros tendientes a la acumulación de capital. Las relaciones de internacionalización del capital en el nuevo escenario mundial han generado una serie de cambios fundamentales reflejados en el ámbito económico, político y social; produciendo reconfiguración de las relaciones comerciales, financieras y de producción que permiten la acumulación de capital.

Dentro de esta dinámica, la contaduría pública como herramienta vital para el desarrollo del proceso globalizador del capital, requiere una uniformidad en la esfera mundial que le permita a los grandes monopolios (transnacionales) tener una única información financiera sobre los movimientos y/o transacciones realizadas durante un periodo en diferentes latitudes, con el fin de poderlos comparar y ser la base para la toma de decisiones. Esa pretendida “uniformidad contable” no solo afectaría la contabilidad (normas de contabilidad y auditoría), sino también la profesión contable, modificando aspectos relacionados con la educación y la ética.

En los últimos años la profesión contable se ha desmeritado por la actuación de algunos profesionales, ya sean personas naturales, firmas o transnacionales de auditoría, quienes permiten y avalan el mal uso de recursos, la evasión de la responsabilidad social de las empresas y otras innumerables formas de proceder que menoscaban la responsabilidad social que tienen los contadores públicos. Esta razón es una más para tratar de imponer las Normas Internacionales de Ética (NIE) de la International Federation of Accountants IFAC, con el propósito de mejorar el ejercicio profesional y necesariamente la credibilidad en la profesión contable. Sin embargo escándalos como los casos Enron y Parmalat colocan en duda la efectividad de este “código de ética profesional”.

Contextualmente, el trabajo se desarrollará a partir de dos fraudes financieros antes mencionados, cometidos en Estados Unidos y Europa a comienzo de siglo, donde se agudizó la crisis de la confianza en la información contable y financiera emitida por los contadores y las transnacionales de auditoría; al mismo tiempo, nace como respuesta a la proyectada adopción de normas internacionales en materia de contabilidad, auditoría y ejercicio profesional, a través del proyecto de ley de intervención económica, el cual fue puesto a discusión pública en diciembre de 2003.

El objetivo general es realizar un estudio integral sobre la crisis de la confianza pública a partir de los códigos de ética profesional, con el fin de determinar desde la reflexión ética, si este fenómeno responde o no, a un conflicto en las actuaciones “éticas” de los profesionales de la contaduría pública. Se establecerán, además, una serie de elementos que contribuyan a determinar el rol de la ética en la solución de la crisis.

En el capítulo uno se exponen los fundamentos conceptuales de la ética sobre los cuales se basará el desarrollo del trabajo, a partir del pensamiento de grandes filósofos como: Aristóteles, Kant, Hegel, Marx y Nietzsche. Cada uno, presenta desde su perspectiva una reflexión a lo ético y al actuar moral, donde se vislumbra la influencia de las condiciones sociales, políticas y económicas de cada época. Aristóteles, muestra la felicidad como el mayor de los bienes del hombre, la cual debe ser alcanzada por el uso de las virtudes. Kant, argumenta el juicio moral desde la formulación de los imperativos categóricos. Hegel, establece el sistema de la eticidad basado en el derecho, la moralidad, la familia, la sociedad civil y el estado como realidad ética. Marx y Nietzsche aportan a la discusión elementos críticos de la moralidad y la eticidad, donde señalan a éstas como formas de sumisión y coacción permanente. Los elementos aquí planteados servirán de base al momento de realizar el análisis a los códigos de ética profesional, con el fin de determinar si éstos responden al marco teórico que se pretende aquí presentar.

En el segundo capítulo, se desarrolla el concepto de control desde la escuela latina, exponiendo cada uno de los elementos de control utilizados en la práctica contable, que permiten garantizar la confianza en los contadores públicos y su profesión. Se presenta la labor integral ejercida por la revisoría fiscal como figura independiente y permanente, que ejerce un control constante en todas las áreas de la organización, así como la responsabilidad social que posee al tener la posibilidad de dar fe pública sobre la información emitida por las empresa. Se debe aclarar que no se pretende realizar un análisis exhaustivo sobre las condiciones técnicas del ejercicio de la revisoría fiscal, el análisis va enfocado a los efectos reales que tiene su aplicación. De igual forma se exponen la visión Hegeliana del estado como realidad de la idea ética. Por último, se presenta un análisis de la ley 43 de 1990, que en Colombia se conoce como el código de ética profesional para contadores públicos, donde se analizan cada uno de los elementos que se definen como fundamentos éticos, así como la importancia del papel interventor del estado en la economía.

El capítulo tres, se refiere al modelo de control anglosajón, así como el análisis de las dos formas de ejercerlo: la auditoria externa y el control interno, siendo éstos exámenes o evaluaciones de hechos ocurridos con el fin de emitir una opinión

sobre su razonabilidad, sin que esto implique alguna responsabilidad social del contador profesional, en cumplimiento de sus funciones. Tales mecanismos de control, responden a la idea de la libre empresa y la no intervención estatal en las relaciones comerciales y financieras de la sociedad. Se analiza también, el denominado código de ética para contadores profesionales presentado por la International Federation Accountants IFAC. Tal es necesario tenerlo en cuenta ya que en el Congreso de la República se encuentra en discusión el proyecto de ley de Intervención Económica, donde se pretende la adopción total de los estándares internacionales en materia de contabilidad, auditoría y contaduría, incluyendo disposiciones éticas que deben seguir los “contadores profesionales”. Se analizan los aspectos relevantes de este código, presentando las diferencias sustanciales con lo propuesto en la Ley 43 de 1990. Posteriormente, se realiza un contraste entre los códigos de ética y el análisis filosófico propuesto en el primer capítulo, el cual se erige como eje fundamental sobre el que se desarrolla el trabajo, todo esto unido a la crisis de confianza en los contadores públicos y en la profesión contable. El capítulo aludido no pretende determinar la efectividad de los procedimientos denominados fundamentos éticos, más bien, intenta presentar los elementos que conllevan a justificar porque dichos códigos constituyen normas de procedimiento relacionadas con la práctica contable y no configuran bajo ninguna circunstancia normas éticas.

Por último, en el capítulo cuarto se aspira, con el apoyo de los elementos planteados en los capítulos anteriores, establecer las posibles causas de la crisis de confianza en los profesionales y en la práctica contable a partir del análisis de los escándalos financieros en Estados Unidos y Europa. Se analizará cada causa, a fin de establecer en que grado, la crisis fue generada por la laxitud de las normas profesionales relacionadas con el ejercicio de la auditoría y la contabilidad, así como por la desregulación de los mercados, política promulgada por Estados Unidos, donde la libre empresa no trajo los resultados esperados. Adicionalmente, se muestra que el problema radica en el modelo de control, y no en el ejercicio profesional como tal; si el modelo no responde a las necesidades de los usuarios de la información, se verá inevitablemente quebrantada la confianza.

Se pretende, además, establecer el rol de la ética en la solución de la crisis de confianza, con el fin de reivindicar el significado y por lo tanto el buen uso del término “ética”. En muchas ocasiones cuando se refieren a la crisis de confianza generada a partir de los grandes escándalos financieros, se señala a la ética como una posible causa. La falta de “ética” o el no cumplimiento de los códigos de ética profesional, son normalmente mencionados cuando se trata de buscar culpables. Se procura cuestionar la existencia o no de tal ética profesional y analizar el origen de los códigos de procedimiento, puesto que para ser consideradas ética tales formulaciones deben ser pensadas a la luz de los fundamentos teóricos

planteados por filósofos como Aristóteles, Kant, Hegel, entre otros, desde donde se puedan tomar elementos conceptuales para sustentar una ética profesional.

Al final del documento, se exime a la ética de esa responsabilidad que le han asignado de manera equivocada, se invita a los profesionales y estudiantes de contaduría pública a estudiar de manera rigurosa este tipo de temáticas, que aunque parecen alejarse del quehacer de la profesión, constituyen el fundamento axiológico de la misma. Este documento, permite presentar desde la reflexión filosófica, elementos relacionados con la profesión, reafirmando que es totalmente necesaria la interdisciplinariedad para el fortalecimiento de la disciplina contable.

1. VISIONES FILOSÓFICAS DE LO ÉTICO

1.1 PRESENTACIÓN

El capítulo intenta exponer las visiones de lo ético, desde una perspectiva filosófica, a partir del pensamiento de cinco grandes filósofos que vivieron épocas diferentes, a saber: Aristóteles (384 - 322 a.c), Kant (1.724 - 1804), Hegel (1.700 - 1831), Marx (1.818 - 1883) y Nietzsche (1.844 - 1900). Se realiza una reseña de los postulados que en materia de ética desarrolló cada uno de los autores, con el fin de establecer los fundamentos conceptuales sobre los que se desarrollará el trabajo. Se han escogido tales autores porque cada uno de ellos, determinó desde su realidad cómo debe ser entendida la ética, aspectos necesarios de presentar al momento de plantear un análisis de los códigos de ética profesional. Los tres primeros autores aportan elementos esenciales para la conceptualización de la moral y/o ética. Sin embargo, con el fin de enriquecer la discusión se cita a Marx y Nietzsche, que con sus aportes permiten minar la confianza depositada en los planteamientos de Aristóteles, Kant y Hegel.

Aristóteles, hace un análisis de lo moral y/o ético a partir del logro de la felicidad, como el mayor de los bienes del hombre, la cual debe ser conseguida mediante el uso de las virtudes, así como la determinación del término medio que establecerá la forma de actuar de cada hombre. Kant, presenta los imperativos categóricos, como leyes individuales que tienden a la universalidad para ser cumplidas por todos los miembros del reino de los fines. Hegel, establece un sistema denominado "el sistema de la eticidad", donde la familia, la sociedad civil y el Estado son los elementos fundamentales. Marx, a pesar de no plantear directamente como a de ser pensada la moral y/o ética aporta a la discusión elementos de juicio que permiten controvertir estas ideas en el sistema capitalista. Nietzsche, por su parte, presenta a la moral como una forma de sumisión y coacción permanente que no permite la evolución del hombre y su libre desarrollo.

Entonces, lo que se pretende en este primer capítulo es plantear de manera precisa los postulados que en materia de ética han sido formulados por los autores antes mencionados, es una forma de genealogía de la ética, donde no se intenta establecer una visión unívoca de su concepto, por el contrario se hace referencia a una serie de perspectivas totalmente diferentes, que contribuirán al análisis de los códigos de ética para contadores públicos.

1.2 ARISTÓTELES Y SUS TRES VERSIONES DE ÉTICA (384 – 322 a.c)

*La virtud es una disposición voluntaria adquirida,
que consiste en un término medio entre dos extremos malos,
el uno por exceso y el otro por defecto.
La verdadera felicidad consiste en hacer el bien.*
Aristóteles

Antes de abordar los fundamentos planteados por Aristóteles, es necesario, precisar que los diálogos de los griegos no se centraban en discutir sobre las acciones morales o no morales de los hombres, su principal objetivo consiste en hacer planteamientos sobre la “buena vida para el hombre”. La “buena vida”, se representaba por el logro de la *eudaimonía* y la posesión del *areté*, términos griegos asimilados a los conceptos de “felicidad” y “virtud”, que eran las pautas a seguir para alcanzar un comportamiento ético, por lo tanto la felicidad se logra mediante la práctica de las buenas virtudes.

Aristóteles nació en el año 384 a.c. en la ciudad de Estagirita Macedonia; en el 367 a.c. ingresa a la academia donde se convirtió en discípulo de Platón y adquirió los conocimientos de Sócrates a través de su maestro. En el año 347 a.c. muere Platón y Aristóteles se aleja de Atenas; doce años después, crea su propia escuela llamada: escuela del Liceo donde se desarrolla el pensamiento aristotélico alejándose de los postulados de sus antecesores. A lo largo de su vida estudió diferentes temáticas, entre ellas la ética, escribiendo tres versiones: *Ética Nicomaquéa*, *Ética Eudemia* y *Gran Ética*, demostrando así su interés por analizar el problema de la eticidad. De tales textos se tomó los siguientes apartes: en *Ética Nicomaquéa*, los libros I, II, III y X; de *Ética Eudemia*, los dos primeros libros y de *Gran Ética* el libro I, capítulo I al XIX, donde se desarrolla todo lo relacionado con la felicidad, la virtud, el alma, lo voluntario e involuntario y el término medio, entre otros aspectos fundamentales de los postulados aristotélicos.

Aristóteles¹ deja claro que la ética se refiere a las costumbres o dicho de otra forma, la ciencia ética es lo mismo que las costumbres y hace parte de la sociología o política*. La política, tiene la propiedad de utilizar a otras ciencias para la consecución de sus objetivos. Este es el caso de la ética, porque sin carácter o cualidad moral es imposible establecer relaciones sociales o políticas. Por lo tanto,

¹ ARISTÓTELES. *Gran Ética*. España: Sarpe S.A., 1984. p. 25

* La política, es definida como la ciencia que tiene como fin fijar las normas generales de la acción que aseguren el bien de los ciudadanos y, en definitiva, de la ciudad. (ARISTÓTELES. *Ética Nicomáquea – Ética Eudemia*. Madrid: Gredos S.A., 1985. p. 130)

para alcanzar el orden político, es necesario que los hombres de la sociedad posean virtudes y buenas costumbres.

Ahora, si toda ciencia tiene un fin, el de la política es el mejor de todos los fines, pues se refiere al bien social o político. La política establece lo que se debe hacer o evitar, por lo tanto para el logro de su fin utilizará los fines de las demás ciencias como la economía y la retórica, constituyendo el bien del hombre y el de la ciudad, siendo entre éstos el más importante el bien de la ciudad. Aristóteles, se caracteriza por plantear en sus textos que todas las cosas tienden a un fin -todo en la vida de los hombres parece tender a un bien, por lo tanto el bien es aquello hacia lo que todas las cosas tienden²- esta doctrina es conocida como teleología. De igual forma se desarrollan los textos sobre ética, donde el fin último de los hombres es logro del bien máximo denominado “felicidad”.

Según Aristóteles³ existen tres tipos de bienes: los merecedores de honor, de alabanza y los bienes potenciales. Los merecedores de honor son aquellos que son mejores como el alma y la inteligencia; los merecedores de alabanza son los que por su acción merecen ser enaltecidos, y los potenciales se refieren a todo lo que el hombre posee como la riqueza, la fuerza, la belleza, y pueden ser utilizados para hacer el bien o el mal, se debe suponer que todos los bienes están a disposición del hombre bueno, para su buen uso. Existe además otra clase de bienes, que puede ser utilizado como medio para alcanzar un bien mayor; bienes que son deseados por sí mismos y otros que no; bienes que son fines y bienes que son medios para conseguir un bien mayor. Un fin perfecto es aquel que una vez conseguido no se siente ninguna necesidad por otra cosa, por lo tanto el bien mayor de la humanidad es la felicidad, pues una vez conseguida, no se siente otro deseo. La felicidad es entonces, la suma de todos los bienes, se identifica con el “bien vivir y bien obrar” y tiene una relación directa con la acción y no solo con la posesión. La felicidad es una actitud del alma no es un modo de ser⁴.

Se plantea una nueva división de los bienes⁵: bienes del alma, del cuerpo y extrínsecos. Los del alma como la virtud, los del cuerpo como la salud y la belleza y los extrínsecos como aquellas cosas que llegan a la vida de manera circunstancial como la riqueza, la autoridad o el poder. Sin embargo, los mejores bienes son aquellos que están en el alma, es decir, la virtud, la prudencia y el placer.

² Ibid. p. 129

³ ARISTÓTELES, Gran Ética. Op. Cit., p. 34

⁴ ARISTÓTELES, Ética Nicomáquea – Ética Eudemia. Op. Cit., p. 393

⁵ ARISTÓTELES, Gran Ética. Op. Cit., p. 38

Una vez establecidos los tipos de bienes, el hombre debe fijar una meta para vivir bien y a partir de ella, establecer cuales son los bienes que se obliga a poseer con el fin de conseguirla y efectuar todos sus actos con relación a este fin. Además, para la consecución de la felicidad son necesarias la virtud, la prudencia y el placer. La virtud se relaciona con la vida política, la prudencia con la vida filosófica y el placer con el goce corporal. El hombre feliz, es entonces, aquel que vive y obra bien. La felicidad, en tal caso está relacionada con las acciones y no es un modo de ser porque puede darse sin producir ningún bien. La consecución de la felicidad se liga necesariamente con los bienes exteriores, como la riqueza, los amigos, el poder.

A pesar de lo antes expuesto, se podría pensar que dicha felicidad está afectada por la buena suerte. El problema a definir aquí, es si la felicidad proviene de nosotros mismos o de una fuerza externa que puede ser llamada buena suerte. Aristóteles⁶, plantea el origen de la felicidad en el alma, como una actividad de acuerdo con la virtud, y no como un don otorgado por los dioses o por la buena suerte. No obstante, los demás bienes sí podrían considerarse conferidos por fuerzas externas y serían utilizados como medios para conseguir la felicidad. En el alma se encuentran las virtudes y el alma en sí misma es una virtud que permite vivir bien. Ahora, el fin de todo hombre es vivir y obrar bien y la felicidad está dada en el vivir bien o lo que es lo mismo lograr el bien mayor que es la felicidad. La felicidad, entonces, está dada por el vivir bien de acuerdo a las virtudes, por lo tanto la felicidad es una actividad.

Las virtudes se encuentran en el alma y ésta se divide en dos partes: racional e irracional. En la parte racional radican: la prudencia, la astucia y presencia de ánimo, la sabiduría, la formación o educabilidad, la memoria, y otras cosas del mismo género. Y en la parte irracional radican lo que llamamos las virtudes, la templanza, la justicia, la fortaleza, y todas cuantas, arraigadas en el carácter, son dignas y merecedoras de alabanza⁷. Siendo las virtudes el tema que nos interesa tratar, se debe decir que ellas estando ubicadas en la parte irracional del alma, pueden destruirse por el exceso o por el defecto, esto no solo ocurre con lo relacionado a las virtudes sino también en una gran cantidad de bienes que poseen los hombres como lo son la salud y la fuerza, pues éstas, pueden verse afectadas por los excesos o defectos y por lo tanto para conservarlas es necesario hacer un uso moderado de cada una de las acciones que las afectan.

⁶ ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea – Ética Eudemia*. Op. Cit., p. 147

⁷ ARISTÓTELES, *Gran Ética*. Op. Cit., p. 43

Aristóteles⁸, plantea un ejemplo muy claro donde se explica el uso del exceso y el defecto. Si la fortaleza es considerada una virtud, quien actúa de forma intrépida y sin temor ni siquiera a los dioses puede ser tildado de loco y aquel que le teme a todo, se convertiría en cobarde, por tal razón la fortaleza está dada en el término medio entre estas dos formas de actuar.

Al referirse a la virtud ética, Aristóteles⁹ plantea lo siguiente: la ética proviene de la palabra *ethos* que significa costumbre o hábito; luego, la virtud ética se da por habituación. Es decir, que ninguna de las virtudes nace naturalmente en el hombre ni tampoco en contra de la naturaleza, son consecuencia de las costumbres y por lo tanto pueden ser alteradas y perfeccionadas en cualquier momento de la vida. Las virtudes se adquieren a través de su uso, a diferencia de los sentidos que primero se poseen y luego son usados.

En el alma se pueden establecer tres tipos de manifestaciones: las pasiones, facultades y modos de ser*. Las virtudes no son pasiones, porque no determinan a un hombre como bueno o malo por sus afectos, sino por el uso de las virtudes; tampoco podrían considerarse facultades pues el hombre no es bueno ni malo por tener la capacidad para sentir pasiones, luego, las virtudes son modos de ser.

La virtud, entonces queda supeditada a estas manifestaciones, que determinan el bien o mal obrar, luego debe existir en el alma una recta disposición que permita establecer el término medio y actuar conforme a él consiguiendo la habituación en esta forma de actuar. Sin embargo, hay otros sentimientos que son malas acciones en sí mismas, es decir, en la acción de matar, no podría aplicarse lo antes expuesto, no es menos asesino el que mata a una persona que aquel que mata a tres o más, la acción en sí misma es recriminada y censurada por la sociedad, de igual forma, pueden ser consideradas otras que atentan contra las leyes generales de la humanidad.

El término medio es pues, inferior al exceso y superior al defecto. Aristóteles¹⁰, plantea que la naturaleza de los hombres los hace tender a la intemperancia y deshonestidad, por lo tanto aquellas cosas a las que los hombres son más

⁸ ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea – Ética Eudemia*. Op. Cit., p. 171

⁹ ARISTÓTELES, *Gran Ética*. Op. Cit., p. 46

* *Pasiones*: Apetencia, ira, miedo, coraje, envidia, alegría, amor, odio, deseo, celos, compasión y en general todo lo que va acompañado de placer y dolor. *Facultades*: Aquellas capacidades en virtud de las cuales se dice estamos afectados por estas pasiones. *Modo de ser*: Aquello en virtud de lo cual nos comportamos bien o mal respecto de las pasiones. (ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea – Ética Eudemia*. Op. Cit., p. 165)

¹⁰ ARISTÓTELES, *Gran Ética*. Op. Cit., p. 50

propensos por naturaleza, seguramente serán contrarias al término medio. Por esto, dice Aristóteles: “ser bueno es algo trabajoso y difícil¹¹”.

En la determinación del término medio, es necesario hacer uso de la parte racional del alma, la cual se divide en dos: científica y razonadora. Ahora bien, en el alma existen tres cosas que determinan las acciones: la sensación, el intelecto y el deseo. La sensación no puede ser considerada como principio de ninguna acción; el deseo, es la afirmación o negación de un pensamiento, por lo tanto al referirse a la virtud ética el papel del intelecto consiste en elegir algo por ser bueno y el deseo debe perseguir esta elección. Luego, el principio de toda acción es la elección.

El principio de la acción es, pues, la elección –como fuente de movimiento y no como finalidad-, y el de la elección es el deseo y la razón por causa de algo. De ahí que sin intelecto y sin reflexión y sin disposición ética no haya elección pues el bien obrar y su contrario no pueden existir sin reflexión y carácter¹².

El alma posee cinco habilidades con las que determina la verdad, dada a través de la afirmación o negación de algo, ellas son: el arte, la ciencia, la prudencia, la sabiduría y el intelecto. El arte, es un modo de ser productivo acompañado de razón verdadera¹³; la ciencia, es un modo de ser demostrativo y a esto pueden añadirse las otras circunstancias dadas en los Analíticos; en efecto, cuando uno está convencido de algo y le son conocidos sus principios, sabe científicamente¹⁴; la prudencia, es un modo de ser racional, verdadero y práctico, respecto de lo que es bueno para el hombre¹⁵; la sabiduría, es la excelencia de un arte, es la más exacta de las ciencias, es intelecto y ciencia; el intelecto, tiene por objeto la formulación de los principios de lo científico. Las virtudes reflejadas en las acciones, determinan el modo de ser de los hombres. Luego, el aplicar las virtudes no necesariamente constituye al hombre como virtuoso, para que esto sea así, es necesario que él sepa lo que hace, las elija por sí mismas y actúe de forma indeleble, por lo tanto, el conocimiento de las virtudes no es suficiente.

Conocer lo que se hace, sabiendo que el término medio es algo relativo a cada persona, determinado por la razón y la elección de las virtudes por sí mismas; se encuentra relacionado con los actos voluntarios e involuntarios, lo que implica que

¹¹ Ibid. p. 51

¹² Ibid. p. 269

¹³ Ibid. p. 272

¹⁴ Ibid. p. 271

¹⁵ Ibid. p.274

está en manos de los hombres el actuar conforme a las virtudes o no, pues tiene la posibilidad de elegir y realizar las acciones acorde a su elección. El principio de la acción es un acto de voluntad de acuerdo con la razón, sin embargo, los hombres actúan de diferente manera en cada circunstancia y aunque como ya se dijo, tenga la facultad o el poder para ser bueno o malo, el simple deseo de serlo no es suficiente. Aquí, entonces, parece que no está del todo en nuestras manos el ser buenos, porque para obrar virtuosamente es necesario obrar con voluntad.

De manera absoluta y simple hay que decir que se hace libre y voluntariamente, lo que obramos cuando estamos ajenos a toda coacción¹⁶ [...] Parece, pues, que cosas involuntarias son las que se hacen por fuerza o por ignorancia¹⁷.

Existen acciones que son involuntarias en sí mismas porque están determinadas por una coacción y sin embargo pueden ser consideradas también como voluntarias por haber sido elegidas, así sea con el fin de evitar consecuencias nocivas. Aquí, entonces, es labor complicada poder determinar lo que se debe hacer o lo que se debe elegir. Por lo tanto, lo forzoso sería aquello cuyo principio es externo y en lo que el hombre no tenga ninguna intervención; lo involuntario es todo lo que se hace por fuerza e ignorancia y lo voluntario está determinado por el conocimiento de las acciones.

Existe una diferencia entre voluntad y elección. La elección consiste en escoger una cosa a preferencia de otra, y esta cosa escogida debe representar lo mejor sobre lo peor. Sin embargo, para llegar a una elección es necesario hacer uso de la inteligencia y de la deliberación, mientras que lo voluntario no requiere de tal condición. Por consiguiente, no todo lo voluntario es deliberado, pensado o elegido; pero todo lo que elegimos es sí voluntario¹⁸. En los códigos de ética, se podría dar tal situación, ya que se elige seguirlos pero sin deliberación, dejando de lado la posibilidad de controvertir dichas normas y de elegir las por ellas mismas como fin último y no como medio.

Para terminar, es preciso retomar lo dicho por el estagirita:

“Suponiendo que yo conozco todo esto, ¿llegaré en verdad a ser, de una manera inmediata, un hombre feliz?”. Los hombres, en efecto,

¹⁶ ARISTÓTELES, Gran Ética. Op. Cit. p. 56

¹⁷ ARISTÓTELES, Ética Nicomáquea – Ética Eudemia. Op. Cit. p. 178

¹⁸ ARISTÓTELES, Gran Ética. Op. Cit. p. 65

imaginan que esto es así. Y, sin embargo, no lo es. Ninguna de las demás modalidades del conocimiento confiere al que la posee el poder de usar de ella y obrar según ella; sino tan sólo confiere la posesión o el hábito de la misma. Tampoco en este caso el conocimiento de estas cosas confiere el poder de hacer uso de ellas –ya que definimos la felicidad como una actividad–, sino tan sólo su posesión; y la felicidad no consiste en el conocimiento de las cosas que integran, sino que viene y se produce usando de ellas. Ahora bien, el uso de estas cosas, y cómo hay que obrar de acuerdo con ellas, no es labor del presente tratado darlo; porque, en realidad, ninguna otra rama del conocimiento o la ciencia confiere el uso de la misma, sino tan sólo su posesión¹⁹.

Con relación a las causas de la acción, existe una diferencia entre las ciencias, las artes y las acciones y todo aquello que se relacionan con éstas últimas; en las dos primeras el principio ya definido o determinado, mientras que en las acciones y donde hay lugar a la elección no se recurre a ningún principio, lo que se hace es deliberar con nosotros mismos sobre cómo se debe realizar tal acción, generando como consecuencia la posibilidad del error, pues existe una gran incertidumbre sobre el resultado de la elección. Esto ocurre cuando se busca el término medio entre los excesos y los defectos.

1.3 EL IMPERATIVO CATEGÓRICO DE KANT (1724 – 1804)

*La moral es una ciencia que enseña,
no como hemos de ser felices,
sino cómo hemos de llegar a ser dignos de la felicidad.*
Kant

Kant desarrolla su pensamiento filosófico en la época de la ilustración donde todo debe ser explicado a través de la razón, constituyendo una nueva corriente filosófica conocida como el criticismo, con la que alteró el orden filosófico instituido hasta el momento. Al quedar en la razón la explicación de todos los fenómenos, el criticismo de Kant, pretende determinar los fundamentos de la filosofía desde la razón. Es un sistema en donde se establece una serie de razones como la teórica, práctica, estética, religiosa, jurídica; las cuales actúan dentro de dicho sistema, estableciendo la cultura humana representada en la ciencia, la moral, el arte, etc. Kant, dedicó varios de sus escritos a tratar el tema de la moral, desde su corriente filosófica. Para precisar la visión Kantiana de la moral se recurrió a lo planteado en su libro: “Fundamentación metafísica de las costumbres”.

¹⁹ Ibid. p. 165

Para Kant²⁰, en el mundo no hay nada que se considere como bueno en su totalidad, las cualidades de los hombres son buenas o deseables pero al mismo tiempo pueden ser consideradas malas y dañinas, entonces, es necesaria una “buena voluntad” o un “buen carácter” en cada hombre que determine su buen uso. De igual forma, podrían calificarse todas aquellas cosas que contribuyen al logro de la felicidad, como el poder y la riqueza, éstas además de producir buenas cosas, pueden conducir a la arrogancia, es por eso que la buena voluntad debe cambiar la influencia de esas acciones sobre la felicidad. Sin buena voluntad, no es posible ser dignos de la felicidad.

La voluntad no se logra medir como buena o no, con relación a los resultados que se obtengan de su aplicación, por el contrario, debe ser considerada buena en sí misma por ser un fin y no un medio. Kant plantea que, cuando aún, contando con la buena voluntad no es posible alcanzar un propósito, ésta debe ser considerada como buena pues tiene un valor propio que no lo determina el resultado de las acciones o el cumplimiento de los objetivos, luego siempre al final de todo queda la buena voluntad.

Sin embargo, si se afirma que el fin de todo hombre es lograr la felicidad, se podría considerar que la naturaleza misma diseñaría o escogería los medios necesarios a utilizar para lograr este propósito y los mismos podrían darse a través del instinto natural y no sería necesaria la razón, es más, quienes utilizan la razón para determinar sus acciones pueden asegurar que han logrado más penas que la misma felicidad, entonces, ¿Qué objetivo tiene la razón para ser considerada la que determina la voluntad?, la razón, es pues, una facultad práctica, es decir, una facultad que debe tener influjo sobre la voluntad, resulta que el destino verdadero de la razón tiene que ser el de producir una voluntad buena, no en tal o cual respecto, como medio, sino buena en sí misma²¹. La buena voluntad debe ser considerada como el bien supremo, al cual deben estar supeditadas las demás acciones y deseos.

Ahora bien, para lograr que la voluntad tenga ese valor propio y se considere un fin en sí misma, se obliga a suponer al deber como aquel que la contiene y la limita bajo ciertos obstáculos particulares. El deber, exige ser analizado, porque aunque se realicen acciones conforme a éste, no necesariamente significa que se hacen por deber, luego tales acciones están determinadas por sentimientos como la inclinación inmediata o por una intención egoísta del sujeto. Una explicación

²⁰ KANT, Manuel. Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres. México: Porrúa S.A., 1983. p. 21

²¹ Ibid. p. 23

más sencilla de estas palabras, se logra a través del siguiente interrogante, tal como lo plantea Kant²²: ¿será por deber que un comerciante no le cobra más dinero a un comprador inexperto en un sitio comercial?, su proceder se encuentra determinado por su propio bienestar y no por el hecho de sentir una inclinación inmediata hacia el comprador, o por defenderlo, entonces, su actuar está guiado por una acción netamente egoísta. Toda acción que realice el hombre conforme al deber pero no por éste, debe ser considerada sin contenido moral. Es decir, el contenido moral de una acción viene a ser determinado por el cumplimiento del deber.

Conservar la vida sería uno de los deberes principales del hombre, al igual que la felicidad. Está claro que todos los hombres tiene una inclinación hacia el logro de la felicidad, entendida como la sumatoria de todas las inclinaciones, sin desconocer que algunas de ellas deban ser interrumpidas. Sin embargo, el hombre, no ha podido determinar claramente un concepto de felicidad, tal vez porque depende de cada persona, hay quienes prefieren disfrutar cada momento de su vida sin pensar en una felicidad total, pues la vida está llena de momentos alegres y penosos. De todas formas, la felicidad como tendencia universal propia del hombre, determina la voluntad, es decir, se convierte en una especie de ley donde cada hombre se obliga a procurar su propia felicidad, no por inclinación, sino por deber, y sólo entonces tiene su conducta un verdadero valor moral²³.

La acción para ser considerada con valor moral debe excluir los fines por los cuales se realiza, se obliga a constituirse como fin y no como medio, conforme a su propósito o por el principio del querer. El deber es la necesidad de una acción por respeto a la ley²⁴, el respeto está dado en tanto el sujeto cumpla la ley o máxima* aunque lleve implícito el sometimiento de sus propias inclinaciones. El bien moral, se encuentra determinado por el cumplimiento de la ley y no por los efectos o principios por los cuales se pueda derivar una acción, ya que esos podrían establecer las acciones sin necesidad de utilizar la voluntad, es decir, la acción estaría guiada por la inclinación u otras causas. Luego, el cumplimiento de ley práctica es una acción determinada por la voluntad y realizada por un ser racional.

Ahora bien, la ley práctica tiene que establecerse de forma universal, es decir, yo no debo obrar nunca más que de modo que pueda querer que mi máxima deba

²² Ibid. p. 24

²³ Ibid. p. 25

²⁴ Ibid. p. 26

* Máxima, es el principio objetivo del querer; el principio objetivo –esto es, el que serviría de principio práctico, aun subjetivamente, a todos los seres racionales, si la razón tuviera pleno dominio sobre la facultad de desear- es la ley practica (Ibid. p. 26)

convertirse en ley universal²⁵. La ley práctica, entonces, debe ser el principio de la voluntad y del deber en cualquier región. Para fijar las máximas, es necesario que el sujeto sea racional y no se valga de su razón vulgar para determinarlas, pues esto implicaría la destrucción propia de la máxima. Al formular una máxima, debe preguntarse si se quiere que la máxima se convierta en ley universal. Cuando la respuesta a esta pregunta es negativa, la máxima es reprobable, no por el daño que pueda causar sino por no poder configurarse como principio de la ley universal. En el momento de dar cumplimiento a una ley universal el sujeto no conoce el fundamento de dicha ley, sin embargo por respecto a la ley práctica y en cumplimiento del deber, se obliga a cumplirla conforme a la buena voluntad.

Aún habiendo establecido cada uno de los elementos que constituyen el cumplimiento del deber en una acción, es tarea difícil asegurar que cada acción realizada conforme a éste sea derivada del cumplimiento del deber puro y por lo tanto resulta imposible determinar el valor moral en una acción, porque cuando se trata del valor moral no importan las acciones, que se ven, sino aquellos íntimos principios de las mismas, que no se ven²⁶. Por lo tanto, es necesario tener claro que no importa que no existan acciones realizadas según los preceptos del deber, sino que la voluntad es determinada por la razón con fundamentos *a priori*. Es así como la ley de la moralidad es absolutamente necesaria, aplicable a todos los hombres y por supuesto a todos los seres racionales en general.

Los principios de la moralidad, se basan en la razón pura y no en ejemplos de experiencias vividas, que pueden definirse como el conocimiento vulgar. Entonces, Kant²⁷ plantea que es necesario establecer los principios de la moralidad desde la filosofía pura, definida por él, como la metafísica de las costumbres y una vez consolidada y perfeccionada se llevaría este conocimiento al pueblo para ser filosofía práctica popular. Luego, todos los conceptos morales tienen su origen en la razón y son por ello completamente *a priori*, por lo tanto no deben buscarse en el conocimiento empírico. A partir de esto, sería totalmente ilógico tratar de establecer lo moral sin antes tener el conocimiento sobre la metafísica de las costumbres.

La metafísica, requiere necesariamente de la razón para enunciar leyes generales, que vayan acordes con el concepto del deber. Si todo en la naturaleza se rige de acuerdo a unas normas naturales, existe en el mundo un ser que a través de la razón puede determinar su actuar, es así como el hombre tiene la capacidad para formular sus propias leyes y ejecutarlas según su voluntad, configurándose así la

²⁵ Ibid. p. 27

²⁶ Ibid. p. 30

²⁷ Ibid. p. 32

razón práctica. De igual forma se puede afirmar que si la razón determina la voluntad y las acciones derivadas de éstas son objetivas entonces también tendrán que ser consideradas subjetivas. Luego, la voluntad es una facultad de no elegir nada más que lo que la razón, independientemente de la inclinación, conoce como prácticamente necesario, es decir, bueno²⁸.

Cuando se ha formulado un principio objetivo y éste es un mandato de la razón se denomina imperativo, es decir, un imperativo es entendido como “debe ser”, estableciéndose una relación entre ley, razón y voluntad. Los imperativos pueden ser hipotéticos y categóricos, los primeros son aquellos que mandan la ejecución de una acción como medio para conseguir otra cosa, mientras que los categóricos mandan una acción por sí misma, sin tener un fin posterior, la acción es objetivamente necesaria. El imperativo hipotético es un medio y el categórico un fin en sí mismo y por lo tanto la acción es buena en sí misma.

De los imperativos hipotéticos pueden derivarse otra serie de imperativos como lo son los de habilidad, asertóricos y la sagacidad, todos éstos utilizados como medios para lograr un bien mayor como la salud o la felicidad. Luego, el imperativo categórico es el que constituye el imperativo de la moralidad, pues a través de él se formulan las leyes que se derivan de necesidades incondicionadas y objetivas, dándole a éstas un valor universal y de obligatorio cumplimiento conforme al deber y aún en contra de las inclinaciones propias de cada ser racional. En el caso de los imperativos hipotéticos, éstos son formulados de acuerdo el fin que persiguen y pueden ser transmitidos de unos a otros por consejos derivados de la experiencia, y sería imposible determinar en algunos casos que los efectos conseguidos por su aplicación sean totalmente efectivos como para llegar a considerarlos como preceptos universales, tal es el caso de la felicidad, pues ésta es una idea que depende de cada ser racional y por lo tanto no se puede formular un imperativo que garantice el logro de la felicidad plena para un ser racional, por lo tanto la formulación de los imperativos hipotéticos no representa ningún problema en sí.

Por su parte los imperativos categóricos, sí presentan un cierto grado de dificultad, ya que éstos como se ha expuesto deben ser un fin en sí mismo y constituirse como ley universal. Ahora bien, conociendo que este imperativo no puede formularse mediante el uso de la experiencia ni existen posibles ejemplos que nos pueden ayudar a configurarlos, es necesario, hacer sus formulaciones de carácter *a priori*, de tal manera que el imperativo categórico constituya la ley práctica y los imperativos hipotéticos los principios de la voluntad. Es decir, los imperativos hipotéticos dejan la posibilidad a la voluntad de ser seguidos o no conforme al fin

²⁸ Ibid. p. 34

que pretendan conseguir, mientras que los imperativos categóricos deben constituir un mandato incondicionado y no deja a la voluntad la posibilidad de evitar su cumplimiento.

El imperativo categórico, sería entonces la necesidad de una máxima de conformarse con esa ley, y la ley, empero, no contiene ninguna condición a que esté limitada, no queda, pues, nada más que la universalidad de una ley en general, a la que ha de conformarse la máxima de la acción [...] El imperativo categórico es, pues, único, y es como sigue: obra sólo según una máxima tal que puedas querer al mismo tiempo que se torne ley universal²⁹. Ahora bien, si el imperativo categórico debe constituir una ley universal, es necesario entender que la universalidad de la ley constituye la naturaleza, pues todo en ella se encuentra determinado por leyes universales, luego el deber estaría determinados por: obra como si la máxima de tu acción debiera tornarse, por tu voluntad, ley universal de la naturaleza³⁰. Si el imperativo categórico es el imperativo moral entonces el juicio moral está determinado por esta misma ley.

El imperativo categórico tiene una relación directa con el deber, pues éste solo puede darse a través de los imperativos categóricos y no en los hipotéticos, el deber es aquel que da sentido e impone la forma de ejercer las acciones. Por lo tanto, el imperativo categórico nace en forma *a priori*, es una ley universal de la naturaleza y es necesario cumplirla por deber. Entonces, el deber es una necesidad practico-incondicionada para todos los seres racionales –que son los únicos a quienes un imperativo puede referirse-, y sólo por eso ha de ser ley para todas las voluntades humanas³¹. Así que también pueden haber acciones que se deriven de ciertas actitudes y que pueden tener algún componente de razón humana pero donde su ejercicio no implique el uso de la voluntad, se podrían establecer como máximas pero no llegarían a constituirse leyes de la moralidad. Luego, la metafísica planteada por Kant se dedica a establecer las leyes de lo que debe suceder o leyes prácticas con el uso de la razón determinante de la conducta y hacerlo obligatoriamente *a priori*.

Entonces, definamos los conceptos básicos a tener en cuenta para la formulación de los imperativos categóricos: la voluntad, es la facultad de determinarse a sí mismo para obrar conforme a ciertas leyes y esta facultad solo radica en los seres racionales; el fin, es el fundamento objetivo de la voluntad y si éste nace de la razón pura debe valer para todos los seres racionales. Existen dos clases de fines: fines subjetivos, que son utilizados como medios y fines objetivos aquellos que

²⁹ Ibid. p. 39

³⁰ Ibid. p. 40

³¹ Ibid. p. 42

son fines en sí mismos, es decir, constituyen motivos y son aplicables a todo ser racional. Un fin en sí mismo es el hombre o todo ser racional. Existe una diferencia entre los seres racionales denominadas personas y aquellos que no dependen de nuestra voluntad sino de la naturaleza, denominados cosas. Las personas constituyen fines en sí mismas y por lo tanto no deben ser usados como medios; luego, el imperativo categórico tiene que responder también a la voluntad humana, en el sentido de que todo aquello que es bueno para un hombre debe ser bueno para todos. Ahora, con este nuevo elemento, el imperativo categórico será: obra de tal modo que uses la humanidad, tanto en tu persona como en la persona de cualquier otro, siempre como un fin al mismo tiempo y nunca solamente como un medio³². La humanidad, entonces, se constituye como principio objetivo que limita la libertad para ejercer las acciones.

El principio de la moralidad, está determinado por lo expuesto anteriormente, el hombre se obliga a cumplir con las leyes por deber, sin embargo, estas leyes son establecidas por él mismo, por su propia voluntad, y responden a una legislación universal y natural, por lo tanto la ley no significa en este caso sumisión, ya que es él quien la determina y la considera necesaria, de ser diferente no sería apropiada para el mandato moral. Esto es denominado por Kant³³ como la autonomía de la voluntad. El ser racional por el hecho de poder establecer sus propias leyes y poder juzgarse a sí mismo, constituye el concepto del reino de los fines. Definiendo como reino, el enlace sistemático de distintos seres racionales por leyes comunes³⁴ y como las leyes son las que determinan los fines a partir de su validez universal. Es decir, que el reino de los fines esta conformado por todos los seres racionales donde el hombre debe ser visto como fin en sí mismo y no como un medio. En este reino puede ser miembro o jefe, miembro cuando es legislador universal y al mismo tiempo supeditado al cumplimiento de las leyes universales que otros miembros formulen y jefe cuando es legislador pero no se somete a la voluntad de ningún miembro. La capacidad de legislar que tiene cada miembro del reino de los fines está dada por la libertad de la voluntad. La moralidad consiste, pues, en la relación de toda acción con la legislación, por la cual es posible un reino de los fines³⁵. En tal situación el ser racional debe propender porque su máxima se convierta en ley universal y su voluntad en legisladora.

Kant³⁶ afirma que en el reino de los fines todo tiene alguna de estas cualidades: precio o dignidad, tienen precio aquellas que pueden ser sustituidas por algo equivalente y tienen dignidad aquello que no permite nada equivalente. Existen

³² Ibid. p. 45

³³ Ibid. p. 52

³⁴ Ibid. p. 47

³⁵ Ibid. p. 48

³⁶ Ibid. p. 48

cosas que tienen precio comercial y otras precio de afecto, las que sirven para constituir un fin en sí mismo y no tiene un valor relativo sino interno esta dado por la dignidad. Entonces, en el reino de los fines, la moralidad y la humanidad son las dos condiciones que tienen una dignidad. En el reino de los fines, el ser racional como sujeto legislador y al mismo tiempo estando sometido a estas leyes, nunca va a estar obligado a seguir las leyes de la naturaleza pues sus máximas tienen la posibilidad de convertirse en universales. Sin embargo, el hecho de que sean leyes universales y de necesario cumplimiento no es suficiente para que esto suceda debe existir un respeto por éstas, lo que le da la calidad de dignidad a sus acciones. Por lo tanto el hombre que conserva su autonomía obrando según sus leyes tiene un fundamento de dignidad tanto con la naturaleza humana como con la racional.

Luego, las máximas tienen tres elementos fundamentales: la forma: son universales y elegidas de tal forma que puedan serlo; la materia: el ser racional es fin en sí mismo; determinación integral: todas las máximas deben estar acordes con el posible reino de los fines. En este reino, la voluntad debe ser absolutamente buena y al convertirse la máxima en ley universal, la voluntad no puede contradecirse consigo misma, y esto es el llamado *imperativo categórico*. La fórmula de la voluntad buena según Kant es: obra según máximas que puedan al mismo tiempo tener por objeto a sí mismas, como leyes naturales universales³⁷. Luego, el reino de los fines es solo posible cuando el ser racional que vuelve sus máximas leyes universales, se impone a sí mismo éstas y no son externas a su mundo, es pretender hacer del mundo de los fines una analogía con la naturaleza.

La moralidad, entonces, es la relación de las acciones con la autonomía de la voluntad, esto es, con la posible legislación universal, por medio de las máximas de la misma³⁸. Al existir leyes en el reino de los fines, existen también los conceptos de prohibición y de lo que es permitido. Se entiende por permitido, todo aquello que esté acorde con la buena voluntad y todo lo contrario será prohibido y toda aquella acción que sea necesaria en sí misma es cumplida por deber. La voluntad, tiene autonomía si se posee la capacidad de elegir según su concordancia con las leyes del reino de los fines, es una regla práctica y constituye la autonomía el único principio de la moral y se convierte en un imperativo categórico. Existen también posibles vicios en la búsqueda de las leyes universales, pues si están determinadas por un objeto y no por su relación con la voluntad no es posible considerarlas como imperativos categóricos, la diferencia es explicada por Kant de la siguiente manera: cuando una ley está determinada por el objeto, plantearía: "no debo mentir, si quiero conservar la honra", mientras que si está conforme a la voluntad y se constituye como ley universal (imperativo

³⁷ Ibid. p. 50

³⁸ Ibid. p. 51

categorico) diría: “no debo mentir, aunque el mentir no me acarree la menor vergüenza³⁹”.

Los principios de la moralidad tienen que ser productos del uso de la razón, constituyen ley universal necesaria para todas las personas sin ninguna distinción, así que nunca podrán ser determinados de forma empírica, pues ésta procede de las condiciones particulares de cada persona. Todo lo que deriva de la razón tiene indiscutiblemente una tendencia a la perfección, los principios morales deben tender a ella. Existe un elemento adicional en el tratado sobre la moralidad, es el concepto de libertad. La libertad al igual que la moralidad es aplicable sólo para los seres racionales, es decir, la idea de libertad tiene también una relación directa con las leyes bajo las cuales se obra. Luego, la voluntad buena se obliga a tener a la libertad como propiedad de los seres racionales. No obstante, la libertad no es algo real ni en el ser racional, ni en la naturaleza por eso el concepto de libertad no puede expresarse; la libertad, entonces, es una mera idea de la razón. De esta manera todo ser racional hace uso de la razón, la voluntad y obra según su idea de libertad. Aún cuando el ser racional obra según su libertad, está sujeto al cumplimiento de las leyes universales por él formuladas, es decir, la ley moral obliga a su cumplimiento, esto genera una posible contradicción entre la idea de la libertad y la ley moral, pero las leyes morales son al mismo tiempo producto de la voluntad buena y necesariamente libres.

Al explicar la forma de hacer posible el imperativo categorico (ley moral), Kant presenta la existencia de mundos, denominados: inteligible y sensible. Al mundo inteligible pertenecen todos los seres racionales, por hacer uso de la inteligencia y considerar la voluntad como la causa de sus acciones; en el mundo sensible las acciones son productos de otras circunstancias como la inclinación o los apetitos, es decir, en este mundo no es necesaria la autonomía de la voluntad para ejecutar una acción, pues éstas se rigen por las leyes de la naturaleza. El ser racional, entonces pertenece tanto al mundo inteligible como al sensible y el mundo inteligible contiene al sensible. Luego, la ley moral es solo posible en el mundo inteligible y por lo tanto los imperativos categoricos; la idea de felicidad se daría entonces en el mundo sensible. Kant afirma: “así son posibles los imperativos categoricos, porque la idea de libertad hace de mí un miembro de un mundo inteligible; si yo no fuera parte más que de este mundo inteligible, todas mis acciones serían siempre conformes a la autonomía de la voluntad⁴⁰”. Si el hombre hace parte del mundo inteligible y del sensible al mismo tiempo y en el primero formula las leyes universales de la moral con el uso de su buena voluntad, estas leyes deben ser también para su mala voluntad generada en el mundo sensible,

³⁹ Ibid. p. 52

⁴⁰ Ibid. p. 60

es decir, las leyes del mundo inteligible deben ser aplicables al mundo sensible y reconocer su autoridad sobre los deseos generados en éste último.

1.4 EL SISTEMA DE LA ETICIDAD EN HEGEL (1770 – 1831)

La eticidad es la idea de la libertad, como bien viviente que tiene en la autoconciencia su saber, su querer y, por medio de su actuar, su realidad, actuar que tiene a su vez en el ser ético su fundamento en y por sí y su fin motor.
Hegel

Hegel debe ser tratado teniendo en cuenta los momentos históricos en los que escribió sus obras, fue el período de la revolución francesa, donde el capital había alcanzado su máximo desarrollo, lo que generó la separación del individuo con sus grupos sociales (familia, feudo, iglesia). En esta situación el individuo inicia su dependencia al trabajo en las grandes industrias y fábricas de la época y se crea la denominada sociedad civil y la división de clases sociales. Desarrolló su pensamiento en los albores de la modernidad, los cambios sustanciales en las relaciones sociales y políticas generaron un nuevo trabajo para los filósofos, era necesario establecer la nueva forma del estado bajo las nuevas condiciones sociales. Hegel, propuso el estado ético donde el individuo pudiera desarrollarse a través del derecho, la moralidad y la eticidad, como fundamento de los más altos valores de la humanidad. Planteamientos presentados principalmente en dos textos: Fenomenología del Espíritu y Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política.

Hegel, analiza y construye sus postulados a partir del establecimiento de sistemas, entre ellos, el sistema de la eticidad, el cual está conformado por el derecho, la moralidad, la eticidad y el estado. Dentro de éstos, el objetivo es estudiar la moralidad y la eticidad desde la perspectiva hegeliana. La filosofía del derecho propuesta por Hegel tiene como objetivo determinar la idea o concepto de derecho, palabras que pueden ser utilizadas como sinónimos y sin embargo, son diferentes sustancialmente. La idea es desarrollada a través de la filosofía y el concepto es la determinación abstracta del conocimiento, la idea y el concepto son entonces dos elementos complementarios no podría darse el concepto sin la idea y viceversa. Tratar el tema del derecho es remitirse a una parte de la filosofía.

El precepto del derecho es, por lo tanto: sé una persona y respeta a los demás como personas⁴¹. La calidad de persona está dada cuando el sujeto hace uso de su voluntad libre, es decir, es capaz de autodeterminarse y sin embargo, sigue siendo libre consigo mismo; luego, debe tener conciencia de sí no solo como algo concreto determinado por la voluntad natural, sino también como el sujeto abstracto que se asume como objeto y fin a la vez. Ahora bien, el derecho no se determina a partir de la voluntad individual, se limita inicialmente a establecer jurídicamente prohibiciones que garanticen el no atentar contra la personalidad y todo aquello que se relacione con ésta.

El derecho se da en primer lugar por la libertad inmediata que está determinada por: la propiedad, donde la voluntad determina la libertad de un individuo consigo mismo; la relación del sujeto con sus semejantes, en que cada uno tiene existencia como propietario y sus relaciones se derivan de una voluntad común y el respecto a sus derechos (contrato); sin embargo, la voluntad individual del sujeto es diferente a la de sus semejantes cuando ésta se opone a sí misma y es injusta. El derecho tiene como origen la voluntad libre, considerándola como su sustancia; luego, el derecho permite la realización de la libertad. El mundo ético viviente es el espíritu de la verdad; tan pronto como el espíritu llega al saber abstracto de su esencia, la eticidad desciende a la universalidad formal del derecho⁴². La ética necesita del derecho como elemento regulador entre las libertades y voluntades subjetivas, es llevar a lo objetivo una serie de aspectos que den lugar al respeto.

En la moralidad la libertad está determinada por la subjetividad de la voluntad, el punto de vista de la moral es el punto de vista de la voluntad en cuanto por sí es infinita y no meramente en sí⁴³. Es decir, la voluntad moral está estipulada por la autodeterminación del sujeto, por sus fines y propósitos y éste no puede ser juzgado por el uso de su voluntad libre, donde no importan las condiciones exteriores, aquí la libertad existe por sí. La voluntad libre se encuentra determinada por la voluntad subjetiva, luego, la moral es el derecho de la voluntad subjetiva.

Ahora bien, la idea de subjetividad es también objetividad. La voluntad debe darse a través del uso del entendimiento y no de la especulación, por lo tanto no solo se piensa su contenido sino también su forma y la forma es el fin de la voluntad,

⁴¹ HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Buenos Aires: Sudamericana S.A., 1975. p. 72

⁴² Hegel, Georg Wilhelm Friedrich. Fenomenología del Espíritu. Santafé de Bogotá D.C.: Fondo de Cultura Económica S.A., 1993. p. 261

⁴³ HEGEL, Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Op. Cit. p. 139

aunque el fin es concebido primero como algo subjetivo se obliga a ser también considerado como objetivo para la realización del fin. En otras palabras si la voluntad es algo universal e infinito, el contenido de la voluntad subjetiva corresponde a trascender de lo universal dándole la calidad de objetividad a la realización del fin.

La conciencia moral como determinación netamente subjetiva, implica en términos de Hegel el “hundimiento dentro de sí”, es decir, aquí el hombre se encuentra consigo mismo y está libre de toda exterioridad o determinación ajena a él. La verdadera conciencia moral es la disposición del querer lo en y por sí bueno. Tiene por lo tanto principios firmes y éstos son para ella determinaciones objetivas por sí y deberes⁴⁴. Es así como lo subjetivo debe ser entendido como objetividad, dándole a lo subjetivo contenido propio.

Esta unión entre subjetividad y objetividad, es lo que Hegel ha denominado el “espíritu absoluto”, determinado por la armonía entre la forma y el contenido, construyendo la realidad de acuerdo con la idea de concepto. Hegel, deidifica este espíritu absoluto, pues implica la connotación de Dios en el mundo, eliminando la separación entre criatura y creador. Existen tres formas del espíritu, entendido como sujeto y objeto de la autoconciencia. El espíritu subjetivo, donde el hombre se encuentra consigo mismo. El espíritu objetivo, que se realiza en: el derecho como existencia inmediata de la libertad, la moralidad como voluntad en cuanto por sí es infinita y expone el lado real del concepto de libertad⁴⁵, y la eticidad como idea de la libertad como bien viviente que tiene en la autoconciencia su saber y querer⁴⁶. Y por último, el espíritu absoluto donde se unen la subjetividad con la objetividad, donde el derecho, la moral, la eticidad, la sociedad civil y Estado como totalidad ética, son conceptos a él ligados. Es aquí donde el hombre alcanza su autorealización.

El derecho formal, señala una serie de prohibiciones que son negativas frente a la voluntad individual, la moral por el contrario, es la determinación de la voluntad subjetiva que va acorde con las voluntades individuales de los demás sujetos, es aquí donde la subjetividad pasa a ser objetividad, en la moralidad está presente el bienestar de los demás. La acción es la manifestación de la moral. Luego, toda acción moral debe: ser concebida como propia en su manifestación, es decir, estar de acuerdo con el propósito individual; estar acorde con el deber ser, es la intención de la acción, constituye su valor relativo con respecto al propósito y bienestar individual; y por último se debe analizar el valor absoluto de la acción, el

⁴⁴ Ibid. p. 168

⁴⁵ Ibid. p. 139

⁴⁶ Ibid. p. 195

bien. Es darle al contenido de la acción su calidad de universal, colocando el fin de la voluntad subjetiva frente a la objetividad, generándose una reflexión sobre la acción que puede tender al mal o a la conciencia moral*.

La exteriorización de la voluntad moral en forma de acción, trae consigo unas consecuencias, ellas pueden ser derivadas de diferentes relaciones, sin que ello implique necesariamente la responsabilidad del individuo sobre los efectos generados. Luego, la responsabilidad sobre las acciones es determinada por aquello que se conoce como efectos de la acción, es decir, el propósito mismo de la acción, entonces, las demás consecuencias que puedan afectar a los demás serán consideradas como falta de voluntad. El derecho del saber, señala la responsabilidad de cada individuo sobre sus acciones.

Está claro que el sujeto conoce las consecuencias de su acción conforme a su propósito, sin embargo, al ser ésta un hecho externo se encuentra sujeta a diversas consecuencias propias de su naturaleza; el sujeto entonces, debe conocer no solo los efectos de su propósito sino también los efectos universales que están atados a la acción, esto se configura como el tránsito del propósito a la intención y determina la intención** individual, estando concientes la acción singular y universal. La intención, entonces, consiste en que el sujeto conozca la cualidad universal de la acción y la acepte en su voluntad subjetiva, a través del uso de la razón.

El fin individual representa un contenido positivo para el sujeto, sin embargo, este fin en su universalidad puede tener un contenido negativo. Luego, el factor moral está definido por el fin de la acción y tiene un doble sentido, el particular dado por la intención y el universal que se configura en el propósito. El individuo como ser racional debe tener la capacidad para determinar el bien y lo justo consigo mismo y con los demás dándole a su libertad la voluntad de ejecutar una acción. La moral, es la satisfacción del fin individual, siempre y cuando exista una autodeterminación conforme a la objetividad del hecho. Las acciones que se realicen conforme a la voluntad particular están supeditadas a la objetividad, pues se debe pensar no solo en realizar el deseo individual sino utilizar la razón para determinar las consecuencias generales de esta acción.

* La conciencia moral está dada en el pensamiento subjetivo del individuo, aquí no existe la objetividad, es la soledad del sujeto consigo mismo y es el pensamiento quien determina lo que se debe hacer.

** Intención: contiene etimológicamente el sentido de abstracción: por una parte posee la forma de la universalidad y por otra mienta la extracción de un lado particular de la cosa concreta. (HEGEL, Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Op. Cit. p. 151)

La libertad, constituye la base fundamental de la acción moral y la libertad subjetiva busca el bienestar particular, sin embargo, el principio mismo de la particularidad, es el bienestar también de los otros⁴⁷, luego buscar el bienestar de los demás es deber del sujeto. Ahora bien, en cumplimiento de este principio no pueden ejecutarse acciones injustas, pues aún cuando el propósito sea el bienestar general, la acción moral no es válida. La libertad individual, no puede generar acciones que conlleven a la violación de las demás libertades, cuando esto ocurre las acciones se tornan no morales.

El bien es la idea como unidad del concepto de la voluntad y de la voluntad particular⁴⁸. El bien está compuesto por el derecho y el bienestar, existe una relación de causalidad entre éstos últimos, no puede considerarse el bienestar como un bien sin el derecho y el derecho no es un bien sin bienestar. El bien entonces es una necesidad dada a través de la voluntad particular y es al mismo tiempo lo esencial de la voluntad. En tal caso, toda acción derivada de la voluntad subjetiva tiene un valor de buena o mala, injusta o justa, legal o ilegal, a partir del valor que tenga en la objetividad. Entonces, el conocer el valor de la acción determina su responsabilidad no en la subjetividad sino en la objetividad. El bien como elemento esencial de la voluntad debe convertirse en deber para el individuo y es cumplido por el deber mismo, este raciocinio se da en la objetividad, donde el sujeto lo cumple porque lo acepta por sí mismo y en uso de su libertad.

La conciencia moral, es una determinación netamente subjetiva, ella se autodetermina con su propio saber y tiene el conocimiento de los derechos y deberes y por supuesto la idea del bien. Si estos conocimientos que tiene el sujeto en su conciencia moral están acordes con la realidad de los derechos, deberes y del bien, deben estar determinados por ideas universales dadas a través del raciocinio en forma de leyes o principios. La conciencia moral puede ser juzgada en cuanto a su verdad. Luego, el estado no puede reconocer la conciencia moral como saber subjetivo, lo que se requiere es una disposición ética.

La conciencia moral determina desde sí, que es lo bueno y lo que constituye deber, sin embargo, por ser subjetiva tiene la posibilidad de convertirse en mal, está en su libre albedrío elegir lo bueno o lo malo. La moral y el mal entonces, tienen su origen en la conciencia del sujeto quien decide como actuar. El mal, está dado por el uso de la libertad al privarse de su voluntad natural. En la particularidad se da una dualidad por el antagonismo entre la voluntad natural universal y la interioridad. Lo bueno y lo malo son inseparables, ya que dependen del objeto, es responsabilidad del sujeto hacer uso de su mala voluntad opuesta a

⁴⁷ Ibid. p. 157

⁴⁸ Ibid. p. 161

lo universal o por el contrario actuar conforme al verdadero concepto de la voluntad universal.

El bien por ser esencia de la libertad universal debe ser determinado de tal forma que la conciencia moral corresponda a esta determinación, es convertir lo relativo (conciencia) en certeza (universal). La identidad concreta del bien y la voluntad subjetiva, su verdad, es la eticidad⁴⁹. La ética es la unión del bien subjetivo y el objetivo, produciendo un concepto universal, en la eticidad ya no es simplemente la determinación de la voluntad subjetiva sino que constituye el contenido propio de la libertad. Entonces, lo jurídico dado en el derecho y lo moral como conciencia subjetiva, necesitan del soporte y fundamento de la ética.

Hacen parte de la eticidad tanto lo subjetivo como lo objetivo, puesto que son formas de ésta. La ética le da unidad al concepto de la voluntad, es la totalidad de la idea con fundamento y contenido; este contenido es fijo, necesario y está por encima de toda opinión subjetiva. Las instituciones y leyes existen en y por sí⁵⁰, y tienen la propiedad de ser autoridad total y fija. Lo objetivo representa las fuerzas éticas que deben regir el comportamiento de los individuos, siendo la libertad su sustancia o esencia universal. Las leyes éticas son aceptadas y asimiladas por el individuos pues éstas hacen parte de su esencia misma, por lo tanto se transmite confianza hacia ellas.

El deber en la ética nace como una necesidad en las relaciones de los hombres haciendo uso de su propia libertad, el sistema del deber está acorde con las representaciones, principios y pensamientos universales que contienen a los propósitos subjetivos y solo puede darse en el estado. El deber sólo surge como limitación frente a las subjetividades de los individuos y frente a su libertad abstracta, no obstante, el deber como tal, es la liberación real del individuo, liberación de sus impulsos naturales y subjetivos, es pasar de la libertad abstracta al concepto de libertad sustancial. La ética se relaciona con la virtud, luego la ética señalará qué debe hacer el individuo y cuáles son sus deberes para darle el calificativo de virtuoso. La honradez es la virtud más grande que puede alcanzar el hombre; la honestidad es universal y puede ser exigida tanto jurídica como éticamente. Las virtudes son la aplicación de lo ético, pero el actuar éticamente no implica necesariamente el ser virtuoso, para tener esta connotación es necesario que el actuar haga parte del carácter del individuo.

⁴⁹ Ibid. p. 190

⁵⁰ Ibid. p. 195

Cuando el actuar ético (actuar universal) se ha constituido como costumbre y por lo tanto como un hábito del individuo se convierte lo ético en una segunda naturaleza, reemplazando la primera naturaleza de los instintos, esta segunda naturaleza es el alma, es espíritu que existe y vive en forma de mundo⁵¹. La costumbre, entonces, se convierte en la ley de la libertad, que no se da ni en el derecho ni en la moral, luego en la ética existe ya no la voluntad subjetiva sino la voluntad del espíritu que debe ser convertida en un hábito. Para Hegel la ética se encuentra determinada por la costumbre, no se plantea la formulación de normas que regulen de forma obligatoria el actuar de los hombres.

La voluntad ética tiene un carácter universal y no existe ninguna voluntad particular y conciencia moral que puedan contraponérsele, luego los derechos individuales están contenidos en la voluntad ética donde la libertad tiene su verdad a través de lo objetivo y lo ético. A esta totalidad pertenecen también los derechos y los deberes de los individuos, aspectos complementarios, los derechos se determinan en la medida de los deberes y viceversa y éstos se dan por el uso de la libertad. La eticidad como totalidad real de los individuos debe comprender la familia, la sociedad civil y el estado. El espíritu ético tiene tres momentos: el inmediato o natural, dado en la familia; la sociedad civil, donde convergen los individuos por sus necesidades particulares y que por último forman el estado como universalidad sustancial y realidad para ejercer la vida pública. La familia como inició del sistema de la eticidad es la sustancia inmediata del espíritu, es la unidad del individuo con el otro, fundamentada en el amor⁵².

Ahora bien, existe una relación entre una familia y la multitud de familias que puedan existir, éstas se relacionan entre sí como personas concretas e independientes, luego ellas convergen en la denominada sociedad civil, como una necesidad natural y voluntaria. La sociedad civil⁵³ se presenta como la diferencia entre la familia y el estado, en ella las relaciones entre los individuos están determinadas por los fines particulares, aquí cada ser es fin en sí mismo y los demás no significan nada, sin embargo, es necesaria la relación entre éstos, puesto que los necesita para alcanzar sus fines, luego, los otros son medios para el logro del fin particular, pese a esto, en esta búsqueda del fin particular dada en la relación con los otros, se genera la universalidad y al satisfacer el fin particular se hace necesario satisfacer los fines de los demás.

⁵¹ Ibid. p. 201

⁵² El amor significa conciencia de mi unidad con otro, de manera tal que no estoy para mí aislado, sino que mi autoconciencia al abandonar mi ser por sí y saberme como unidad mía con el otro y como unidad del otro conmigo. (HEGEL, Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Op. Cit. p. 205)

⁵³ La sociedad civil es una concepto de la modernidad, donde los seres por una necesidad natural, requieren la unión de los individuos en una sola comunidad.

En las relaciones dadas entre los individuos como seres con fines particulares, se pasa de la subjetividad a la universalidad, es necesario determinar una dependencia de unos con otros para el logro de sus objetivos particulares, es decir, la subsistencia, el bienestar y la existencia jurídica del particular se entrelazan con la subsistencia, el bienestar y el derecho de todos [...] se puede considerar este sistema en primer lugar como estado exterior⁵⁴. Existe una relación recíproca entre el fin individual y lo universal, cada uno necesita del otro para existir.

Las necesidades subjetivas alcanzan su satisfacción mediante las relaciones con los otros y en cada uno de los aspectos antes estudiados se puede apreciar que existe un objeto, en el derecho, la persona; en la moral, el sujeto; en la familia, el miembro y en la sociedad civil es llamado ciudadano que se configura en la representación del hombre como tal, luego sólo en la sociedad civil puede hablarse de hombre. Este hombre tiene una gran cantidad de necesidades tanto naturales como particulares y adquiere de los demás, los medios para la satisfacción de éstas y es su obligación proporcionar medios para suplir las necesidades de los demás, se genera una relación social y se empiezan a establecer una serie de normas para su convivencia, conllevando a la igualdad en ciertos aspectos y se va conformando la cultura. El hombre busca suplir sus necesidades naturales a través del trabajo y las espirituales a través de los otros hombres. En la sociedad civil, entonces, se suplen las necesidades y se establecen unas normas jurídicas a través del derecho para garantizar el bienestar de todos los hombres y se determina un orden ejercido por la autoridad policial, quien además debe velar por la protección de los intereses particulares.

La familia y la sociedad civil constituyen la base ética del estado. En la familia se tiene la unidad sustancial subjetiva y en la sociedad civil se transforma en universal objetiva. El estado es la realidad efectiva de la idea ética⁵⁵. En él, la ética logra su máxima realización, ya que es concebido como realidad de la voluntad sustancial, en donde la autoconciencia particular se eleva a la universalidad, se convierte en lo realmente racional en sí y por sí mismo. Luego, en esta realidad el individuo tiene como deber máximo ser miembro del estado, pues sólo así podrá tener objetividad, verdad y ética; la libertad subjetiva se torna objetiva en busca de sus fines particulares. En esta concepción, el estado no es aquel aparato que surge a partir de las relaciones patriarcales en que se infundaba el miedo, la confianza, etc.; es más bien, el resultado de un análisis científico dado a partir de las relaciones entre los seres y se basa en los derechos válidos para ellos. El estado, entonces, es la realidad ética, en el cual se realiza la libertad del individuo

⁵⁴ HEGEL, Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Op. Cit. p. 228

⁵⁵ Ibid. p. 283

y la razón determina la libertad. El estado hace parte de la conciencia y es un objeto existente.

Hegel, presenta el sistema de la eticidad desde tres instituciones: la familia, la sociedad civil y el estado, las cuales son reguladas mediante el derecho. La conciencia moral es una determinación subjetiva, donde se existe el conocimiento de los derechos, deberes y la idea del bien, los cuales deben ser contrastados con sus conceptos como universal. Al ser netamente subjetivo, el estado no puede tomar los conocimientos morales como base para regular el actuar de los hombres, esto es tarea de la ética. La familia es la base de la sociedad civil, en que se presentan las primeras manifestaciones éticas. El espíritu ético tiene tres momentos: el inmediato o natural, dado en la familia; la sociedad civil, donde convergen los individuos por sus necesidades particulares y que por último forman el estado como universalidad sustancial y realidad para ejercer la vida pública. Hacen parte de la eticidad tanto lo subjetivo como lo objetivo. Cuando el actuar ético (actuar universal) se ha constituido como costumbre y por lo tanto como un hábito del individuo se convierte lo ético en una segunda naturaleza, reemplazando la primera naturaleza de los instintos. En la voluntad ética tiene un carácter universal y no existe ninguna voluntad particular y conciencia moral que puedan contraponérsele. La ética tiene su máxima realización en el estado, la libertad del individuo es real y está determinada por la razón. Hegel, propone entonces que el hombre debe ser moral y ético, superando las proposiciones de Aristóteles en que el hombre era ético y las de Kant donde era totalmente moral.

1.5 EL MARXISMO Y SU RELACIÓN CON LA MORAL (1818 –1883)

*Las leyes, la moral, la religión son para él (el proletariado)
meros prejuicios burgueses detrás de los cuales
se ocultan otros tantos intereses de la burguesía.*

Marx

Marx vivió en una época de grandes transformaciones en las relaciones sociales, económicas y políticas de la sociedad moderna. Fue la época de la revolución industrial donde las nuevas formas de producción transgredieron las relaciones sociales entre los pequeños productores agrícolas y artesanos, generando cambios sustanciales en las relaciones políticas. Se produjo la división del trabajo y de las clases sociales (burgueses y proletariado). Aunque Marx no dedicó un texto específico para tratar el tema de la moral y/o ética, se toma como referencia las afirmaciones presentadas en el Manifiesto del partido comunista y Manuscritos: economía y filosofía.

Marx, responde a estos cambios sociales proponiendo la lucha de clases, donde la clase popular (el proletariado) debe tomar el poder a través de la revolución social y política. Sus escritos filosóficos tienen sentido sociológico, político y económico, en ellos se formula una crítica al sistema capitalista, pues éste a conllevado a la degradación de la humanidad y transformado las relaciones sociales en simples relaciones económicas.

Para analizar el pensamiento de Marx, en cuanto a su posición frente a la moral y la ética, es necesario, exponer de forma general los postulados que en materia económica, política y social presenta en sus escritos. Consideraba que mientras no se diera la eliminación de la clase burguesa y el proletariado no asumiera su papel histórico de ejercer la revolución, no podría hablarse de moral o ética, luego, éstas son para él las que determine el proletariado, aquellas que representen a la mayoría y respondan a sus necesidades. Por lo tanto, lo que Marx, plantea es una crítica al uso de la moral por parte la clase burguesa.

En todos los momentos de la historia ha existido la lucha de clases, siempre han existido opresores y oprimidos; en Roma: caballeros – esclavos, en la edad media: señores feudales – siervos y en la edad moderna: burgueses y proletariado. Los burgueses son los capitalistas de la edad moderna, quienes poseen los medios de producción y utilizan el trabajo asalariado para su desarrollo. El proletariado, es la clase social de los trabajadores asalariados que deben vender su fuerza de trabajo para subsistir en la sociedad capitalista. Con la revolución industrial se transformó la manufactura en la producción industrial, el nuevo mercado exigía cambios radicales en las formas de producción y en las relaciones políticas.

Bajo estas condiciones, las relaciones sociales se limitaron a las económicas, donde el proletariado era explotado de manera brutal, se rebaja la dignidad de las personas a un simple valor de cambio. La libertad de las personas fue limitada a la libertad del comercio. La burguesía ha creado una nueva cultura alrededor del mundo, se establece un intercambio de productos, el mercado traspasa las fronteras para convertirse en interdependencia de las naciones. De igual manera ha logrado organizar las grandes urbes y establecido la subordinación del campo a la ciudad. La burguesía, coacciona al proletariado por poseer los medios de producción, a los cuales estos últimos no tienen acceso. Se ha configurado en la acumulación de capital en pocas manos y con su propia evolución ha creado las armas para destruirse, sin embargo, es el proletariado, quien debe empuñarlas contra ésta.

El proletariado, se ve obligado a vender su fuerza de trabajo y a convertirse en simple mercancía necesaria para el acrecentamiento del capital. La persona pierde su dignidad, al ejercer funciones simples y monótonas se convierte en un complemento de la máquina. Su libertad está dada por la capacidad para comprar y vender. Es deber histórico del proletariado hacer uso de la violencia para derrocar a la burguesía. Los proletarios no tienen nada que perder en ella más que sus cadenas. Tiene, en cambio, un mundo que ganar⁵⁶. La posesión de los medios de producción y el capital, determina las posiciones sociales de los individuos, luego el capital no representa una fuerza personal sino una fuerza social. La posesión de tal capital por el proletariado a través del uso de la fuerza, permitiría la transformación del capital privado en propiedad colectiva, eliminando las clases sociales.

Partiendo de los aspectos antes mencionados, la crítica hecha por Marx a la moral está determinada por las relaciones existentes entre ésta con la economía política, el estado, el derecho y la sociedad civil. Marx, siempre mostró una actitud de oposición al referirse a la moral y sus valores. Generalmente describe la moralidad, junto a la religión y al derecho, como formas de ideología que responden a las necesidades económicas de los burgueses y no a las del proletariado, por lo tanto la moral es utilizada como un medio de coacción de la clase dominante. Las leyes, la moral, la religión son para él (el proletariado) meros prejuicios burgueses detrás de los cuales se ocultan otros tantos intereses de la burguesía⁵⁷. Se muestra la vinculación entre ideología moral e intereses materiales de clase.

La moralidad entendida como un sistema de ideas que interpreta y regula la conducta de las personas, juega un papel primordial en el desarrollo de cualquier orden social. Concibió que se debía abolir la propiedad burguesa a través de la revolución comunista, de igual forma se debía abolir toda moralidad. Esta es la explicación más clara del porque dentro de la serie de normas internacionales que deben adoptarse, se encuentran los códigos de ética, es un aspecto esencial que permitirá ejercer control, no de tipo moral o ético, como se afirma, sino sobre la práctica contable directamente.

Al igual que la religión y el derecho, la tarea esencial de la moralidad, es la integración social y la defensa de clase, su método esencial es la mistificación ideológica y el autoengaño. Una moralidad que comprendiese su propia base social sería tan imposible como una religión que se fundase en la percepción clara de que toda creencia en lo sobrenatural es una superstición. La moral de la

⁵⁶ MARX, Karl. El manifiesto comunista y otros ensayos. Madrid. Altamira S.A., 1983. p. 61

⁵⁷ Ibid. p. 39

Economía Política es el lucro, el trabajo y el ahorro, la sobriedad; pero la Economía Política me promete satisfacer mis necesidades. La Economía Política de la moral es la riqueza con buena conciencia, con virtud, etc⁵⁸. Por lo tanto, en términos de Marx la moral y la ética, tienen como único objetivo legitimar el modelo económico.

El hombre como trabajador asalariado en la sociedad moderna se encuentra subordinado al capital, lo que hace que se pierda totalmente así mismo. Él es capital viviente, luego es necesario para la acumulación de capital, bajo esas circunstancias el trabajador produce el capital y el capital lo produce a él. Se produce, pues, a sí mismo, y el hombre, en cuanto trabajador, en cuanto mercancía, es el resultado de todo el movimiento⁵⁹. En consecuencia la economía política le interesa solo el hombre trabajador y no aquel que no produce capital su función es mantener y procurar la conservación del hombre trabajador como una estirpe necesaria para el desarrollo del capitalismo. Bajo esta concepción, se deshumaniza física y espiritualmente.

La moral se basa en la esencia de la enajenación. Por lo tanto, las leyes morales que se necesitan son las que propendan por un cambio en la forma de distribución de la riqueza y propendan por la no acumulación de capital, eliminando así toda desigualdad entre los hombres. La relación de la Economía Política con la moral cuando no es arbitraria, ocasional, y por ello trivial y acientífica, cuando no es una apariencia engañosa, cuando se la considera como esencial, no puede ser sino la relación de las leyes económicas con la moral⁶⁰. Por lo anterior, la ética solo puede ser considerada como una ideología que permite justificar la alienación del hombre.

De igual forma, para garantizar la existencia y permanencia de la sociedad con todo su orden económico e ideológico, son necesarios una serie de instituciones y normas que regulen su buen funcionamiento. Por lo tanto, toda reflexión sobre la moral en el contexto de la producción y acumulación de riqueza, no responderá a otra cosa que no sean las condiciones económicas existentes. Esta propiedad privada material, inmediatamente sensible, es la expresión material y sensible de la vida humana enajenada. Su movimiento —la producción y el consumo— es la manifestación sensible del movimiento de toda la producción pasada, es decir, de la realización o realidad del hombre. Religión, familia, Estado, derecho, moral, ciencia, arte, etc., no son más que formas especiales de la producción y caen bajo

⁵⁸ MARX, Carlos. Manuscritos: economía y filosofía. Madrid. Alianza S.A., 1980. p. 161

⁵⁹ Ibid. p. 123

⁶⁰ Ibid. p. 162

su ley general⁶¹. Marx, dentro de sus reflexiones no planteó ningún sistema moral o ético, su moral y su ética deben responder a las necesidades del proletariado por lo tanto hasta que las condiciones sociales no cambien es imposible pensar en unos verdaderos preceptos morales. Luego, Marx, rechaza todo acto que se haga en nombre de la moral o la ética.

1.6 LA VISIÓN CRÍTICA DE NIETZSCHE (1844 – 1900)

El hombre libre es inmoral, porque en todas las cosas quiere depender de sí mismo y no de un uso establecidos;... “mal” es equivalente de “intelectual”, de “libre”, de “arbitrario”, de “desacostumbrado”, de “imprevisto” o de “incalculable”
Nietzsche

Federico Nietzsche ha demostrado su irreverencia al tratar todo lo relacionado con la moral y la ética conceptos relacionados con la idea del bien y el mal. En la gran mayoría de sus libros ha incluido esta temática haciendo una gran crítica a la moralidad. Argumenta que el hombre o superhombre (en “Así hablaba Zaratustra”) debe trascender del bien y el mal, ya que estos conceptos son relativos, puesto que están definidos por el subjetivismo. La moral como el deber, el bien y el mal, son conceptos ligados directamente a la sociedad y la cultura en las que se desarrollen.

Nietzsche⁶² argumentaba que darle a la moral la calidad de “ciencia” es algo exagerado, pues para él no existía ningún rigor en la formulación de sus propios principios, tema que habían tratado en innumerables ocasiones todos los filósofos en sus épocas. A pesar de asumir que la moral era una cosa “dada”, los filósofos se dedicaron a establecer su fundamento y cada uno consideraba que los suyos eran los que mejor respondían a la fundamentación de la moral, sin embargo, los filósofos erraron al no plantear el problema mismo de la moral, puesto que para éstos la moral no tenía ningún componente problemático. Afirma que el problema de la moral nunca fue contrastada con la moral de otras latitudes, es decir, cuando los filósofos plantearon los fundamentos morales lo hicieron a partir de su época y espacio, olvidando que existe una gran diversidad de personas y culturas y por lo tanto diversas morales alrededor del mundo. Nietzsche⁶³ al referirse al imperativo categórico de Kant afirma que éste lo que pretendía era establecer un orden a partir de los deseos y el poder de quien lo emitiera, pues su moral promulgaba: “lo

⁶¹ Ibid. p. 144

⁶² NIETZSCHE, Friedrich. Más allá del bien y el mal. Madrid: Alianza Editorial S.A., 1983. p. 113

⁶³ Ibid. p. 116

que es respetable en mí es que yo puedo obedecer, y a vosotros os debe pasar lo mismo que a mí”⁶⁴. Es decir, era utilizar el imperativo para ejercer sobre los demás su poder y someterlos a sus deseos.

La moral, entonces, es una especie de tiranía contra la naturaleza y contra la razón misma de cada ser humano, pues la moral implica indiscutiblemente una coacción interminable. Sin embargo, no ha sido la única en ejercer este tipo de coacción, pues a través de la historia del hombre se han realizado diversos actos de barbarie que se han justificado como necesarios para mejorar las condiciones de vida de los hombres, ya sean sociales, políticas o religiosas, tal parece que esto hace parte de la naturaleza y de su orden natural. Es decir, puede ser normal en el hombre, utilizar mecanismos de violencia para poder imponer una serie de formas de actuar y pensar en toda una comunidad, negándoles la posibilidad a construir sus propias normas. Las leyes de la moral, han contribuido al fortalecimiento de la estupidez de los hombres, pues pretenden explicar fenómenos de la naturaleza a partir de ella y no desde la razón, además se han aceptado todas sus leyes arbitrarias aunque éstas vayan en contra de las inclinaciones naturales de cada hombre y bajo tales preceptos se ha educado el espíritu, se ha enseñado a rechazar la libertad, teniendo que aceptar unos límites en las perspectivas personales.

La moral como un tipo de autoridad no permite que sea censurada y ser objeto de crítica, pues la obligación de los hombres es simplemente obedecer. Sin embargo, Nietzsche fiel a su corriente nihilista, en sus textos decidió minar la confianza engendrada en la moral, su objetivo plantear realmente el problema de la moral que nunca fue tratado por aquellos filósofos que pretendían fundamentarla. Sus reflexiones van enfocadas a establecer el papel utilitarista que se le ha dado a la moral, pues ésta es una herramienta vital al momento de convencer al pueblo, pues todo aquello que sea moral será equivalente a bueno y justo. La moral se ha utilizado como instrumento para volver sumisos y apacibles a los hombres y por lo tanto no debe ser considerada como un bien. La moral entonces es una forma del miedo.

La fundamentación de la moral se ha realizado a partir de la noción de lo “bueno”. Inicialmente se tomó como bueno toda acción no egoísta, después el hombre “bueno” era aquel que tenía el poder y por éste adquiriría el derecho a juzgarse así mismo como “bueno”. Además, lo bueno fue representado como lo contrario a todo lo que era bajo, mezquino, vulgar y plebeyo. Por estas razones, los hombres

⁶⁴ NIETZSCHE, Friedrich. Más allá del bien y el mal. Genealogía de la moral. Buenos Aires: M. Aguilar Editor, 1948. p. 58

con poder, también se atribuyeron el derecho a crear valores y determinarlos. Se establece una gran diferencia entre la moral dada por los señores y los esclavos.

Nietzsche⁶⁵ afirma que dentro de su estudio pudo llegar a concluir que lo bueno en cualquier latitud nace y se desarrolla necesariamente en las divisiones sociales, y obviamente los términos plebeyo, vulgar y bajo, están relacionados con la idea de lo malo. Aparecen también dos términos afines con lo bueno y lo malo, que son las nociones de puro e impuro, que tienen relación con la casta. Esto conlleva a establecer grandes diferencias entre los hombres. Es así como cada clase social determina para sí una moral, siendo éstas contrarias entre sí, lo que está bien para el señor está mal para el esclavo y viceversa, adicionalmente, el concepto de felicidad es totalmente diferente, mientras que para la nobleza la felicidad estaba dada por su poderío y por la capacidad de realizar todas sus acciones, para los esclavos la felicidad es reposo, paz, relajamiento, en fin, la felicidad es una forma pasiva de la vida.

En la nobleza el término bueno fue concebido por ellos mismos y no aparece necesariamente el concepto de lo malo, éste es creado a partir de la concepción de lo bueno, como algo complementario, mientras que en los esclavos primero fue concebido lo malo [...] este malo es precisamente lo “bueno” de la otra moral, es el aristócrata, el poderoso, el dominador, pero ennegrecido, visto y mirado al revés por la mirada venenosa del resentimiento⁶⁶. Es así como nace la contradicción entre la moral de los señores y la de los esclavos. Esta contradicción no perduró para siempre, puesto que apareció la educación que para Nietzsche⁶⁷ es la llamada “domesticación del hombre”. La moral popular empieza a cambiar su concepción de lo bueno y lo define ahora como todo aquello que no ejerce violencia, no ofende ni ataca y deja en manos de Dios su venganza. La religión juega un papel muy importante como intermediaria entre los poderosos y los esclavos.

Luego con la educación se empieza a consolidar una gran mentira sobre los sentimientos y pasiones, la debilidad se convierte en mérito, la impotencia en bondad, la sumisión en obediencia y la cobardía en paciencia o virtud, se le transfiere a Dios la posibilidad de castigar a aquellos de los cuales no se pueden vengar y que por el contrario deben ofrecer un gran amor y perdón. La moralidad de las costumbres se deriva de la educación y de la capacidad de hacer al animal hombre igual en ciertos aspectos a sus semejantes, esta condición permite determinarlo.

⁶⁵ Ibid. p. 148

⁶⁶ Ibid. p. 156

⁶⁷ Ibid. p. 158

Ahora bien, vinculados a la moral, existen los conceptos de castigo y conciencia. El castigo está dado por la violación o no cumplimiento de las normas morales y la conciencia como la capacidad para asimilar el sentido del “deber”. Donde quiere que existe una moralidad de las costumbres, domina la idea de que la pena por la violación de las costumbres afecta ante todo a la comunidad; esta pena es una pena sobrenatural, cuya manifestación y cuyos límites son tan difíciles de percibir por el espíritu que los profundiza con un terror supersticioso⁶⁸. Las ideas de castigo y conciencia han existido en todas las épocas, en la humanidad primitiva la forma de cobrar las deudas o compensar los daños causados por otras personas, era haciendo sufrir al infractor, donde la crueldad era el regocijo de quien había sufrido el daño. La crueldad, entonces, es uno de los placeres más antiguos de la humanidad.

La moral, entonces, se asocia con el castigo y éste con la crueldad y el dolor, Nietzsche⁶⁹ plantea que su crítica no va dirigida al dolor en sí mismo, si no a la falta de sentido del dolor. Por esto los hombres vieron la necesidad de crear a los dioses y poder así justificar sus actos de crueldad. La religión no se ha apartado de las leyes de la moral pues una se complementa con la otra. El elemento del castigo, no ha desaparecido en nuestra cultura, una norma o ley necesariamente tiene un castigo por su no cumplimiento.

Nietzsche, al igual que Aristóteles, afirma que la moral procede de las costumbres y la tradición, siendo esta última esa fuerza que mueve a los hombres a actuar de determinada manera, no porque sea buena en sí misma, sino porque así lo manda la tradición. La moralidad no es otra cosa (por consiguiente, “ante todo”, no es otra cosa) que la obediencia de las costumbres, cualesquiera que sean éstas; pero las costumbres no son más que la manera tradicional de obrar y evaluar. Allí donde no existen costumbres no existe moralidad[...]70. Por lo tanto, el hombre que se considera libre, es de igual manera inmoral, pues sus actos dependen de él y no de las costumbres y la tradición. Adicionalmente, si se tiene la libertad para obrar de forma diferente a lo acostumbrado es un ser considerado de mala conciencia. Como ya se ha expuesto, en el campo de la moral, el término castigo tiene una gran importancia. Es así como en una comunidad, ésta tiene el derecho a exigirle a una persona que indemnice a otra por haberle causado algún daño o

⁶⁸ NIETZSCHE, Friedrich. Aurora: Reflexiones sobre los prejuicios morales. Buenos Aires: M. Aguilar Editor, 1948. p. 35

⁶⁹ NIETZSCHE, Friedrich. Obras Inmortales. Tomo II. Aurora. La gaya ciencia. Barcelona: Teorema S.A., 1985. p. 628

⁷⁰ NIETZSCHE, Aurora: Reflexiones sobre los prejuicios morales. Op. Cit. p. 34

incumplido las leyes de la costumbre, la comunidad se da el derecho de ejecutar una especie de venganza.

La idea del castigo inevitablemente ha determinado la forma de actuar de los hombres, limitando sus actos naturales y casuales. Nietzsche⁷¹ plantea que la única forma de romper con la moralidad de las costumbres es lanzar ideas nuevas que están impregnadas de locura que le permiten al hombre desordenar su espíritu. La costumbre, la moralidad basada en ella y ese terrible goce que sienten los hombres ante las acciones de crueldad no han permitido en nuestra mente y espíritu toda idea de bienestar y por el contrario nos hace más tolerantes al dolor. Nietzsche⁷² afirma que la moral es una forma de embrutecimiento, puesto que si bien es cierto las costumbres en un momento de la historia representaron lo útil o nocivo para la comunidad, la moralidad les dio un toque de santidad e inmutabilidad, es decir, la moral no permite la creación de nuevas costumbres, por lo tanto embrutece.

Los sentimientos morales están determinados por todo aquello que el hombre desde niño ha ido aprendiendo a través de sus mayores, está representado por todo aquello que éstos le transmiten; por lo tanto, los sentimientos morales no se originan naturalmente, sin embargo, permiten hacer juicios en determinada situación, exponen de alguna manera los aspectos positivos que tienden a una conveniencia inevitable. Esto permite concluir que la obediencia de las normas morales, no implica necesariamente que el acto sea realizado por convicción moral, pues, puede ser movido por el simple instinto de sumisión e irreflexión a las normas que les son impuestas. Luego, para Nietzsche la única justificación de la moral es “la más profunda infelicidad”.

1.7 A MANERA DE CONCLUSIÓN

Una vez cumplido el propósito de reseñar el pensamiento de los cinco autores escogidos, es necesario, tratar de establecer los aspectos más relevantes que permitan señalar algunos elementos conceptuales de la ética. Sin embargo, se debe aclarar que cada autor vivió una época con diferentes situaciones sociales, políticas y económicas que determinaron sus postulados, luego, sus afirmaciones tienen elementos totalmente diferentes.

⁷¹ NIETZSCHE, Más allá del bien y el mal. Op. Cit. p. 136

⁷² NIETZSCHE, Obras Inmortales. Tomo II. Aurora. La gaya ciencia. Op. Cit. p. 628

Aristóteles, relaciona la ética con las costumbres y afirma que se debe establecer una relación de ésta con la política, vínculo necesario en las relaciones políticas y sociales en una comunidad. En la época griega se trataba de instaurar la forma del buen vivir que estaba relacionado con el logro de la felicidad como el mayor de todos los bienes, donde el hombre una vez la logrará no sentía ninguna otra necesidad. Luego, todo lo propuesto por Aristóteles se trabaja alrededor de la idea de felicidad. El hombre feliz, es aquel que vive y obra bien. El obrar lo determina las virtudes que son modos de ser y por lo tanto no se dan en el hombre de forma natural sino que son adoptadas y perfeccionadas por él, lo que implica que pueden ser alteradas por sus deseos y pasiones. El uso de la razón es el que determina el buen uso de las virtudes, las cuales pueden ser destruidas por el exceso o por el defecto, luego, es necesario determinar el término medio, donde la virtud es buena en sí misma. Su determinación es tarea de la razón a través de la elección y es relativo a cada hombre.

Kant, desarrolla su pensamiento en la época de la ilustración, donde el uso de la razón era esencial para cualquier formulación. Pretende el establecimiento de una moral universal a través del cumplimiento de los imperativos categóricos. Las acciones, según Kant, están determinadas por la voluntad, deben ser cumplidas por ellas mismas y no por los fines que puedan pretender. Los seres racionales se obligan a formular máximas (principio objetivo del querer) para cumplirse por ser buenas en sí mismas. Una vez establecida la máxima, el hombre se compromete a luchar para que su máxima personal se convierta en ley universal de obligatorio cumplimiento para todos los demás seres racionales y convertirla así en ley práctica. Las máximas tienen un origen a priori y con el uso de la razón pueden configurarse como imperativos. Existen dos clases de imperativos: los hipotéticos y los categóricos, los hipotéticos son utilizados como medios para el logro de algún fin específico y pueden ser seguidos o no; mientras que los categóricos, son fines en sí mismos y son de obligatorio cumplimiento. El imperativo categórico es el juicio moral el cual solo se puede dar en el reino de los fines, está conformado por los seres racionales que están obligados a cumplir determinadas leyes comunes. En este reino, los hombres deben respetarse uno a otros como fines en sí mismo, aspecto que debe ser tenido en cuenta el momento de formular un imperativo categórico. Bajo estas condiciones, el hombre formula las leyes por las cuales debe regirse su comportamiento moral, en el reino de los fines, lo que genera un estado de paz perpetua.

Hegel, presenta el sistema de la eticidad desde tres instituciones: la familia, la sociedad civil y el estado, las cuales son reguladas mediante el derecho. La conciencia moral es una determinación subjetiva, donde existe el conocimiento de los derechos, deberes y la idea del bien, los cuales deben ser contrastados con sus conceptos como universal. Al ser netamente subjetivo, el estado no puede tomar los conocimientos morales como base para regular el actuar de los

hombres, esto es tarea de la ética. La familia es la base de la sociedad civil, donde se presentan las primeras manifestaciones éticas. El espíritu ético tiene tres momentos: el inmediato o natural, dado en la familia; la sociedad civil, donde convergen los individuos por sus necesidades particulares y que por último forman el estado como universalidad sustancial y realidad para ejercer la vida pública. Hacen parte de la eticidad tanto lo subjetivo como lo objetivo. Cuando el actuar ético (actuar universal) se ha constituido como costumbre y por lo tanto como un hábito del individuo, lo ético se convierte en una segunda naturaleza, reemplazando la primera naturaleza de los instintos. En la voluntad ética tiene un carácter universal y no existe ninguna voluntad particular y conciencia moral que puedan contraponérsele. La ética tiene su máxima realización en el estado, donde la libertad del individuo es real y está determinada por la razón. Hegel, propone entonces que el hombre debe ser moral y ético. Superando las proposiciones de Aristóteles donde el hombre era ético y las de Kant donde era totalmente moral.

Marx, desde su perspectiva y bajo la influencia de la revolución industrial, no propuso de manera expresa lo que consideraba como ético y moral. Es un contradictor del sistema capitalista y existiendo en éste una moral y una ética, fueron también objeto de su crítica. Con el surgimiento de las clases sociales de la época (burgueses y proletariado) donde se dan relaciones determinadas por la posesión del capital y la venta de la fuerza de trabajo, el individuo es reducido a capital viviente necesario para producir más capital, se convierte en mercancía y pierde toda su dignidad. Bajo estas condiciones Marx plantea que es necesario hacer uso de la fuerza por parte del proletariado para derrocar a los burgueses, apoderarse del capital privado y hacerlo común. Dentro de las condiciones de la sociedad capitalista, Marx considera a la moral, a la religión y al derecho como meros prejuicios burgueses que esconden otros intereses de ésta clase social. Luego, para él la económica política determina el uso de la moral bajo el servicio al capitalismo y no de la comunidad en general, incluyendo al proletariado. Así como Marx propone que el proletariado debe utilizar la fuerza para tomar el poder, también afirma que mientras esto no suceda y las condiciones sociales no cambien es imposible determinar una verdadera moral y/o ética. La ética o la moral deben responder a las necesidades de los proletarios.

Nietzsche, por su parte, muestra la moral como una forma de coacción permanente que atenta contra la naturaleza misma y contribuye al embrutecimiento del animal hombre. Para él, la moral se produce por la costumbre, sin embargo, critica los postulados de los anteriores filósofos que trataron esta temática, pues lo hicieron desde el momento histórico y las condiciones en las cuales vivieron, si la moral depende de las costumbres es claro que al rededor del mundo existe una gran variedad de culturas que determinan su moral, por lo tanto, la moral no puede ser tratada como universal, depende de cada individuo. Nietzsche, crítica la educación como una forma de domesticación

del hombre, donde éste debe aprender las costumbres y se le enseña a olvidarse de su propia libertad, deseos e instintos; y aquel que se atreva a pensar diferente va ser censurado y acusado de inmoral. Nietzsche, afirma que la moral le ha dado a las costumbres una calidad de inmutables y nocivas para el desarrollo de la humanidad, entonces la solución debe estar dada en la formulación de nuevas ideas que le permitan al hombre revelar sus verdaderos sentimientos e instintos.

Al relacionar cada uno de los elementos planteados por Aristóteles con los códigos de ética profesional, se podría afirmar que a los profesionales de la contaduría pública se les niega la posibilidad de la elección, ya que su actuar depende de una serie de normas prescritas donde no cabe esta posibilidad y mucho menos la reflexión, lo que implica el no uso de la parte racional del alma de los contadores públicos, aspecto que los rebaja a seres incapaces de pensar y deliberar consigo mismos, para hacer una elección sobre su modo de ser.

Si se retoma a Kant, se puede afirmar que en los códigos de ética profesional formulados, tanto en Colombia como el planteado por la IFAC, no se vislumbra el uso de la razón como elemento esencial al formular leyes morales. Los motivos que mueven la formulación de dichas normas las convierten en medios y no en fines, ya que no fueron pensadas como fundamentos objetivos, que en un momento dado puedan ser tomados como propios y aceptados por cada uno de los profesionales de la contaduría pública. Son más bien, una serie de normas que responden a otro tipo de procesos, en el caso de la IFAC, a la armonización contable.

Los códigos de ética profesional, podrían ser considerados imperativos hipotéticos, más nunca llegarían a convertirse en categóricos. Sin embargo, como ha quedado planteado, este tipo de imperativos pueden transmitirse de unos a otros, sin que sea necesaria su prescripción. Además, está claro que los efectos derivados de su aplicación, no implican el logro de sus objetivos. En el caso de los profesionales de la contaduría pública, se puede observar que el hecho de que existan normas de obligatorio cumplimiento, que pretenden regular la conducta de los profesionales, no ha contribuido a la disminución de los fraudes y demás actos que atentan contra las buenas prácticas profesionales.

Nietzsche, aporta a la discusión elementos importantes que permiten concluir que la denominada ética que se ha creado para la profesión contable mediante los códigos de ética profesional, no son que formas de ejercer control sobre los actos profesionales y por lo tanto, someter a los contables a su obligatorio cumplimiento, sin que exista la posibilidad a la refutación de dichas normas. La situación, se torna más compleja al aparecer organismos internacionales, con un nuevo “código

de ética profesional” para que sea adoptado sin discusión. La pretensión aquí es más ambiciosa, pues la coacción y hegemonía sobrepasa las fronteras nacionales, y la “ética” debe contribuir al fortalecimiento del sistema capitalista.

La ética, es el resultado de las costumbres, no nace en el hombre sino que es construida y apropiada en el transcurso de su vida y puede ser alterada en cualquier momento, luego no es posible prescribir las normas que regulan la conducta ética. En cada uno de los postulados se puede apreciar la gran importancia del uso de la razón y de la capacidad de cada hombre para ser racional, elementos esenciales en la ética. Sin embargo, no se pueden ignorar los postulados de Marx y Nietzsche, que le dan a la discusión un componente crítico que mina la confianza en el uso de la ética. Los elementos planteados por los diferentes filósofos van a contribuir a las discusiones que en materia de ética se presentarán en el desarrollo del trabajo.

Al tratar los códigos de ética profesional se puede sacar esta primera conclusión: bajo ninguno de los postulados anteriores, es posible la formulación de códigos de ética. Cada uno de los autores han presentado elementos de juicio que permiten determinar que la ética ha sido y sigue siendo utilizada -tal como lo plantea Marx y Nietzsche- como formas de sumisión, coacción y mecanismos para garantizar la legitimación de otro tipo de actos relacionados con la práctica contable y no con la ética, tal como fue concebida por Aristóteles, Kant y Hegel.

Una vez planteados los elementos conceptuales de la ética, a partir de los postulados de los cinco autores escogidos, se entra a analizar las formas de control como medio para garantizar la confianza pública, aspecto primordial del trabajo. De igual forma se presentan los dos códigos de ética para contadores públicos y/o profesionales, relacionados directamente con las escuelas de control latina y anglosajona.

2. ENFOQUE LATINO DEL CONTROL Y LA LEGITIMIDAD DEL ESTADO

2.1 PRESENTACIÓN

En las sociedades, el control se ha consagrado como el mecanismo utilizado para proteger los intereses de algún sector o institución en particular. Puede ser de carácter político, social, económico e incluso religioso. El trabajo en particular, planteará los elementos del control utilizados en la práctica contable, como instrumentos que garantizan la confianza pública en los contadores públicos y en la práctica de la profesión. En el presente capítulo se describirán los aspectos en que se fundamenta el modelo de control latino. De igual manera, se relaciona la visión Hegeliana del Estado como realidad ética.

Se estudiarán los objetivos de la revisoría fiscal como forma de control derivada del modelo antes mencionado; con el fin de establecer la importancia de la figura del revisor fiscal como forma de control integral. Ahora bien, es de aclarar que aquí no se pretende adentrarse en las condiciones técnicas del ejercicio de la revisoría fiscal, se trata de realizar un análisis que tienda a establecer la relevancia de la revisoría fiscal como verdadera forma de control.

Finalmente, se presenta un análisis de la ley 43 de 1990, donde se establece el código de ética profesional para contadores públicos en Colombia. Se observan los aspectos principales relacionados con la práctica profesional, realizando un contraste con las visiones filosóficas propuestas en el primer capítulo, eje fundamental en desarrollo del trabajo. Todo esto unido a la crisis de confianza en los contadores públicos y en la profesión contable.

2.2 LA CONCEPCIÓN DEL ESTADO SEGÚN HEGEL

Para Hegel, el estado es la realidad efectiva de la idea ética, el espíritu ético como voluntad sustancial revelada, clara para sí misma, que se piensa y se sabe y cumple aquello que sabe precisamente porque lo sabe⁷³. Aquí es donde el hombre alcanza su libertad sustancial y se asume como esencia, fin y producto de su actividad.

⁷³ HEGEL, Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Op. Cit. p. 283

El individuo tiene como fin último el deber de ser miembro del estado, pues tal se constituye como realidad de la voluntad individual llevada a la universalidad. Sin embargo, es decisión personal el ser miembro o no. Pero debe entenderse que solo cuando se es miembro del estado (espíritu absoluto) el individuo podrá tener objetividad, verdad y ética. El estado, es el punto de partida y resultado final de las demás satisfacciones del hombre. Debe concebirse como objeto existente en la conciencia. Hegel afirma: “es el camino de Dios en el mundo⁷⁴”, se crea mediante el uso de la razón a través de la voluntad. No es entonces, un producto artificial sino que hace parte del mundo y por lo tanto está expuesto a la contingencia y al error.

El estado es la unión entre lo universal y lo particular, permite que la voluntad individual sea llevada a una existencia objetiva, para alzar su verdad y realización. No es otra cosa que la organización del concepto de libertad⁷⁵, donde se hacen posibles los fines y el bienestar particular. Se crea como organismo, donde convergen una serie de elementos como la familia, la sociedad civil y la constitución política, los cuales se conservan por su unión y si uno de éstos se volviese independiente todo el organismo desaparecería. Luego, el estado requiere de tal constitución política como elemento fundamental de su propia organización, en el cual se contemplan todas las relaciones, especialmente el principio de la libre subjetividad, donde cada individuo pueda sentir que tal, representa su derecho y su situación.

Dentro de este estado deben tenerse en cuenta tres tipos de poderes, que Hegel ha definido como: el poder legislativo, el poder gubernativo y el poder del príncipe. El legislativo se relaciona con las leyes y hace parte de la constitución, compuesto tanto por los derechos como por los deberes de los miembros del estado. El gubernativo, se ocupa de la subsunción de las esferas particulares y los caos individuales bajo lo universal⁷⁶, es la división de tareas relacionadas con el tránsito de lo universal a lo individual y por lo tanto son de naturaleza objetiva. Por último, el poder del príncipe, es la subjetividad como decisión última de la voluntad⁷⁷. Se establece como la individualidad que contiene los tres momentos del estado en una totalidad: la universalidad de la constitución y las leyes, los cuerpos consultivos como relación de lo particular con lo universal y el momento de la decisión última como autodeterminación⁷⁸. Es el “yo” tanto individual como universal.

⁷⁴ Ibid. p. 289

⁷⁵ Ibid. p. 294

⁷⁶ Ibid. p. 318

⁷⁷ Ibid. p. 318

⁷⁸ Ibid. p. 323

Es así, como Hegel ve en el estado la totalidad ética, donde convergen la moral, la familia, la sociedad civil y el derecho, y se establece como fin absoluto de la razón que existe como espíritu en el mundo y en la conciencia de los hombres se sabe como objeto existente.

2.3 EL CONTROL

El control ha existido a través de la historia de los hombres, en las diferentes épocas, nace como una respuesta a la falta de confianza. Control, según una de sus acepciones gramaticales, quiere decir comprobación, intervención o inspección⁷⁹. Se entiende por controlar la acción de comprobar que las actuaciones de un organismo controlado se ajustan al ordenamiento jurídico, a lo programado, facilitando de esta manera alcanzar los objetivos previamente definidos, lo cual implica la certificación de conformidad de lo realizado con las normas preestablecidas, además de la congruencia y relación con el fin a alcanzar, dando a entender la presencia del control de tipo jurídico referido a la legalidad, como al control económico centrado en la eficacia. Es verificar, es comprobar, es comparar es decir, una conducta, una realización de una actividad con un parámetro objetivo, no siendo fácil de establecer y caracterizado por un grado de subjetividad en su interpretación⁸⁰.

A partir de las definiciones anteriores se pueden considerar como elementos del control los siguientes: Acción de comprobar: consiste en: verificar, confirmar una cosa cotejándola con otra o repitiendo las demostraciones que la prueban y acreditan como cierta. Implica necesariamente la intervención y la inspección⁸¹. Certificación: es asegurar y dar por cierto algo. El ejercicio del control no es suficiente en sí mismo, pues necesita de la certificación para cumplir con sus objetivos. Con la certificación se establece una relación directa entre controlar y confianza. Actividad objetiva: para el ejercicio del control, se debe actuar en función del objeto y no de las apreciaciones personales.

Sin embargo, hay que preguntarse ¿a quién le sirve este control?, en primera instancia se podría contestar que a los terceros: proveedores, empleados, clientes, etc., y especialmente a los dueños del capital, en este caso, como lo plantea

⁷⁹ CEPEDA, Gustavo. Auditoría y Control Interno. Santafé de Bogotá. Mc Graw Hill, 1997. p. 3

⁸⁰ MARTÍNEZ GÓMEZ, Carlos Freddy. El autocontrol. En: Contaduría No. 32. Medellín: Marín Vieco Ltda, 1998. p. 123

⁸¹ Enciclopédico Océano Uno. Santafé de Bogotá. Carvajal S.A., 1990.

Marx⁸², el control entraría hacer parte de ese grupo de formas ideológicas que le sirven al sistema capitalista, para su fortalecimiento y la degradación de la humanidad. También, se puede pensar que el control es un elemento importante en las relaciones de los hombres y contribuye al buen cuidado de los recursos públicos, pero existe en nuestra cultura una tendencia al fraude y la mala utilización de estos recursos, por lo que el control en muchos casos no es suficiente.

Rafael Franco Ruiz⁸³ define la confianza como un patrimonio social, fuente de ventajas y oportunidades, motor de desarrollo, alimentado en condiciones de información transparente. Es un instrumento para el funcionamiento social, facilita la coordinación y cooperación para lograr los objetivos. El ejercicio del control exigió el establecimiento de una serie de técnicas de examen, investigación, reconocimiento y especialmente la capacidad certificante, determinando una institucionalización de la confianza⁸⁴. Aquí se vislumbra la relación causal existente entre control y confianza, pues el ejercicio del control a través de determinados instrumentos, es el que garantiza la confianza. En la práctica de la contaduría pública se ejercen diferentes controles relacionados con el buen funcionamiento de la empresa, estos pueden ser: administrativos, contables, financieros y jurídicos. La confianza está dada por la función del control y la emisión de un concepto sobre el grado de cumplimiento de las normas externas e internas en la organización así como el grado de confiabilidad que se pueda tener en la información emitida por ésta.

La confianza en la información financiera, económica y social de una empresa es indispensable para el buen desempeño y para mantener buenas relaciones en el mercado. De igual forma, el control y la confianza ayudan al fortalecimiento de los diferentes procesos de la empresa, dándoles mayor eficiencia y eficacia en los resultados que esperan obtener de sus operaciones. Luego, la importancia del control está determinada por la prevención y percepción de errores y fraudes, pues son estos elementos los que posibilitan la protección del bien social, mientras que el tercero constituye una simple aplicación de la justicia retributiva para quienes han decepcionado los intereses generales de la comunidad⁸⁵. Una vez establecido el concepto de control, vamos a estudiar su origen, haciendo referencia a las dos escuelas que ha desarrollado sus propios conceptos sobre el control, éstas son: la escuela de control latino y la escuela anglosajona.

⁸² MARX. El manifiesto comunista y otros ensayos. p. 61

⁸³ FRANCO RUIZ, Rafael. Fiscalización tributaria : Más allá de la auditoría. Conferencia dictada, en el XV Congreso Colombiano de Contadores Públicos. 11-14 de Agosto en 2004. Bogotá. <http://www.actualicese.com/editorial/Fechas/2004.htm>

⁸⁴ FRANCO RUIZ, Rafael. Evolución Histórica del control. En: Legis del Contador No. 5. Bogotá: Legis, 2001. p. 198

⁸⁵ Ibid. p. 215

2.4 ESCUELA DE CONTROL LATINO

La escuela de control latino nace adherida al estado, su objetivo principal era velar por el buen uso de sus bienes y recursos. El enfoque latino de control es de origen estatal, orientado al cuidado de los bienes públicos, fuertemente ligado al derecho, de carácter permanente y autoritario, hechos que lo definen como una actividad básica de vigilancia y castigo⁸⁶. Su origen se remonta a la Grecia Clásica cuando surgieron las primeras ciudades-estado, pasando por la época romana en donde se ejercían controles políticos, sociales y religiosos⁸⁷. Durante estos periodos surgieron técnicas primitivas de control ligadas con la capacidad de certificar, y la confianza se reguló mediante el derecho.

En el feudalismo, el mayor control fue ejercicio por la iglesia, era la institución más importante y poderosa de la época. Desarrolló formas administrativas y monetarias para las diferentes actividades comerciales que realizaban, como las denominadas cruzadas cuyo objetivo era incrementar sus ingresos. Al tener tal poderío, la iglesia era la única que contaba con información económica (contable) de todas las actividades que desarrollaba, para utilizarla a modo de instrumento de control, de igual forma utilizaron los presupuestos, que contribuían al ejercicio del control sobre los ingresos y gastos. Esto responde a la concepción tradicional de la contabilidad como instrumento de control, le imprimieron gran desarrollo en sus procedimientos técnicos⁸⁸. Desde el concepto de contabilidad, ésta se ha utilizado como instrumento de control, luego, la función de controlar es propia del profesional de la contaduría pública, hace parte de la esencia misma de la práctica contable.

Al aparecer los primeros estados en la época moderna, todos los avances que en materia de control desarrollado la iglesia, fueron apropiados por éstos, creando además unas estructuras de control en forma de tribunales. Se constituye aquí, una relación directa entre controlar, contabilidad y derecho. En la sociedad capitalista, el estado bajo la concepción latina tiene como función principal la protección del ingreso público y la justicia social, a través de la intervención directa en todos los procesos económicos del país. Es así como tiene la autoridad para vigilar las actividades comerciales privadas.

⁸⁶ Ibid. p. 198

⁸⁷ Ibid. p. 199

⁸⁸ Ibid. p. 200

Sin embargo, con la crisis financiera de los estados, fue necesario descentralizar las funciones de control que les eran propias y permitir que éstas fueran financiadas y ejercidas por el sector privado. En Europa, apareció la figura del censor jurado de cuentas, quien desarrolló un modelo funcional: simultáneamente defiende los intereses del estado interventor, los administradores y los propietarios del capital, en la perspectiva del bien común que se considera garantizado, con la existencia de un estado fuerte y una empresa poderosa, en conjunto generadores de empleo y satisfactores de necesidades públicas esenciales⁸⁹. En la actualidad existe en Colombia, la figura del revisor fiscal quien ejerce funciones similares a las antes mencionadas; de igual manera, existe en otros países latinoamericanos otras connotaciones para quienes ejercen esta función de control integral, como lo son: el comisario en Venezuela, Ecuador y Perú y el síndico en Argentina.

Para Rafael Franco Ruiz, el enfoque latino se sintetiza en una actividad de control de amplia cobertura, protectora simultánea de los intereses estatales y de los propietarios del capital, con los objetivos de interés público, sin preocupación por la especialidad del control, pues desde siempre se estructuró la filosofía de integralidad; sus objetivos son garantizar la veracidad de los informes contables, proteger los intereses de los propietarios, el Estado y la comunidad. La ejecución del control latino deriva del poder del Estado, está investida de autoridad y ejercicio de potestad de censura, hecho que lo tipifica como una escuela autoritaria, con objetivos básicos de vigilancia y castigo⁹⁰. El control, es el ejercicio de la inspección permanente y por lo tanto, en el momento de encontrar actividades que atenten contra las buenas prácticas fuentes del control, conllevan a una sanción.

2.5 REVISORÍA FISCAL

La revisoría fiscal nació en Colombia en la segunda mitad del XIX, fue reglamentada mediante la ley 73 de 1935 y asignada al contador público como función esencial por medio del decreto 2373 de 1956. La revisoría fiscal es: Un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del Revisor Fiscal y con sujeción a las normas de Auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales⁹¹. A pesar de que la

⁸⁹ Ibid. p. 201

⁹⁰ Ibid. p. 202

⁹¹ Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Pronunciamiento No. 7. 15 de abril de 2004. [On line] <http://www.jccconta.gov.co/Consejo-Tecnico/Pronunciamientos-PDF/PRONUNC7.pdf>

revisoría fiscal, es una figura que se mantiene en Colombia, se ha adoptado en cierto grado las normas relativas a la Auditoría, pero se complementa con las funciones adicionales, relacionadas con la responsabilidad social.

Analicemos los elementos que conforman el concepto de revisoría fiscal:

1. Órgano de fiscalización, constituye el aval para el ejercicio del control, es su función esencial.
2. Interés en la comunidad, las funciones del revisor fiscal no sólo deben responder a las necesidades de los propietarios del capital, sino que deben estar adicionalmente, encaminadas a proteger los recursos sociales y a evitar toda acción que atente contra el bienestar de la comunidad.
3. Dirección y responsabilidad del revisor fiscal, está en cabeza del revisor fiscal el ejercicio del control, luego todas las acciones derivadas de su práctica conllevan a una responsabilidad, que puede conllevar a sanciones de orden penal, civil, administrativo y disciplinario; esas sanciones se encuentran en el código de comercio*. Su campo de acción son los estados financieros y el control interno que comprende las demás áreas de la empresa, dándole el carácter de integralidad. En forma oportuna, es decir, el control es ejercido antes, durante y después de cada actividad, en cada una de las áreas de la empresa.
4. Independiente, la independencia está dada por la no relación con la propietarios y por su capacidad para emitir los dictámenes con independencia mental**. Debe cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas y observar las leyes nacionales, los estatutos de la empresa, así como los pronunciamientos emitidos por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

* Los artículos 58, 62, 157, 211, 212, 216, 217, 293, 358, 395, 447 del código de comercio, señalan las sanciones a que son acreedores los revisores fiscales, por el incumplimiento de sus funciones.

** En el ejercicio profesional, el Contador Público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiera incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Ley 43 de 1990. 10 de diciembre de 2003. [On line] <http://www.jccconta.gov.co/Consejo-Tecnico/Pronunciamientos-PDF/PRONUN3.pdf>)

Ahora bien, como el objetivo no es analizar los procedimientos técnicos utilizados en la práctica de la revisoría fiscal y la auditoría externa, se pretende con el análisis de sus objetivos determinar cual de éstas dos formas de control es la más apropiada para el fortalecimiento de la confianza pública. En términos aristotélicos se diría, que sí los objetivos son adecuados en sí mismos, la forma de control también lo será.

Los objetivos de la revisoría fiscal están señalados en el artículo 207 del código de comercio, a partir de estos objetivos, se pueden establecer sus funciones en la empresa y determinar los alcances que en materia de control tiene la revisoría fiscal.

1. Las operaciones deben ajustarse a las normas nacionales, estatutarias y demás decisiones tomadas por la asamblea y los directivos, es ejercer control de legalidad.
2. Informar por escrito, sobre las irregularidades en el funcionamiento de la empresa, al ser éste uno de sus deberes, el revisor fiscal, debe ejercer un control permanente a cada una de las operaciones de la empresa, antes, durante y después, el control no es sólo después de realizadas las operaciones.
3. Colaborar con las entidades gubernamentales, implica la colaboración del revisor fiscal con las entidades estatales que ejercen diferentes tipos de controles; siendo la revisoría fiscal procedente de la escuela latina, ésta tiene su relación con el estado en la colaboración que debe existir para con las funciones interventoras de éste.
4. Velar por el cumplimiento de las normas que señalen los procedimientos en materia contable, reuniones, actas, conservación de la documentación, etc., esta función se refiere al buen manejo de los soportes de todas las operaciones de la empresa.
5. Inspeccionar el buen uso de los bienes y recursos de la empresa, el revisor fiscal tiene como función velar por los intereses de los propietarios del capital.
6. Ejercer control permanente sobre los valores sociales, esta función revela la responsabilidad social que tiene el revisor fiscal en uso de sus funciones.

7. Autorizar con su firma cualquier tipo de información, con la firma el revisor fiscal da fé pública sobre la información, en este momento, se constituye en sí, la confianza pública, es decir, la información de la empresa que sea utilizada para presentar a terceros y que lleve el aval del revisor fiscal, implica el ejercicio del control y la confianza en ésta.
8. Su última función, es convocar a asambleas o reuniones extraordinarias cuando lo considere necesario, en cumplimiento de sus deberes, así como las demás que señalen las leyes, los estatutos, la asamblea y la junta de socios.

Con base en lo antes expuesto, se puede afirmar que la revisoría fiscal cumple a cabalidad con lo propuesto por la escuela de control latino; ejerce un control integral, de forma oportuna en el tiempo y las áreas a controlar, y tiene expresamente la función de proteger los bienes públicos y procurar el bienestar de la comunidad.

2.6 LEY 43 DE 1990

La ley 43 de 1990, es considerada la ley marco de la contaduría pública en Colombia, en ella se establecen normas relativas a la profesión y su ejercicio; organismos de vigilancia y control, así como el denominado código de ética profesional, el cual será tratado durante el desarrollo del trabajo. Este código comprende el título primero del capítulo cuarto, de la ley 43 de 1990, conformado sólo por seis artículos. Aquí se analizarán cada uno de ellos, con el fin de establecer los fundamentos éticos que deben seguir los contadores públicos en Colombia.

El código establece que el objetivo de la profesión contable en Colombia, es la satisfacción de las necesidades de la sociedad, considerada como el conjunto de personas e instituciones a quienes les interesa la información de la empresa, entre las cuales están: los empresarios, inversionistas, acreedores, el Estado y las demás personas de la comunidad. En tal definición se observa la relación de ésta con los postulados de la escuela de control latino, evidenciándose elementos fundamentales como la protección del interés privado, sin olvidar el papel de ente interventor del Estado en la economía y por supuesto la responsabilidad de velar por el bienestar de toda la comunidad.

De igual forma, se formaliza la figura del contador institucionalmente a través de la ley, como depositario de confianza pública, luego, tal profesional debe otorgar confianza en la información que certifica. La certificación se encuentra atada a la fe pública*, que se otorga sobre la información a través de la firma del contador público con su número de tarjeta profesional; lo que implica un control sobre el buen ejercicio de las actividades propias de la práctica contable.

El contador público realiza funciones de intervención, propias de la escuela de control latino, el código de ética en Colombia responde a todos los postulados prestados en el aparte anterior relacionados con la escuela de control latino. Luego, dentro de sus funciones, le asiste la de velar por los intereses de la comunidad**. Sus funciones traspasan las barreras de la simple auditoría para convertirse en un ente de control constante en beneficio de la sociedad. De ahí su función pública como lo expresa su título de “Contador Público”.

En este código se habla de una esencia espiritual compuesta por la conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental, sin embargo, ninguno de estos elementos son definidos expresamente, lo que supone que son conceptos que hacen parte de cada uno de los individuos, no obstante, estos elementos pueden significar poco o nada para quienes deben seguir tales fundamentos éticos. Trataremos, entonces, de establecer unos posibles significados a estos conceptos que se han dejado abiertos y poco claros en la ley 43 de 1990.

Hegel⁹² plantea que la conciencia moral está dada en el pensamiento subjetivo del individuo, donde no existe la objetividad, es la soledad del sujeto consigo mismo y es el pensamiento quien determina lo que se debe hacer. En el diccionario filosófico de Walter Brugger⁹³ se define la conciencia moral como: la capacidad del espíritu humano para conocer los valores, preceptos y leyes morales (sindéresis); en aceptación estricta, designa la aplicación de éstos al obrar propio inmediato. Es aquella autoridad interior que manifiesta al hombre de manera enteramente personal y forzosamente perceptible lo que debe hacer o dejar de hacer, que emite su juicio antes de la acción como voz avisadora, prohibitoria, preceptiva o

* La fe pública implica necesariamente la función social de los contadores públicos, a través de ésta se establece la confianza y se regulan las relaciones económicas entre el Estado y los particulares o de éstos entres sí.

** La comunidad está compuesta por todas las personas naturales y jurídicas vinculadas a la empresa, así como la sociedad en general y el Estado. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Ley 43 de 1990. Op. cit.)

⁹² HEGEL, Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Op. Cit. p. 168

⁹³ BRUGGER, Walter. Diccionario de filosofía. Trad. por José María Vélez Cantarell. 7ed. Barcelona : Herder, 1972.

permisoria, y como fuerza laudatoria o condenatoria (remordimiento), después de ella. Podríamos, entonces, asociar la conciencia moral que propone la ley 43 con el planteamiento hecho por Hegel y la definición presentada en el diccionario filosófico, luego, el modo de actuar va a estar determinado por el subjetivismo, primer elemento de la esencia espiritual del contador público. Ahora bien, al referirse a la aptitud profesional puede ser entendida como la idoneidad que debe tener un sujeto para ejercer la profesión contable, esto podría estar directamente relacionado con las capacidades intelectuales desarrolladas en todo el proceso educativo; el último elemento se refiere a la independencia mental, que en este código se presenta como un principio básico de ética profesional. En tal caso, se tomará como esencia espiritual lo planteado anteriormente.

En el artículo 36 de la ley 43 de 1990 se incluye dentro del código de ética la obligación de utilizar por parte del contador público métodos de evaluación apropiados a cada situación que se presente en ejercicio de su profesión, además de recurrir a especialistas de diferentes disciplinas que puedan contribuir a la solución de posibles complicaciones derivadas de la práctica contable. Aquí, se encuentra un componente relacionado directamente con el ejercicio contable, luego, bajo lo propuesto en el primer capítulo no presenta una relación con la ética, es más bien, una norma de procedimiento profesional.

Posteriormente, se presentan los principios básicos de ética profesional que deben ser observados por los contadores públicos en Colombia. Al decirse principios básicos se puede afirmar que existe una redundancia en la utilización de estos dos términos, pues todo principio debe ser considerado básico en cualquier formulación. Antes de exponer y analizar cada uno de estos principios, es necesario determinar qué se considera principio. Aristóteles, da varios significados de principio, teniendo en común todos ellos, que principio es lo que es punto de partida del ser, del devenir o del conocer. Como punto de partida y causa del principio es considerado a veces como elemento constitutivo de las cosas o de los conocimientos⁹⁴. A la luz de esta definición se analizarán los diez principios éticos planteados en la ley 43 de 1990, estos son: integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actuación profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, conducta ética.

La integridad se relaciona con la moral, pues se pretende a través de este principio establecer en el actuar del contador público aspectos relacionados con la rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad que debe ejercer bajo cualquier circunstancia. Adicionalmente, se refiere a su integridad como

⁹⁴ Diccionario de filosofía del Fondo de Cultura Económica. México, 1963

profesional en función del cumplimiento de las normas relativas a la práctica contable, también a aspectos relacionados con la conciencia moral, la lealtad, el uso de la verdad, la justicia y equidad. Todo esto tiene su fundamento en la moral, y por consiguiente es una decisión exclusivamente personal el actuar conforme a ésta o no. La objetividad, se determina en función a la práctica contable en el momento de dar fe pública sobre la información de la empresa, está relacionada con el ejercicio mismo de la contaduría pública. La independencia es tomada inicialmente como elemento de la denominada esencia espiritual del contador público y hace referencia a la autonomía mental y de criterio que debe reflejar el contador público en su ejercicio profesional. La independencia como la integridad y objetividad, son principios que deben ser compatibles entre sí.

La responsabilidad, debe ser considerada no solo un principio ético sino también un principio de la práctica contable. En el texto se expone la relación existente entre responsabilidad y sanción, pues la primera implica necesariamente la segunda, sin embargo, en ningún aparte del “código de ética”, se establecen las posibles sanciones que se derivan de su incumplimiento. No obstante, en la idea de responsabilidad se promueve la confianza de los usuarios hacia los servicios prestados por el contador público. Luego, la responsabilidad implica además de sus actuaciones éticas, su capacidad intelectual para ejercer la profesión.

La confidencialidad se refiere a la reserva profesional que debe garantizar el profesional de la contaduría a sus clientes, implica un compromiso de lealtad para con éstos. La observancia de las disposiciones normativas, como se expresa, se refiere al cumplimiento de toda la normatividad que en el ejercicio de su profesión deba cumplir, ya sean éstas de carácter nacional, regional o interno, siempre y cuando no vayan en contra de ninguno de los principios de ética antes mencionados. La competencia y actualización profesional están relacionadas con la idoneidad que debe tener el contador público para el cumplimiento de sus funciones, de igual forma se establece su obligación de mantenerse actualizado tanto en aspectos relacionados con el ejercicio profesional como de la profesión en sí.

La difusión y colaboración, se refiere a la obligación que tienen todos los profesionales de la contaduría pública a contribuir con el desarrollo y dignificación de la profesión, ya sea a través de su trabajo en establecimientos educativos como en cualquier otro campo; la colaboración, es una obligación social propia del profesional de la contaduría. De igual forma, debe existir un respeto entre colegas dado a través del libre y honesto ejercicio de la profesión.

Por último se plantea la conducta ética como principio de ética profesional. Se refiere a la prohibición de ejecutar cualquier acto que pueda afectar negativamente la buena reputación o repercutir de alguna forma en descrédito de la profesión, tomando en cuenta que, por la función social que implica el ejercicio de su profesión, está obligado a sujetar su conducta pública y privada a los más elevados preceptos de la moral universal⁹⁵. En la ley 43 de 1990, se ha dejado abierto el concepto de moral universal, como elemento esencial de cada persona, luego, se remite de nuevo la conducta ética a la moral. Presentar la conducta ética como principio fundamental, es ilógico, pues no se puede determinar algo a partir de él mismo. Es decir, cómo se puede definir conducta ética si uno de sus principios es ella misma, se convierte en una especie de círculo vicioso, la conducta ética es ella misma, esto no define de manera alguna la conducta ética. La moral universal, podría pensarse desde los postulados propuestos por Kant, donde los imperativos categóricos formulados por un miembro legislador del mundo de los fines, es llevado a la universalidad, sin embargo, esta moral universal implica necesariamente la aplicación de todo el pensamiento moral desarrollado por Kant.

Ahora bien, si los principios tal como lo plantea Aristóteles son el punto de partida y podrían ser elementos constitutivo de la cosa, podríamos afirmar que aquellos elementos considerados como principios de ética profesional, no lo son bajo las condiciones antes expuestas. La mayoría de ellos responden a elementos morales derivados de la educación y la cultura. Luego, ellos mismos no constituyen proposiciones fundamentales, devienen de otras situaciones.

Para terminar, en los tres últimos artículos se establecen las siguientes responsabilidades y derechos del contador público. Es responsabilidad del Contador Público denunciar las irregularidades a las cuales pueda tener acceso, como un auxiliar de la justicia, esto hace parte de la responsabilidad social depositada en él. De igual forma, el contador tiene derecho a recibir una remuneración por su trabajo. Aspectos que no deberían estar contemplados en un código de ética porque no responden a su razón de ser. El código de ética profesional termina afirmando que no se diferencia de los demás fundamentos éticos que regulan la conducta de otros miembros de la sociedad, salvo por los aspectos relacionados directamente con la práctica de la profesión. Sin embargo, la afirmación correcta sería: “éste no se diferencia de los demás fundamentos morales que regulan la conducta de otros miembros de la sociedad”, pues no se puede determinar ni siquiera una ética general, es más posible hablar de una moral general. De igual manera, estableciendo su obligatorio cumplimiento para

⁹⁵ Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Ley 43 de 1990. Op. cit.

todos aquellos contadores públicos que se encuentren registrados ante la Junta Central de Contadores*.

2.7 A MANERA DE CONCLUSIÓN

La confianza pública es el resultado del ejercicio del control y como se ha expuesto, durante toda la historia de la humanidad se han ejercido diferentes tipos de controles que han respondido de una u otra manera a la falta de confianza. En el caso de la práctica contable se han podido determinar los tipos de controles que contribuyen desde su ejercicio al fortalecimiento de la práctica contable. La revisoría fiscal ejerce un control integral, existe en la empresa de manera permanente y aplicable a las diferentes áreas de la empresa; es oportuna, ya que permite mantener el control antes, durante y después de ejecutar las operaciones. Todo su ejercicio se hace de forma independiente a la administración. Cumple funciones de responsabilidad social, protegiendo los intereses de la comunidad y colabora con los entes estatales que ejercen otros tipos de controles externos.

Hegel, ha determinado la relación de la ética en el estado y la escuela de control latino ha dado a éste la facultad de ejercer el control en las actividades de la empresa, así se reivindica esa función social que ejerce el estado como responsable del bienestar de la comunidad mediante el cuidado y buen uso de los bienes y recursos públicos. De igual forma, el estado le ha entregado a los contadores públicos parte de esa responsabilidad, al trasladarles la facultad de dar fe pública sobre las acciones de las empresas, y actuar como agente de control permanente e independiente en las empresas, es entonces, considerado un auxiliar del estado y la justicia.

Aunque, la forma de entender el estado en la sociedad capitalista en la que vivimos, es diferente a la concebida por Hegel, se presentan grandes convergencias entre los propuestos por él y la idea de estado que propone la escuela de control latino, ambas encuentran en el estado el eje central de la sociedad, como un todo que debe procurar a partir de una serie de leyes y mecanismos, tanto el bienestar particular como el general. Este es el caso, de la profesión contable en Colombia, donde el contador público tiene no solo una responsabilidad profesional para con los dueños del capital, sino también una responsabilidad social que implica la confianza de la comunidad en la práctica contable.

* La Junta Central de Contadores es el tribunal disciplinario de la profesión contable en Colombia.

La ley 43 de 1990, en su aparte denominado “Código de ética profesional” ha pretendido establecer una serie de recomendaciones a fin de garantizar el buen ejercicio profesional a partir de una serie de principios. Ha relacionado toda su propuesta con la moral, y por lo tanto podría pensarse que aquí la ética está por construirse, pues se ha dejado la posibilidad para que cada individuo, mediante el uso de la razón pueda empezar a construirla. Sin embargo, se ha equivocado al pretender prescribir una serie de normas que regulen el actuar de cada ser, éstas dependen del sujeto y deben proceder de él y no ser implantadas como una obligación, deben darse en forma a priori y proyectarse a su comunidad. La ley 43 de 1990, responde a cada uno de los planteamientos formulados por la escuela de control latino donde lo realmente importante es la satisfacción de las necesidades de la sociedad, conformada por las personas e instituciones a quienes les interesa la información de la empresa.

3. EL CONTROL ANGLOSAJON Y LAS NORMAS ÉTICAS

3.1 PRESENTACIÓN

En este capítulo se analizan los postulados propuestos por la escuela de control anglosajón analizando sus alcances y oportunidad, donde el estado no tiene la facultad de intervenir en la economía, por el contrario lo que se promulga es la libre empresa. Se estudia el ejercicio de la auditoría externa y el control interno, como mecanismos de control derivados de esta escuela, los cuales, son formas de evaluación de los procedimientos desarrollados en las empresas.

Se presenta el código de ética para contadores profesionales formulado por la International Federation Accountants IFAC, siendo necesario tenerlo en cuenta ya que en el Congreso de la República se encuentra en discusión el proyecto de ley de Intervención Económica, donde se pretende la adopción de todos los estándares internacionales en materia de contabilidad, auditoría y contaduría, en el que se incluyen las disposiciones éticas a seguir por los ahora denominados contadores profesionales. Cada uno de estos elementos contribuirán a la discusión, desde un sentido crítico a la adopción de normas internacionales. De igual forma, se realiza una comparación entre el código de ética y el análisis filosófico presentado en el primer aparte del trabajo, con el fin de establecer si tal código responde de algún modo a dichos planteamientos. Todo unido a la crisis de confianza en los contadores públicos y en la profesión contable.

No se pretenden poner en tela de juicio la efectividad de los denominados fundamentos éticos, ante todo, se intenta presentar los elementos que conlleven a justificar que dichos códigos constituyen normas de procedimiento relacionadas con la práctica contable y no configuran en ningún momento normas éticas. Sin embargo, si los profesionales de la contaduría pública, después de hacer una evaluación rigurosa de dichos procedimientos deciden adoptarlos, está bien; pero, es imperativo que se cambie su denominación a “Códigos de procedimiento” y no se atropelle el concepto de ética de manera tan errada.

3.2 ESCUELA ANGLOSAJONA

El enfoque anglosajón se basa en la libertad de empresa y en la no intervención del estado en la economía, bajo esta escuela la única función del estado es

mantener la democracia. El modelo clásico de control en su enfoque anglosajón está fuertemente integrado al concepto especializado de auditoría externa que puede resumirse en la función originada por el interés privado para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos [...] el objetivo primario del control es la detección de fraudes mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad⁹⁶.

El modelo anglosajón, se originó en el siglo XV donde se produjo una separación entre la propiedad del capital y su administración. Los propietarios del capital, debido a los problemas de seguridad en las campañas navieras, se vieron en la necesidad de trasladar la función de administrar sus recursos a terceros. Sin embargo, ellos tenían el derecho de exigir a los administradores, información detallada sobre las actividades desarrolladas, considerando como prueba indispensable las cifras contables sobre los ingresos y gastos generados en cada una de las campañas.

Con esta separación radical entre la propiedad y la administración, el control era ejercido por personal especializado que se dedicaba a analizar, comprobar y verificar los actos de los administradores; una vez realizado dicho procedimiento de control, entregaban un informe a los propietarios, quienes eran los encargados de tomar las decisiones al respecto. Es así como se constituye la auditoría externa como “forma de control”, sin embargo, como lo expresa Rafael Franco Ruiz “la auditoría no es control, es evaluación”.

Posteriormente, se planteó una nueva forma de control que evitara posibles errores técnicos y de principios en la información contable emitida por los administradores. Conllevando a la instauración de nuevas formas de evaluación de la información, esta nueva forma se denominó control interno. Éste se define como el plan de organización y todos los métodos coordinados, adoptados para salvaguardar los activos, revisar con precisión y confiabilidad de los números contables, promover la eficiencia de operación y fomentar la adhesión de los trabajadores a las políticas prescritas por la administración⁹⁷. Indiscutiblemente, esto conllevó a que la auditoría externa tuviera un nuevo ámbito de aplicación.

Existen, así, bajo el modelo anglosajón, dos formas de control: una dirigida a la protección de los intereses de los propietarios (auditoría externa) y otra relacionada directamente con la administración y la forma de garantizar la eficiencia y efectividad de los procesos (control interno). La auditoría externa con

⁹⁶ Ibid. p. 203

⁹⁷ Ibid. p. 205

la característica de ser realizada por una persona totalmente independiente de la empresa, mientras que el control interno se configuró como un área indispensable para el buen desarrollo de los procesos de la empresa, pero con dependencia total a la administración.

En el desarrollo de los procesos de control en forma de auditoría externa, las nuevas concepciones administrativas contribuyeron de manera importante, se empezó a ofrecer ciertos incentivos a los trabajadores y administradores que contribuyeran al logro de los objetivos de la organización y por ende de los propietarios, reflejados tales logros en los resultados económicos (utilidades). Con este nuevo componente en las relaciones administrador – propietarios, la auditoría financiera adquirió una gran importancia, era necesario ejercer un mayor control sobre la información contable; además se creó la auditoría administrativa y operacional. Iniciando la división de la auditoría externa a las diferentes áreas de la empresa, socavando la posible integralidad.

Posteriormente, la escuela anglosajona determinó que la auditoría financiera no respondía a las necesidades de los usuarios, creando una serie de especialidades como: auditoría de gestión, cumplimiento, control interno, operacional e interna. Lo que generó un incremento en los costos para la ejecución de estos controles y duplicación de funciones. Con éstas diversidad de auditorías se fractura de manera indiscutible el ejercicio del control. Sí la empresa como sistema requiere de las diferentes áreas una coordinación constante, el proceso de auditoría debería ser ejercido bajo esta misma concepción, sin embargo, fue fracturado al establecer una auditoría para cada área.

A partir de lo expuesto antes y en el capítulo II, se pueden establecer las siguientes características de las escuelas de control:

Escuelas de control

Escuela de control Latina	Escuela de control Anglosajón
- Origen en el estado	- Origen en la división de la propiedad y la administración
- Orientada a la protección de los recursos públicos	- Protección del capital
- Control integral	- Evaluación de resultados e información financiera
- Control previo a los actos	- Control después de los actos
- Estado con capacidad de intervenir en la economía	- Estado mínimo y libertad de empresa

- | | |
|---------------------------------------|--|
| - Responsabilidad social | - Defensa del interés y la propiedad privada |
| - Control en el tiempo | - Control en el momento que lo requiera la administración o los propietarios |
| - Conocimiento integral de la empresa | - Examen de áreas específicas en forma independiente |
| - Buen uso de los recursos | - Dirigida a la detección de fraudes |
-

En el cuadro anterior, se pueden apreciar las diferencias sustanciales de los dos modelos de control. Dentro de éstas existen tres elementos que en primera instancia revelan la superioridad del sistema latino sobre el anglosajón, éstos son: integralidad, control en el tiempo y protección de los recursos públicos. Estos tres elementos ahora se analizarán en: la revisoría fiscal relacionada con la escuela de control latino y la auditoría externa y el control interno con la escuela anglosajona.

3.3 AUDITORÍA EXTERNA Y CONTROL INTERNO

En primera instancia es importante hacer claridad que el concepto de auditoría hace alusión a un examen objetivo, sistemático, profesional e independiente, efectuado generalmente con posterioridad a las operaciones y de conformidad con las normas de auditoría establecidas. El proceso se basa en la obtención de evidencia, a partir de la cual se elabora el informe final⁹⁸. En la definición queda claro que la auditoría, se realiza después de los actos de los administradores y su propósito es emitir un dictamen. Bajo estas condiciones, la auditoría se configura como un simple examen, más no se ejerce control integral.

La auditoría, para su ejecución utiliza una serie de mecanismo de evaluación que contribuyen a la obtención de evidencia suficiente, en la cual soportan su informe final. Su ejercicio profesional, al igual que el de la revisoría fiscal, requiere de independencia con el fin de garantizar que el examen se realiza de forma objetiva.

El ejercicio de la auditoría fue regulado inicialmente en los países con la influencia del modelo anglosajón como Estados Unidos y algunos países europeos. Las primeras normas relacionadas con tal práctica fueron pronunciadas en 1972 por el comité sobre procedimientos de auditoría (committee on auditing procedure) y posteriormente el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados emitió

⁹⁸ CEPEDA, Op. Cit. p. 185

diez normas de auditoría generalmente aceptadas (Generally accepted auditing standards. GAAS).

Estas diez normas se dividen en tres grupos, así:

- Normas generales y personales: relacionadas con la capacidad técnica, idoneidad, independencia mental, cuidado y diligencia profesional.
- Normas relativas a la ejecución del trabajo: planeación y supervisión, evaluación del control interno, obtención de evidencia válida y suficiente.
- Normas relativas a la rendición del informe: informar sobre el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados de forma consistente, determinar la razonabilidad de los estados financieros, expresión de una opinión y salvedades.

La auditoría externa se divide en tres grandes categorías: auditorías de estados financieros, auditorías de cumplimiento y auditorías operacionales. Siguiendo la metodología propuesta, se analizarán sus conceptos y objetivos para establecer los alcances del control ejercido por la auditoría externa.

3.3.1 Auditoría a estados financieros o auditoría financiera. La auditoría financiera es un examen objetivo, sistemático, profesional e independiente, efectuado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, tomando como base los estados financieros básicos a saber: balance general, estado de resultados, estado de flujos de efectivo, estado de utilidades retenidas o déficit acumulado y cuotas a los estados financieros⁹⁹. La auditoría financiera, es sencillamente una evaluación a los estados financieros, estados que representan la situación de la empresa en un momento dado; luego los resultados de ésta solo podrán determinar posible fraudes con el propósito de ejecutar las acciones administrativas y legales correspondientes, no permitiendo intervenir en el momento de las operaciones y evitar los posibles fraudes.

Ahora, miremos cuales son los objetivos de la auditoría financiera. El hecho de emitir un dictamen u opinión* sobre la razonabilidad de los estados financieros, es

⁹⁹ Ibid. p. 185

* La opinión es un concepto genérico, carente de base empírica que fundamente sus contenidos y se ha avenido en derecho constitucional en muchos estados, determinándose que nadie puede ser condenado por ejercer su libertad de opinar. Este es un argumento que ha salido triunfante en

una actividad totalmente subjetiva que requiere de la independencia de quien la realiza. Es tomar la información contable (estados financieros) en un momento de la empresa y verificar el cumplimiento de las normas establecidas sobre la materia. De igual forma, es responsabilidad del auditor externo evaluar los controles internos y determinar según su funcionamiento el grado de confiabilidad. Finalmente, al emitir el dictamen, el auditor formula las recomendaciones necesarias que permitan mejorar la eficiencia en la gestión financiera y económica. En este momento termina el proceso de la auditoría externa y no existe la posibilidad de ejercer un control posterior que permita establecer la oportunidad de la auditoría, luego, esta se queda en presentar un informe sobre el buen manejo de la parte financiera o lamentarse por los posibles fraudes que se hayan llevado a cabo.

3.3.2 Auditoría de cumplimiento y operativa. La auditoría de cumplimiento comprende la prueba y presentación de informes acerca del cumplimiento por parte de la organización, de los requisitos de las diversas leyes, regulaciones y acuerdos¹⁰⁰. El objetivo de los contratos de cumplimiento es atestar** la afirmación de la gerencia sobre el cumplimiento de la organización de los requisitos especificados o sobre el control interno de la organización en relación con el cumplimiento de leyes y regulaciones específicas¹⁰¹. La auditoría de cumplimiento está relacionada con el acatamiento de las leyes de cualquier tipo que la empresa tenga la obligación de cumplir y como toda auditoría su propósito es emitir una opinión sobre el cumplimiento de dichas leyes.

La auditoría operativa es un examen integral y constructivo de la estructura orgánica de la empresa y de sus componentes, de sus planes y políticas, de sus controles financieros y operativos, de sus modos de operación y del aprovechamiento de sus recursos físicos y humanos¹⁰². Se refiere a un examen completo de una unidad de operación o de una organización completa para evaluar sus sistemas, controles y desempeño, en la forma medida por los objetivos de su gerencia¹⁰³. La auditoría operativa en forma aparente muestra una integralidad en el proceso de control, sin embargo, por su misma naturaleza, constituye un simple examen a la estructura general de la empresa en un momento determinado, luego, sus objetivos deben responder a esta misma

varios procesos jurídicos de responsabilidad. (FRANCO RUIZ, Rafael. Réquiem por la confianza. 10 de diciembre de 2003. [On line]. Bogotá. <http://www.deslinde.org.co/Dsl31/Contabilidad.htm>)

¹⁰⁰ WHITTINGTON, Ray O. PANY, Kurt. Auditoría. Un enfoque integral. Santafé de Bogotá. Mc Graw Hill, 2000. p. 598

** La atestación consiste en emitir una comunicación escrita que expresa una conclusión sobre la confiabilidad de determinada información.

¹⁰¹ WHITTINGTON, Op Cit. p. 598

¹⁰² CEPEDA, Op. Cit. p. 175

¹⁰³ WHITTINGTON, Op. Cit. p. 595

dinámica. Ese tipo de auditoría externa permite medir la eficiencia y eficacia operativa, así como revelar las irregularidades y desviaciones en cualquiera de los elementos examinados dentro de la organización, que afecten el desarrollo de las operaciones¹⁰⁴. En tal caso el dictamen va enfocado a la eficiencia y eficacia en las operaciones de la empresa, pero como en los casos anteriores, no se determina un control posterior a estos dictámenes que permitan continuar con el ejercicio del control. La auditoría operativa, ha pretendido ejercer un “control” integral sobre la estructura de la empresa, sin embargo, por su naturaleza no deja de constituirse en una simple evaluación.

3.3.3 Control interno. Se entiende por control interno, el conjunto de planes, métodos y procedimientos adoptados por una organización, con el fin de asegurar que los activos estén debidamente protegidos, que los registros contables son fidedignos y que la actividad de la entidad se desarrolla eficazmente de acuerdo con las políticas trazadas por la gerencia, en atención a las metas y los objetivos previstos¹⁰⁵. El control interno, ha jugado un papel muy importante en el desarrollo del modelo de control anglosajón, pues incluye tanto la parte contable como administrativa.

El control interno es considerado un medio y no un fin, pues está diseñado en función del cumplimiento de los objetivos de la administración. El control interno, nació en las grandes compañías privadas como forma de fortalecer el control sobre la diversidad de procesos y operaciones que existían y se creaban con relación a su crecimiento. Luego se establece como una herramienta indispensable para el éxito de la auditoría.

Ahora bien, el control interno está orientado a la obtención o logro de los objetivos de la organización. Ejerce control tanto en la parte contable como en los procesos administrativos, sin embargo, como parte misma de la empresa carece de independencia, pues toda su estructura, objetivos y mecanismo de control dependen de la administración.

3.4 CÓDIGO DE ÉTICA PARA CONTADORES PROFESIONALES

Se ha tenido en cuenta para el presente capítulo el código de ética para contadores profesionales presentado por la Federación Internacional de Contadores IFAC (por sus iniciales en inglés International Federation of

¹⁰⁴ CEPEDA, Op. Cit. p. 175

¹⁰⁵ WHITTINGTON, Op. Cit. p. 595

Accountants), por la posibilidad de que este código al igual que todos los demás estándares internacionales relacionados con la contaduría, contabilidad y auditoría sean adoptados por Colombia mediante del proyecto de ley de intervención económica que se encuentra en discusión en el Congreso de la República. En el borrador expuesto a discusión pública se establece una adopción plena de los estándares internacionales, en ningún momento se plantea una posible adaptación de los mismos a las normas nacionales. En el artículo 8º del borrador se instituye el reconocimiento de los estándares internacionales así como sus emisores, para el caso específico de ética profesional en el numeral tres se determina lo siguiente: “En materia de ética profesional de los contadores al Ethics Comité (EtC) (Cómite de Ética) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica Code of Ethics for Profesional Accountants (Código de ética para contadores profesionales), así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas emitidos por el Ethics Comité (EtC)”. Por lo tanto, es ineludible en el marco del trabajo presentar un análisis de éste código.

La versión original del “código de ética” para contadores profesionales propuesto por la IFAC está en inglés, luego, es responsabilidad de los países de habla hispana como Colombia, realizar una traducción oficial una vez sea adoptado. Para el presente trabajo se tomó la traducción realizada por el profesor Samuel Alberto Mantilla de la Pontificia Universidad Javeriana. El código presenta inicialmente diferencias de forma bastante marcadas, mientras la ley 43 de 1990 dedica seis artículos al código de ética profesional, el comité de ética de la IFAC ha elaborado un documento de 94 páginas, dividido por secciones.

En primera instancia el código presenta los siguientes conceptos que van a ser utilizados a lo largo del texto: publicidad, cliente de auditoría, contrato de auditoría, cliente de aseguramiento, contrato de aseguramiento, equipo de aseguramiento, cuenta de clientes, dineros del cliente, familia cercana, interés financiero directo, directores y ejecutivos, contador profesional empleado, contador existente, interés financiero, firma, familia inmediata, independencia, interés financiero indirecto, socio encargado del contrato, entidad que cotiza en bolsa, firma en red, objetividad, oficina (despacho), ejercicio profesional, contador profesional*.

* En los estándares internacionales de ética se habla de contador profesional y no de contador público. Se cambia la connotación e inevitablemente sus funciones, especialmente las relacionadas con la función social que tiene el contador público en Colombia, así como su capacidad para dar fe pública. Es interesante poder darnos cuenta que es precisamente en el código de ética donde se realiza este cambio y donde se define al contador profesional como aquella persona, que se encuentre en ejercicio profesional público, industria, comercio, sector público o educación, y son miembros de una asociación miembro de la IFAC. Luego se está atentando también contra las asociaciones nacionales. Discusión que debe darse en otro espacio.

contador profesional en ejercicio público, servicios profesionales, publicidad, contador que recibe, entidad relacionada y cotización (oferta de servicios). No se pretende explicar cada uno de estos elementos, ya que sus definiciones se encuentran en el “código de ética”, la idea es analizar en primera instancia los elementos que hacen parte del mismo. Se percibe, entonces, que el “código de ética” va encaminado a establecer una serie de recomendaciones o normas relacionadas con la práctica de la profesión en el aspecto técnico más no a determinar los fundamentos éticos que deben seguir los contadores profesionales.

En la introducción la IFAC hace las siguientes consideraciones: “es función de las asociaciones** de cada país formular sus propios requerimientos éticos; no obstante, la IFAC en cumplimiento de sus funciones de orientación mundial y promoviendo la armonización ha formulado un código de ética para los contadores profesionales en cada país”, el cual puede ser utilizado como modelo para establecer las orientaciones éticas nacionales; sin embargo, si algún país desea adoptar el código de manera total, la IFAC ha redactado el documento donde se aceptan los requerimientos y sus emisores. En el caso de Colombia y según lo expuesto en el proyecto de ley de intervención económica, la IFAC evita y a la vez niega la posibilidad de pensar, discutir, examinar, analizar y establecer normas propias a partir de la realidad nacional, tanto así que hasta presenta el documento que se debe firmar para adoptarlas. ¿Será que en el país no hay la gente preparada para formular su propia normatividad?. El interrogante formulado puede situarse fuera del enfoque del trabajo. No obstante, analizar lo que pasa con la profesión, es un deber histórico.

Aunque la IFAC, facilita la posibilidad a cada país de formular su propios requerimientos éticos basados en el código propuesto por ellos, deja claro que la sección 8, es de obligatorio cumplimiento para todos aquellos contadores profesionales que pertenezcan a una asociación miembro de la IFAC, a menos que sean prohibidos por alguna norma nacional. Afirman que no se pueden aplicar estándares menos exigentes que los aquí señalados, sin embargo, no están dispuestas las condiciones que determinen el alcance de tales exigencias. Según sus planteamientos, el seguimiento de un código de conducta o de valores, es una característica propia de las profesiones, por esa razón se ha promulgado el denominado “código de ética para contadores profesionales”. La ética también implica asegurar la más alta calidad en los servicios prestados así como garantizar la confianza pública.

** Las asociaciones de profesionales que existen en cada país deben pertenecer a la IFAC.

La responsabilidad con el público*, va ligada a la profesión contable conllevando a generar confianza en la misma. El interés público, según lo establecido en el código de la IFAC, es el bienestar colectivo de la comunidad a la cual sirven los contadores profesionales¹⁰⁶. Existe, una gran diferencia entre lo que se plantea como responsabilidad social en la ley 43 de 1990 y lo planteado por la IFAC, esta última no incluye a la sociedad en general ni al estado como elementos fundamentales de la comunidad a la cual sirven los contadores profesionales, la información emitida por éstos debe orientarse a satisfacer las necesidades comerciales y financieras de las empresas y de terceros, más no aborda la responsabilidad de velar por el bienestar de todos los miembros de una sociedad. Este código responde a los postulados de la escuela de control anglosajón donde el estado no interviene en la economía y su principal objetivo es la protección del interés privado.

El código de la IFAC, plantea los objetivos y principios de la profesión contable así: se consideran como objetivos: la credibilidad, profesionalismo, calidad de los servicios y confianza. Sus principios fundamentales son: integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, comportamiento profesional y estándares técnicos. Sin embargo, éstos son de naturaleza general y no deben ser considerados como parte fundamental del código de ética. Se presentan aquí diferencias en el objetivo de la profesión, mientras en Colombia, el objetivo se relaciona con las necesidades de la sociedad, la IFAC lo limita a aspectos técnicos que responden a las necesidades de los inversionistas y el mercado.

Se establece una división del código de ética así: La parte A, es aplicable a todos los contadores profesionales; la parte B, es aplicable a contadores profesionales en ejercicio profesional público* y la parte C, aplicable a contadores profesionales empleados**. Es extraño que en un código de ética formulado para una profesión

* El público de la profesión contable, según la IFAC, está conformada por clientes, otorgadores de crédito, gobiernos, empleadores, empleados, inversionistas, la comunidad de negocios y financiera y otros que confían en la objetividad e integridad de los contadores profesionales para mantener el funcionamiento ordenado del comercio. (MANTILLA, Samuel. Código IFAC de Ética para Contadores Profesionales. Febrero 21 de 2004. [citado Enero, 2002.] Bogotá. Enero. 2002. http://www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Econom_y_Admon/SAMantilla)

¹⁰⁶ Ibid. p. 13

* Contador profesional en ejercicio profesional público: Cada socio o persona que ocupa una posición similar a la de un socio, y cada empleado en ejercicio profesional, que provee servicios profesionales a un cliente independientemente de su clasificación funcional (e.g., auditoría, impuestos o consultoría) y los contadores profesionales que en ejercicio profesional tienen responsabilidades directivas. El término también se usa para referirse a una firma de contadores profesionales en práctica pública. (Ibid. p. 10)

** Contador profesional empleado: Un contador profesional empleado en industria, comercio, sector público o educación. (Ibid. p. 8)

en particular, existan además divisiones a partir de las funciones que desempeñen en el ejercicio de la profesión, se presume que los requerimientos éticos deben ser formulados para todos aquellos que practiquen la profesión contable sin importar el campo en el que se estén desempeñando; sin embargo, el Comité de ética de la IFAC, considera que según el campo de acción se deben establecer formas de comportamiento diferentes, dando más elementos para afirmar que el objetivo de dichas normas es establecer una serie de procedimientos técnicos que no constituyen fundamentos o principios éticos.

La parte A aplicable a todos los contadores profesionales está dividida en siete secciones así: la sección uno se refiere a la integridad y objetividad. Integridad implica no solamente honestidad sino trato justo y completamente veraz. El principio de objetividad le impone a todos los contadores profesionales la obligación de ser justos, intelectualmente honestos y libre de conflictos¹⁰⁷. Se establecen, una serie de recomendaciones para cuidar la integridad y la objetividad que van desde evitar las relaciones que puedan implicar prejuicios o sesgos hasta la prohibición de recibir u ofrecer regalos, pues estas situaciones podrían implicar el desprestigio profesional.

En la sección 2 se establece la forma de resolver los conflictos éticos, analicemos cuidadosamente lo que se propone. En el ejercicio profesional se pueden presentar una serie de conflictos, la mayoría de ellos por intereses personales, cuando se relacionan con aspectos ilegales como el fraude, deben considerarse las siguientes situaciones: puede existir algún tipo de coacción por parte de los administradores o personas que se encuentren afectadas por la revelación de la información; se le puede estar solicitando al contador profesional que actúe en contra de los estándares técnicos y/o profesionales; o llevar el problema a una falta de lealtad para con el superior o administrador. En cualquiera de estos casos el procedimiento a seguir es el siguiente: a. Seguir las políticas de la organización. b. Revisar el problema ético con el superior inmediato, si no es resuelto el problema se debe remitir al siguiente nivel administrativo y el superior inmediato debe ser notificado de esta decisión; sin embargo, si es el superior inmediato quien se encuentra directamente relacionado con el problema, se debe presentar éste ante los más altos niveles administrativos. c. Buscar asesoría externa bajo confidencialidad sobre posibles soluciones. d. Si aún el conflicto ético no ha sido resuelto en ningún nivel interno, la última alternativa del contador profesional es renunciar y presentar un memorando sobre la información al representante que considere apropiado.

¹⁰⁷ Ibid. p. 15

Es increíble que un código de ética profesional pretenda establecer estos pasos para resolver los posibles problemas éticos que se limitan a la denuncia o no de fraudes u operaciones ilegales, y además llegar al punto de proponer que la última opción del contador es renunciar a sus labores, con lo que no se soluciona el problema fundamental que aunque no es ético, sigue siendo responsabilidad del contador velar por el buen uso de los recursos. Sin embargo, el código responde a los planteamientos de la escuela de control anglosajón donde se pretenden determinar los posibles fraudes y emitir solamente un concepto sobre la razonabilidad de los estados financieros, eximiendo al contador de la responsabilidad de denunciar tales irregularidades ante alguna entidad externa competente.

La sección tres se refiere a la competencia profesional, la cual se da en dos etapas: la consecución de la competencia profesional donde se requiere de una alta calidad educativa así como un periodo de experiencia y el mantenimiento de la competencia profesional requiere de una educación continua, es decir, actualización constante sobre las temáticas propias de la practica profesional.

La confidencialidad es tratada en la sección cuarta, como la obligación de los contadores profesionales a garantizar la reserva sobre la información de los clientes, la cual debe continuar aunque se haya terminado la labor para la cual fue contratado el contador, sólo cuando una autoridad competente solicite alguna información se puede violar este deber o en los casos que sean autorizados. De igual forma, se debe garantizar la no revelación de información por parte del equipo de trabajo, así como su utilización en beneficio propio o de un tercero.

En la sección quinta se establecen los requerimientos éticos en el ejercicio profesional tributario, aquí se hace referencia a aspectos netamente técnicos al momento de hacer una declaración tributaria, sobre la razonabilidad de la información suministrada por el cliente con el fin de omitir posibles errores en éstas lo que podría implicar posibles sanciones para el cliente. La sección está totalmente desligada a la parte ética, constituye una serie de recomendaciones que deben seguirse al momento de realizar una asesoría tributaria.

La sección seis se refiere al cumplimiento del código de ética en cualquier país donde haya sido acogido y cuando las normas nacionales sean menos estrictas que las aquí presentadas. Sin embargo, no se establece la forma de determinar la rigurosidad de tales códigos de ética, por lo tanto queda sin bases conceptuales este aparte, pues siempre a consideración del Comité de ética de la IFAC, sus fundamentos van a ser los más rigurosos. Y por último la sección siete determina la forma adecuada de utilizar la publicidad para la promoción de los servicios

profesionales, en este aspecto se prohíbe utilizar medios que desprestigien la profesión, ofrecer servicios para los cuales no se está capacitado y denigrar del trabajo de los colegas.

La parte B aplicable a los contadores profesionales en ejercicio profesional público, que sean miembros de los equipos de aseguramiento*, las firmas** y en caso necesario aplicable a las redes de firmas***. El objetivo de la sección ocho es identificar, evaluar y responder a las posibles amenazas contra la independencia. La independencia está compuesta por dos formas: independencia de la mente, permite la emisión de una opinión sin tener posibles sesgos que afecten el juicio profesional; independencia en la apariencia: se refiere a evitar todos los hechos o circunstancias que puedan comprometer la integridad y objetividad profesional de una firma o miembro del equipo de aseguramiento.

La sección señala aspectos relacionados directamente con el ejercicio profesional, específicamente en cumplimiento de los contratos de aseguramiento*, en su mayoría es tomada del estándar internacional sobre contratos de aseguramiento donde se establece la naturaleza del contrato. Luego, no es pertinente para el objetivo del trabajo especificar los elementos que se desarrollan en esa sección del código de ética de la IFAC, éstos responden a formas de procedimiento y no a elementos que pueden considerarse éticos, aquí se incluyen aspectos relacionados con los honorarios y fijación de precios.

* Equipos de aseguramiento: (a) Todos los profesionales que participan en el contrato de aseguramiento; (b) Todos los otros pertenecientes a una firma y que pueden influencias en el resultado del contrato de aseguramiento, incluyendo: 1. quienes recomiendan la compensación de, o quienes proveen supervisión directa, administración u otra intervención del contrato de aseguramiento. Para los propósitos de un contrato de auditoría esto incluye sucesivamente a todos lo nivel principales por encima del socio a cargo del contrato hasta el ejecutivo jefe de la firma. 2. quienes proveen consulta relacionada con problemas específicos, transacciones o eventos de carácter técnico o de la industria, para el contrato de aseguramiento; y 3. quienes proveen control de calidad para el contrato de aseguramiento; y (c) Para los propósitos del cliente de auditoría, todos aquellos que están dentro de una red de la firma y que pueden influir directamente en el resultado del contrato de auditoría. (Ibid. p. 8)

** Firma: (a) Un profesional individual, sociedad o corporación de contadores profesionales; (b) Una entidad que controla tales partes; y (c) Una entidad controlada por tales partes. (Ibid. p. 9)

*** Firma en red: Una entidad bajo control, propiedad o administración común dentro de la firma o cualquier entidad de la cual un tercero razonable e informado, poseedor de conocimiento sobre toda la información relevante, razonablemente concluiría como que es parte de la firma nacional o internacionalmente. (Ibid. p. 9)

* Contrato de aseguramiento: Un contrato dirigido para proveer: (a) un nivel alto de aseguramiento respecto de la materia sujeto está conforme en todos los aspectos materiales con un criterio confiable identificado; o (b) un nivel moderado de aseguramiento de acuerdo con Estándares Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento emitidos por el International Auditing Practices Committee tal como una auditoría o revisión de estados financieros de acuerdo con Estándares Internacionales de Auditoría. (Ibid. p. 7)

La sección 9 y siguientes, al igual que en la anterior establecen mecanismos relacionados con la competencia y la responsabilidad de los contadores para con sus clientes; el derecho a honorarios y comisiones por los servicios prestados, este punto es de resaltar la prohibición expresa al ejercicio de competencia desleal a través de la disminución de las tarifas presentadas por otros contadores profesionales; se menciona la prohibición a realizar cualquier tipo de actividad para un mismo cliente, las cuales puedan afectar la independencia, objetividad, integridad o buena reputación de la práctica contable. También se incluyen aspectos relacionados con los dineros de los clientes**, los cuales pueden o no ser guardados por los contadores profesionales, dependiendo básicamente de la legislación nacional. En los dos últimos apartes aplicables a los contadores profesionales en ejercicio profesional público, se estipulan las recomendaciones pertinentes en las relaciones con otros contadores profesionales en ejercicio profesional público, así como el manejo de la publicidad y oferta de servicios.

En la parte C del código de ética de la IFAC aplicable a contadores profesionales empleados, el comité de ética propone unas orientaciones relacionadas con posibles conflictos de lealtades, entendida la lealtad como el deber del contador profesional empleado para con su empleador, luego, los conflictos que aquí se refieren pueden presentarse en el momento que la lealtad vaya en contra de la legislación nacional o normas profesionales. Se propone, además, la necesidad del apoyo constante entre colegas, al igual que la competencia profesional y la forma adecuada de presentar los informes a los clientes o terceros.

En la parte final del código se presenta el documento que debe ser suscrito por las asociaciones miembro de la IFAC que desean adoptar este código de ética como propio, es decir, en el caso colombiano, aquellas asociaciones profesionales que se afilien a la IFAC, deberán suscribirlo en el momento oportuno. Básicamente, el documento es la aceptación de la IFAC como la organización mundial dedicada a “engrandecer la profesión mediante estándares armonizados” y por supuesto comprometerse a acoger y divulgar todas las normas que emitan en materia ética.

A su vez, se establece la forma de implementación y cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos, este proceso será tarea exclusiva de las asociaciones miembro de la IFAC en cada país, al igual, que dicho código llegue al poder

** Dineros del cliente: Cualesquiera dineros -incluyendo documentos de títulos de dinero, e.g. letras de cambio, pagarés, y documentos de títulos que se puedan convertir en dinero, e.g., bonos al portador- recibidos por un contador profesional en práctica pública para ser tenidos o pagados sobre instrucción de la persona de quien o a cuyo nombre se reciben. (Ibid. p. 8)

legislativo del país. La asociación miembro tendrá la responsabilidad de ofrecer asesoría permanente para la interpretación de las normas así como para resolver los conflictos éticos que presenten los contadores profesionales.

Se propone que aunque el cumplimiento o no de este código de ética es una decisión personal, si la falta en que incurriese un contador profesional es seria a consideración de la asociación profesional, se deberán aplicar las sanciones disciplinarias del caso. Estas sanciones pueden ser estipuladas mediante la legislación nacional o por la constitución de la asociación. Se establecen, a su vez, los tipos de sanciones al igual que el derecho a apelar la sanción aplicada. Aquí entra la figura del castigo tal como lo plantea Nietzsche¹⁰⁸, refleja la coacción y por ende la sumisión de quienes se obligan a cumplir estas normas, de igual forma se intenta determinar la forma de actuar de los hombres, limitando sus actos naturales y casuales.

3.5 CONCLUSIÓN

La escuela de control anglosajón, promulga la libre empresa y la no intervención del estado. Donde la auditoría externa y el control interno, se constituyen como formas de control que permiten comprobar la gestión tanto de la administración como el buen uso de los recursos de la empresa, se centra en la determinación del grado de razonabilidad de la información contable y financiera.

La auditoría externa, soportada en la defensa de los intereses privados y específicamente la protección del capital, con lo cual le ha otorgado gran importancia a la parte financiera, como su principal campo de acción. Es una evaluación realizada en un momento dado, después de ejecutadas las operaciones y su función es emitir un dictamen u opinión con relación al examen realizado, el cual, puede ser financiero, de cumplimiento u operacional. Luego, el resultado de una auditoría externa sólo conllevaría a determinar el buen manejo de los bienes y recursos o a lamentarse por los fraudes y malos manejos llevados a cabo, sus resultados sólo determinan las fallas cometidas y dejan en manos de los administradores la ejecución de las acciones administrativas, civiles y/o penales a las que haya lugar. Sus funciones son netamente evaluativas y con el propósito de emitir una serie de recomendaciones.

Por su parte el control interno, como elemento complementario en el modelo anglosajón, contribuyó al ejercicio de la auditoría externa, estableciendo como

¹⁰⁸ NIETZSCHE. Obras Inmortales. Tomo II. Aurora. La gaya ciencia. Op. Cit. p. 628

mecanismo de control integral al interior de la empresa, sus funciones superaron la parte financiera, involucrando aspectos administrativos y operacionales, aportó elementos importantes que permitieran el logro de los objetivos de la organización, mejorar la eficiencia y eficacia en los diferentes procesos. Sin embargo, el control interno hace parte de la estructura organizativa de las empresas y no es independiente a ellas, por el contrario se convirtió en un nuevo campo de acción para las auditorías externas.

Están expuestos los elementos del control, que serán relevantes al momento de establecer las posibles causas de la crisis de confianza, aspectos que serán contrastados después con el papel de la ética en la resolución de ésta crisis. También, se deja en firme que la revisoría fiscal constituye una forma de control integral superando en todos sus aspectos a la evaluación propuesta por la auditoría externa.

A partir de los elementos presentados anteriormente podemos afirmar que dichos códigos de ética responden a la lógica de la práctica contable y no constituyen fundamentos éticos como se pretende, a lo sumo podrían considerarse fundamentos morales. El problema inicial es determinar si es posible una ética profesional, para luego llevarla a códigos de ética, tal parece que quienes formularon estos códigos no plantearon el problema desde esta perspectiva, más bien, pretendían establecer una serie de mecanismos de obligatorio cumplimiento que garantizaran la calidad, eficiencia, eficacia y posiblemente la confianza en la práctica contable y encontraron en la ética el medio ideal para hacer esto posible, sin embargo, lo que hicieron fue utilizar de manera inadecuada la ética rebajándola a simples formas de procedimiento técnicos.

El trabajo entonces, pretende enaltecer el papel de la ética y darle a estos códigos su verdadera connotación, es liberar a la ética de una responsabilidad que no le es propia, pues en muchas ocasiones es la causante de inadecuadas formas de comportamiento profesional. En la sociedad no se han dado las circunstancias que permitan que la ética surja en sí misma, de tal forma que no haya necesidad de determinarla a través de códigos y mucho menos obligar a su cumplimiento mediante una normatividad externa al sujeto activo, responsable de su formulación y aplicación desde su interior.

La ética, tal como fue expuesto en el primer capítulo, es el resultado de una reflexión de los fenómenos morales, al interior del sujeto a partir del uso de la razón, trascendiendo la moral subjetiva a un ámbito objetivo donde el "yo" debe transformarse en comunidad, mediante la reflexión sobre los efectos que la actuación individual genere sobre la comunidad. Cada uno de los autores, desde

su cosmovisión plantearon la ética como una forma de vida, un mecanismo para vivir en comunidad y a la vez permita la realización individual. La ética no puede ser pensada en la individualidad, debe ser parte integral del proceso social, de la vinculación del sujeto con sus semejantes a través del uso de la razón y participación activa en la vida política, social y económica de su comunidad.

Ahora bien, como el objetivo no es plantear la poca o mucha efectividad de la aplicación de los códigos de ética profesional, vamos a tratar de enmarcarlos dentro de los diferentes postulados propuestos en el capítulo uno, con el fin de establecer su grado de correspondencia con éstos o utilizar dichos postulados para criticar los códigos desde la perspectiva de considerarse a estos códigos como fundamentos éticos de la profesión contable.

El código de ética de la IFAC, ha sido más pretencioso en su propuesta, en términos kantianos el comité de ética de la IFAC pretende configurarse como miembro legislador y llevar a universales todos sus postulados, sin embargo, obviaron los fundamentos propios de la teoría kantiana para cumplir con tal propósito. Por su parte todos aquellos países, que como Colombia pretenden adoptar este código, están cometiendo un error más grave que aquel cometido por quienes lo formularon, como diría Nietzsche se están “embruteciendo” y “fortaleciendo su estupidez”, al permitir que este tipo de normas sean implantadas desde afuera, es aceptar la coacción interminable de estas normas y sus emisores. Estarían permitiendo como lo propone Marx que la ética sea utilizada como ideología y forma de sumisión de los países en desarrollo y a su vez asuma funciones utilitaristas relacionadas con el proceso de armonización propuesto por la IFAC.

Ahora bien, si una vez analizados rigurosamente los mecanismo denominados formulaciones éticas, son necesarios para garantizar la confianza y el enaltecimiento de la profesión contable, estos pueden ser formulados pero bajo otra definición, tal vez como “Códigos de procedimiento profesional”, que conlleven a sanciones de tipo disciplinario. El objetivo, como ya se mencionó no es determinar si los códigos de ética son pertinentes o no, es resaltar el rol de la ética desde su verdadera esencia. En el último capítulo del trabajo, entonces, se intentarán establecer las condiciones necesarias que permitan el auge de la ética como parte integral del proceso de formación, a su vez, se planteará el rol de esta dentro de la solución de la crisis de confianza, aspecto fundamental del trabajo.

4. LA ÉTICA Y SU RELACIÓN CON LA CRISIS DE CONFIANZA PÚBLICA

4.1 PRESENTACIÓN

En los capítulos anteriores se presentó una aproximación al marco conceptual de la ética a partir del análisis de los postulados de cinco grandes filósofos que abordaron esta temática en diferentes épocas y cosmovisiones. Posteriormente, se analizó las formas de control, elemento esencial de la confianza, a su vez, se analizaron la ley 43 de 1990 que establece el código de ética profesional de los contadores públicos y el código de ética para contadores profesionales propuesto por el comité de ética de la International Federation Accountants IFAC, concluyendo que éstos códigos sólo constituyen una serie de normas de procedimiento donde se pretende rebajar a la ética a cumplir funciones de códigos de procedimiento.

El último capítulo del trabajo intentará establecer las posibles causas de la crisis de confianza en los profesionales y en la práctica contable a partir del análisis de los escándalos financieros en Estados Unidos y Europa, con el apoyo de los elementos planteados en los capítulos anteriores. Se analizarán cada una de estas causas llegando a la conclusión que ésta fue generada por la laxitud de las normas profesionales relacionadas con el ejercicio de la auditoría y la contabilidad, así como por la desregulación de los mercados, política promulgadas por Estados Unidos, donde la libre empresa y la intervención no trajeron los resultados esperados. Adicionalmente, se muestra que el problema radica en el modelo de control, y no en el ejercicio profesional como tal; si el modelo no responde a las necesidades de los usuarios de la información, se verá inevitablemente quebrada la confianza.

Para concluir se pretende establecer el rol de la ética en la solución de la crisis de confianza, tomando como base cada una de las conclusiones presentadas en los capítulos anteriores, todo esto con el fin de reivindicar el significado y por lo tanto el buen uso del término “ética”. En muchas ocasiones cuando se refieren a la crisis de confianza generada a partir de los grandes escándalos financieros, acusan a la ética como una posible causa de esta crisis, la falta de “ética” o el no cumplimiento de sus códigos de ética profesional, son normalmente mencionados cuando se trata de buscar culpables. Lo que aquí se pretende es exponer elementos válidos a fin de concluir que no existe tal ética profesional sino más bien códigos de procedimiento, luego, la culpa sería incumplir dichos códigos; para que estas formulaciones sean consideradas ética se requieren de otros elementos que se

intentarán establecer en el presente capítulo, relacionados con la formación de los individuos.

4.2 LOS ESCÁNDALOS FINANCIEROS QUE GENERARON LA CRISIS DE CONFIANZA

Los grandes escándalos financieros se dieron en Estados Unidos después de una década de inusitados cambios y auge de la economía, “los felices noventa”, como lo afirma Joseph Stiglitz, fue una época donde la economía reportó crecimientos nunca antes vistos en la historia del país, se estaba dando un fenómeno que tendía a determinar una nueva era económica; la nueva economía basada en el apogeo de las telecomunicaciones y la grandes empresas puntocom. Estados Unidos sentía que era la hora de fomentar la globalización* alrededor del mundo, lo que generaría prosperidad para todos los individuos en todos los lugares del planeta. El capitalismo había triunfado sobre el comunismo y el socialismo y Estados Unidos configuraba la versión más alentadora de aquel, así empezó su tarea de extender a los países en desarrollo su modelo económico, donde se propendía por la libre empresa y la reducción del estado. Sin embargo, aquella burbuja se fue hinchando al punto de reventarse y traer consigo una gran crisis tanto económica como de credibilidad en la práctica contable de grandes firmas de auditoría.

Los grandes escándalos financieros en Estados Unidos iniciaron en diciembre de 2001 con la caída de Enron, una de las más grandes empresas energéticas del país; después de ésta se presentó la quiebra de Worldcom, el segundo consorcio más importante en el sector telefónico; y otras como la compañía telefónica Global Crossing, Merrill Lynch, Tyco, la empresa de biotecnología Imclone, Xeros dedicada al sector de las fotocopiadoras, Adelphia, que prestaba servicios de televisión por cable y Merck, un gran consorcio farmacéutico. Todas estas grandes empresas de la economía norteamericana llegaron a la quiebra por el mal manejo contable que le habían dado a sus operaciones, luego, las grandes firmas de auditoría perdieron la credibilidad que se tenía en ellas, entre éstas tenemos: Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Grant Thornton, Price Waterhouse & Coopers, Ernest & Young, Peat Marwin y Tohmatsu, cada uno de estos nombres salió a luz pública al estallar los escándalos financieros.

* La globalización como lo plantea Luis Jorge Garay “. . . puede pensarse como un proceso amplio y profundo de transformaciones en las relaciones entre sociedades, naciones y culturas que representa una nueva etapa del capitalismo mundial. La globalización no es lo mismo que la internacionalización por tratarse esencialmente de un proceso más profundo y fundamental consistente en la formación de una sociedad global que va atravesando fronteras entre naciones” Tomado de Globalización y Crisis ¿Hegemonía o corresponsabilidad?. (GARAY, Luis Jorge. Globalización y Crisis ¿Hegemonía o corresponsabilidad?. Bogotá: Tercer Mundo S.A., 1999. p. ix)

Las consecuencias económicas en Estados Unidos fueron demasiado grandes al punto de presentarse una recesión que afectó directamente el sector financiero. Las cotizaciones en la bolsa de valores jugaron un papel primordial en el auge de estas empresas, pues el valor de sus acciones era demasiado elevado con relación a su valor real, todo esto fue posible gracias a las manipulaciones contables que hicieron que las empresas reflejaran una gran cantidad de utilidades y aparentaran ser muy sólidas, con lo que se invitaba a la compra de sus acciones como el gran negocio de la época, muchas personas de la clase media de Estados Unidos habían invertido sus ahorros y planes de pensiones en la compra de acciones, que de un momento a otro perdieron su valor, desapareciendo con ello todas las posibilidades de las grandes rentabilidades prometidas.

En la década de los noventa, Estados Unidos presentó un desarrollo económico nunca antes visto, se pretendía que la nueva economía de las empresas puntocom y el auge de las telecomunicaciones reemplazarán la industria tal como había ocurrido en la Revolución Industrial cuando ésta última reemplazó la agricultura. En esta década de gran crecimiento económico se reportaron cifras que no se habían conocido antes, se crearon diez millones de empleos entre 1993 y 1997, y otros ocho millones entre 1997 y 2000. Durante 1994, el paro había caído por debajo del 6 por ciento por primera vez en cuatro años; y para abril de 2000, por debajo del 4 por ciento por primera vez en tres décadas¹⁰⁹, no podía ser más alentador el panorama para los ciudadanos estadounidenses. Sin embargo, la felicidad no duró mucho tiempo, al iniciar el nuevo siglo con el surgimiento de los grandes escándalos financieros la situación se tornó totalmente contraria a lo que hasta ahora habían vivido, en no más de doce meses se perdieron dos millones de empleos; y se duplicó con creces el número de parados de larga duración. La tasa de paro brincó del 3,8 al 6,0 por ciento, mientras que uno 1,3 millones de estadounidenses pasaron a engrosar las cifras de quienes viven por debajo del nivel de pobreza; y alrededor de 1,4 millones se quedaron sin seguro médico¹¹⁰. Estas fueron las grandes consecuencias de los fraudes financieros, donde se señalaba a las firmas de auditoría como las responsables directas de tales circunstancias, por haber permitido y ejercido una serie de mecanismos que ocultaran la verdadera situación de las empresas.

En los años 90 salió a flote una nueva forma de realizar fraudes financieros por parte de los contadores, la llamada contabilidad creativa permitía realizar operaciones que reflejaban una situación económica y financiera totalmente

¹⁰⁹ STIGLITZ, Joseph E. Los felices 90. La semilla de la destrucción. Bogotá: Alfaguara S.A., 2003. p. 40

¹¹⁰ Ibid. p. 41

diferente a la que realmente se vivía, ésta permitía de manera literal realizar robos a los inversionistas que confiaban en los administradores y contadores de sus empresas. Las *stock options** se había convertido en una práctica común por parte de algunos ejecutivos de grandes empresas. Aunque no nació con el auge de las telecomunicaciones, si fue usada por gran cantidad de estas empresas, entre ellas Microsoft, Enron, Worldcom, Adelphia. Las *stock options*, consistía en permitir a los ejecutivos o a cualquier empleado de la compañía adquirir acciones de ésta a menor precio o gratis, es decir, se disminuye de manera significativa el valor de las acciones de los inversionistas antiguos que ahora tendrían que compartir su capital y sus utilidades con los nuevos accionistas. Esto genera un costo para la empresa el cual no era reportado por los contadores, ellos afirmaban que las explicaciones del caso estaban en las notas a los estados financieros pero de ninguna manera permitían que se afectaran los estados financieros como tal y por lo tanto la situación económica de la empresa.

Obviamente, el manejo de las *stock options*, generaban cambios sustanciales en la información financiera y económica de las empresas, sin embargo, los contadores las limitaba a simples explicaciones, en las notas a los estados financieros. Ya que sí las *stock options* hubiesen sido clasificadas como gastos, las utilidades de la empresa se habrían visto afectadas de manera significativa, distorsionando totalmente la información contable. Las normas de procedimiento y/o “éticas” no fueron suficientes para evitar el gran fraude que se estaba cometiendo, por el contrario las empresas que prestaban servicios contables, se dedicaron a perfeccionar este tipo de prácticas que contribuyen al quebranto de la confianza puesta en su actuar profesional.

Los fraudes presentados en la economía de Estados Unidos, también tuvieron su réplica en Europa. En enero de 2003 la cadena de supermercados holandesa Ahold y el grupo agroalimentario Parmalat, salieron a la luz pública por sus graves fraudes financieros. Las firmas de auditoría que protagonizaron este escándalo fueron la compañía Deloitte Touche, quien supervisaba las cuentas consolidadas de Parmalat, y Grant Thornton que auditaba a varias subsidiarias del grupo. A su vez en España, también se generaron escándalos en Banesto, Gescarte y la agencia de valores AVA. Los casos Enron en Estados Unidos y Parmalat en Italia – Europa, serán abordados con el fin de ilustrar en forma general las circunstancias que rodearon tales escándalos.

4.2.1 La caída de Enron. Enron al igual que muchas empresas de la década de los noventa presentó un incremento económico de considerables proporciones,

* Las *stock options* es el derecho a comprar acciones de una empresa por debajo de sus precios de mercado. (Ibid. p. 155)

sin embargo, tal poderío terminó en la quiebra. Enron era uno de los grandes distribuidores de energía en el mundo, pero a causa de los malos manejos contables, los intereses particulares, la liberación económica y otras situaciones no pudo evitar su caída y con ella se generó la primera gran crisis económica y de confianza del nuevo milenio, sin embargo, ésta no sería ni la primera ni la última empresa en protagonizar escándalos financieros en Estados Unidos, detrás de ella vendrían otros tantos escándalos.

Enron Corporation nació en 1985 en la ciudad de Houston Texas, empezó en el negocio de los gaseoductos para después llegar a convertirse en la mayor comerciante de energía y gas en Estados Unidos, su éxito era tanto que tenía subsidiarias en alrededor de 40 países en el mundo. Su grandes avances económicos la llevaron a ser considerada un ejemplo de innovación en el país. El lema de su presidente Kenneth Lay era convertirla en la compañía más importante del mundo, "Vamos a cambiar los mercados" afirmaba. Sin embargo, 15 años después llegó la mayor crisis que conllevó a esta gran empresa a la bancarrota.

Como parte de su dinámica administrativa utilizaba muy bien el recurso humano, pues dentro de sus administradores tenía personal del gobierno, representantes de sus proveedores y contaba con el apoyo incondicional del personal de Arthur Andersen, firma que le prestaba servicio de consultoría y auditoría. Manejaban así una gran cantidad de información que les permitía tomar decisiones importantes en sus relaciones financieras y comerciales. Al contar con personal que había pertenecido y pertenecía al gobierno, Enron, inició un largo proceso para apoyar la liberación de los precios en la electricidad, a su vez contaba con el apoyo del presidente George W. Bush, luego, participó de manera "oculta" en toda la elaboración de la política energética. Sus influencias eran tales, que participaba en la Comisión Reguladora Federal de Energía, Ferc, y esto debía ser así, pues Enron había invertido demasiado dinero en el apoyo de campañas políticas tanto a nivel nacional como en los estados de Texas y Houston. Bajo tales condiciones, los conflictos de intereses que se derivaban de las relaciones con Enron era de gran escala. Esta compañía, le estaba apostando a ser la pionera en el sector de la electricidad, el petróleo y el gas. En la época de los 90 con el auge de las empresas puntocom, entró en esta dinámica para empezar a vender y comercializar electricidad a través de la red, convirtiéndose en una empresa innovadora, pues buscaba nuevas formas para comprar y vender electricidad.

Aproximadamente en el año 1997 empiezan a fraguarse los fraudes financieros que cuatro años más tarde llevaría al acabose total de Enron. Los contables que asesoraban utilizaron gran variedad de coartadas para crear una cortina de humo alrededor de las cifras contables y financieras que reflejaban la posición económica de la empresa, se manejaba un sistema financiero bastante

complicado lo que no permitía la detección de los fraudes. Algunos de estos trucos como los llama J. Stiglitz, son los siguientes: se realizaban registro de ingresos futuros para generar mayores utilidades y no se registraban los costos derivados de estos ingresos; la segunda forma de distorsionar la información contable-financiera fue creando una serie de empresas ficticias a las cuales les vendería el gas, sin embargo, en el trato también estaba la posibilidad de recompra un tiempo después, luego, lo que se hacía era inflar los ingresos desconociendo los costos y el pasivo por el compromiso de recompra. Así se manejó durante varios años empresas subsidiarias de Enron como Raptor y Chewco Investments LP. La imagen de Enron en los estados financieros reflejaba una empresa con gran estabilidad económica, grandes ingresos, pasivos con sus filiales no reportados e incrementaban el valor de sus activos, con el fin de presentar una empresa sólida y con mucho futuro, lo que conducía al incremento de la cotización en bolsa de sus acciones.

A su vez, la labor realizada mediante las filiales creadas por Enron, permitió realizar diferentes operaciones bancarias. La empresa no deseaba dañar su imagen económica reportando grandes pasivos financieros en sus balances, entonces, el proceso que se seguía consistía en lo siguiente: una filial de Enron como Raptor hacía el préstamo bancario y luego utilizaba este dinero para pagar a Enron el gas que había comprado para ser entregado tiempo después, finalmente, el dinero era manejado por esta última y no reflejaba en sus balances ninguno tipo de pasivo, así se fue construyendo ese gran imperio del fraude.

Con la posición económica reflejada por Enron en sus informes, sus acciones se fueron incrementando de precio y muchos inversionistas creyeron en los beneficios futuros que les podría generar invertir en semejante compañía, de igual forma, sus trabajadores invirtieron sus ahorros y los fondos de pensiones en acciones de ésta, trabajaban fuertemente por llevar al éxito a la que ahora era también su empresa, sin embargo, como la mayoría de los accionistas desconocían los manejos fraudulentos y los intereses personales que estaban a la orden del día en Enron.

El estado también colaboró con la evolución y posterior caída de Enron. La desregulación de la electricidad le permitió fortalecerse en este sector, sin embargo, a la par también se desarrollaban nuevas formas de fraude que terminaron por salir a flote. Se pretendía con la desregulación de la electricidad y el libre mercado autorregulado por las fuerzas de la oferta y la demanda, la disminución en los precios, sin embargo, en estados como California ocurrió todo lo contrario, los precios, cuyo promedio había sido de 30 dólares por megavatio/hora desde abril de 1998 a junio de 2000, se triplicaron, y posteriormente cuadruplicaron, con respecto al nivel de junio de 2000 y antes de

finalizar el primer semestre de 2001 ya se habían multiplicado por ocho¹¹¹. Ante esta situación las empresas de energía se fueron a la quiebra y el estado tuvo que intervenir, para reestablecer el equilibrio, esta situación le costó a los Estados Unidos más de 45.000 millones de dólares. La desregulación trajo consigo el abuso del poder y la ambición de Enron, al ser la electricidad y el gas, monopolios naturales, se empezó a manipular el mercado con el fin de que los precios subieran. Con la caída de Enron se descubrió que éste había sacado energía del país con el fin de aumentar los precios y obtener mayor rentabilidad.

El 2 de diciembre de 2001, Enron decide acogerse a las leyes de bancarrota. Con su caída se afectaron otros sectores importantes de la economía estadounidense. El sector financiero se vio afectado al tener en frente la posibilidad de perder una gran cantidad de dinero que había sido prestada a Enron a través de sus filiales, entre estos bancos tenemos el Citigroup, J.P. Morgan Chase & Co., Unicredito Italiano SPA, entre otros. A su vez, los empleados de Enron además de haber perdido su trabajo habían perdido toda las posibilidades de pensionarse, pues los recursos de los fondos de pensiones fueron invertidos en acciones de ese emporio. Los proveedores no podían escapar a esta gran crisis, su situación ahora se limita a esperar la liquidación de Enron, pues se encontraba en discusión la posible venta de subsidiarias e inversiones alrededor del mundo, con el fin de cubrir las obligaciones valuadas en cerca de US \$50.000 millones.

Por su parte Arthur Andersen, estaba afrontando las consecuencias de sus actos, le seguían una gran cantidad de demandas por haber avalado los estados financieros de Enron, durante los diez últimos años. Con la muerte de Enron se destapó una gran cantidad de artimañas contables utilizadas para darle una apariencia sólida en el mercado. Arthur Andersen, no era la única consultora cuestionada, la profesión contable en su conjunto, estaba en tela de juicio. La Comisión de Valores y Cambio SEC, así como los gremios contables sintieron la necesidad de evaluar las normas contables y de auditoría que se seguían, pues al parecer no garantizaban el buen ejercicio profesional.

Todo lo ocurrido en Enron lleva a dudar sobre la transparencia y efectividad del código de ética y demás normas internacionales, que ahora pretende imponer la IFAC como legislador en todos los países. Estas se anuncian como la solución a la posible crisis de confianza que existe y la IFAC ha asumido la responsabilidad de establecer un modelo de normas que rijan la conducta ética de los contadores profesionales, garantizando así el buen desempeño y auge de la profesión. Sin embargo, con cada escándalo que ocurre y donde se ve implicada una multinacional de auditoría se demuestra la laxitud de estas normas.

¹¹¹ Ibid. p. 296

4.2.2 El desfalco en Parmalat. Parmalat, es una gran multinacional del sector alimentario que tiene sedes en 30 países alrededor del mundo, incluyendo a Colombia. Es considerado el octavo grupo industrial de Italia. El 11 de noviembre de 2002 se desencadenó el gran escándalo financiero de la empresa en Italia. Como los escándalos de Estados Unidos, en este también se encuentra en tela de juicio el papel de los administradores y contadores que ejercían funciones de consultoría y auditoría. Las firmas de auditoría que protagonizan este escándalo son Deloitte & Touche quien supervisaba las cuentas y Grant Thornton quienes auditaban las subsidiarias del grupo.

El escándalo estalló al conocerse el fraude contable en una filial de Parmalat en las Islas Caimán. Bonlat, su filiar, aseguraba tener 3.950 millones de euros en una cuenta a su nombre en el banco norteamericano *Bank of America*, sin embargo, éste negó la autenticidad del documento que certificaba tal información. Fausto Tonna, era el director financiero de Parmalat, fue el primer acusado de realizar practicas ilegales como la falsificación de documentos del *Bank of America*. Efectivamente, el señor Tonna, según un informe de fiscales milaneses confesó haber escaneado el logotipo del *Bank of America* para falsificar las cartas que acreditaban la existencia de una cuenta a nombre de Bonlat con un depósito de 3.950 millones de euros en dicho banco. Aquí, no se usan trucos contables, como en Enron, sin embargo, el deseo de mostrar una mejor posición económica y financiera de Parmalat, llevó a su director financiero a utilizar una técnica mucho más elemental y común, la falsificación. Esta práctica conllevó a que el *Bank of America* interpusiera una demanda en contra de Parmalat por falsificación de documento privado.

Una vez estalló el escándalo, la cotización en la bolsa de Milán de las acciones de Parmalat reaccionó inmediatamente, mientras el 11 de noviembre el valor de la acción se cerró en 2,37 euros después del escándalo sus acciones bajaron de forma violenta, cotizándose a 0,11 euros. Los cargos a los que tendría que responder el director financiero de Parmalat incluían falsedad, especulación abusiva y estafa. De igual forma se investigan desvíos de dineros para propósitos particulares del señor Tonna y Calisto Tanzi, la investigación trasciende al análisis de los flujos de caja, pues es necesario establecer el manejo de los dineros que realmente existían. Dentro de las falsificaciones realizadas al interior de Parmalat, se estima que puede ascender a 13.000 millones de euros en certificados de deposito y bonos de recompra falsos.

El caso Parmalat así como el caso Enron, dejaron en entre dicho la función tanto de los administradores, auditores y consultores, como la del gobierno por la laxitud de sus normas y controles. Pues de una u otra manera también era

responsabilidad de gobierno ejercer los controles necesarios para evitar estos escándalos que han sacudido el mundo entero. Una vez pasan los fraudes, que se supone debieron evitarse, la Federación Internacional de Contadores IFAC, el Fondo Monetario Internacional FMI y un sin número de instituciones de cada país que “ejercen” control, ven la gran necesidad de cambiar la normatividad e incrementar los controles. Sin embargo, a los países en desarrollo como Colombia, le siguen vendiendo la idea que su normatividad, es garantía para la confianza pública y el enaltecimiento de la profesión contable. ¿Será que con esta serie de pruebas aún es posible la confianza? Quienes se dediquen a estudiar cuidadosamente todo lo que está pasando, se darán cuenta que a pesar de todo, el gobierno colombiano sigue promoviendo la armonización y adopción total de estándares internacionales.

4.3 POSIBLES CAUSAS QUE GENERARON LA CRISIS DE CONFIANZA

Una vez planteados en el capítulo dos del trabajo, los elementos de control que contribuyen al fortalecimiento de la confianza pública y habiendo analizado los entramados de los procesos que conllevaron a grandes escándalos financieros y pusieron en tela de juicio el actuar de los contadores auditores y consultores en empresas como Enron en Estados Unidos y Parmalat en Italia; se intentará esbozar las posibles causas que condujeron a la llamada “crisis de confianza”. Se plantean las siguientes causas*: a. Desregulación de la economía; b. Corrupción y conflicto de intereses; c. Laxitud de las normas tanto contables como de auditoría; y la Falta de control, relacionada con la desregulación económica.

En Estados Unidos durante los mandatos de Reagan y Bush padre, se fomentó la política del libre mercado. La economía estadounidense a la vanguardia de la globalización, pregonaba en todo el mundo, la aplicación de la libre empresa y la minimización del estado. Aquella teoría propuesta por Adam Smith¹¹², padre de la economía moderna, argumentaba que el mercado autorregulado a través de una mano invisible derivada de las fuerzas del mercado (oferta y demanda), conduciría a un mercado perfecto, donde no era necesaria la intervención del estado para salir adelante y fomentar la eficacia de la economía.

El mercado perfecto que difundían los Estados Unidos tenía ciertas fallas que permitieron la generación de información incorrecta, luego, el control era algo

* Se tomaron como fundamentales las causas propuestas por el investigador Rafael Franco Ruiz en el libro “Réquiem por la Confianza”.

¹¹² SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. México: Fondo de cultura económica, 1997. p. 422

básicamente imposible. Ante esta ventajosa situación, grandes empresas como Enron, no perdieron la oportunidad para realizar manejos fraudulentos y manipular el mercado y por supuesto los precios logrando así mayores beneficios económicos. Sin embargo, al ocurrir escándalos de la magnitud del caso de Enron, el estado tiene la obligación de intervenir en la economía con el fin de lograr un equilibrio que permita devolver la confianza en las empresas y las operaciones que éstas efectúan. Es decir, el estado no interviene en la economía mientras funciona bien, pero una vez ocurran situaciones como las presentadas en Estados Unidos y Europa, es su deber intervenir para tratar de solucionar los problemas del tan promulgado “mercado libre”.

Ante tal situación, el estado puede ser considerado uno de los culpables de esta crisis, porque proporcionó todas las herramientas necesarias para que se crearan grandes burbujas que terminaron por estallar en los mayores escándalos financieros y en una gran recesión económica. La defensa del estado reducido, disminución de gastos y funcionarios, así como la desregulación conllevó a que los mercados funcionaran por si solos, trayendo consigo consecuencias poco saludables para la economía y la población; por el contrario los resultados afectaron tanto a inversionistas, como a trabajadores, proveedores y demás personas o empresas que tenían relación con aquellas compañías que de un momento a otro terminaron en la bancarrota.

En todo proceso económico de libre mercado, se vislumbran no solo conflictos de intereses, sino también la corrupción. Enron, una compañía que pasó de una bodega donde se vendía gas a configurarse como ejemplo de innovación y desarrollo, tuvo que utilizar otras técnicas para lograr todos sus propósitos, dentro de éstas, el manejo de la información y el recurso humano. Hacían parte de su compañía personas que habían pertenecido al gobierno y poseían la información necesaria sobre nueva regulación que afectaban al sector de la electricidad, el gas o el petróleo. A su vez, “invirtió” gran cantidad de dinero en la campaña política de Bush hijo del partido republicano, sin embargo, también entregó dinero al partido demócrata para su campaña, su estrategia estaba muy bien estructurada, contaba con el apoyo de los dos partidos políticos que definían las políticas del país.

La lista de las personas que habían recibido dinero de Enron era bastante extensa, tanto en para el gobierno de Bush como en el de Clinton, entre ellos se encontraban Robert Zoellick, representante comercial de Bush, y Lawrence Lindsey, jefe del Consejo Económico Nacional, cada uno de los cuales había recibido unos 50.000 dólares en concepto de contrato de consultoría. El fiscal general John Ashcroft recibió una aportación a la campaña de 574.999 dólares en

el 2000¹¹³. Enron, sabía como manejar sus contactos y como influir en las políticas económicas y de desregulación, fue impulsor de la campaña para la liberación de precios de la electricidad, tenía influencias en los bancos como el Citibank que hizo parte del descalabro financiero que protagonizó Enron.

Por su parte Arthur Andersen, también tenía intereses particulares que defender. Al igual que Enron había invertido una suma considerable de dinero en campañas políticas, por otra parte Andersen, recibía alrededor de 50 millones de dólares anuales por sus labores de auditoría y unos 28 millones de dólares más por servicio de consultoría. Luego, bajo estas condiciones era muy complicado para Andersen no cubrirle la espalda a su cliente y contribuir con el fraude financiero que se estaba gestando en su interior. No era posible que una firma de auditoría que no estaba cumpliendo ella misma con las normas relativas a la independencia (pues era juez y parte, al prestar servicios de auditoría y consultoría a un mismo cliente), revelara los malos manejos que ellos mismos estaban ejerciendo, es decir, cómo la auditoría podría acusar a la consultoría de malas prácticas, si era la misma empresa quien desempeñaba estas labores. Los conflictos de intereses, cuando existe dinero de por medio son capaces de penetrar la conciencia de cualquier persona. El dinero es quien manda. En términos de Marx, es el capital quien determina la forma de actuar, la “ética” aquí se ha visto menoscabada en beneficio de los inversionistas y dueños de los medios de producción, luego, está claro que la ética parafraseando a Marx, no es más que meros prejuicios “capitalistas” detrás de los que se esconden otros intereses.

La práctica contable y la auditoría bajo el esquema económico en donde se generó las crisis de confianza, responden al modelo de control anglosajón expuesto en el capítulo dos del trabajo, en este aparte se demostró de manera concreta que la auditoría no ejercía ningún tipo de control, lo que se desarrollaba era una evaluación que permitía determinar la razonabilidad* de la información que se estaba auditando. Las normas emitidas en materia de auditoría han permitido su mala utilización e interpretación. Las grandes firmas de auditoría a falta de control, -pues podríamos afirmar que el mecanismo existe- la norma se halla, por ejemplo en el Código de ética para contadores profesionales, la sección ocho está dedicada a la protección de la independencia- han desarrollado prácticas prohibidas como omitir la independencia en los servicios prestados, como ya se mencionó el caso de Arthur Andersen en Enron, quienes prestaban servicios de auditoría y consultoría a una misma compañía, tal situación implica que los

¹¹³ STIGLITZ, Op. cit. p. 307

* La connotación de razonabilidad es imprecisa; en muchos países que insisten en utilizar estándares, estas expresiones han sido sustituidas por aserción, juicio o criterio profesional, en el primer caso y por seguridad, precisión, fidedignidad, en el segundo. (FRANCO, Réquiem por la confianza. Op. cit. p. 9)

mecanismos llevados a cabo para encontrar posibles irregularidades no sean aplicados con la rigidez que se debe, es ilógico pensar que Andersen, en calidad de auditor se acusara así mismo por malos manejos y fraudes al interior de Enron.

Sin embargo, existen además otros elementos, las firmas de contadores se han dedicado a fortalecer la división de sus servicios, presentan a sus clientes una variedad de servicios que les son muy llamativos pues consideran que el servicio es integral, a pesar de que ésta aparente cualidad pueda convertirse en una bomba de tiempo en el buen manejo contable y financiero de la entidad. A su vez, las firmas han extendido sus servicios a las filiales que las grandes empresas puedan tener alrededor del mundo, lo que hace más atractivos portafolios. De igual manera, se pueden generar otro tipo de situaciones que afectan la independencia de los auditores o consultores; el hecho de que un individuo pertenezca a una firma, lo hace dependiente de la misma, pues está subordinado a las decisiones de la firma para la cual trabaja, asimismo no puede hacer uso de su propio criterio ya que se rige por una serie de mecanismos preestablecidos por la firma, tal persona, simplemente se limita a ejecutar los procedimientos técnicos que le son solicitados.

Otra gran falencia de la auditoría es haber centrado su campo de acción en la parte financiera, el objetivo principal es la detección de posibles fraudes; además dichas auditorías se realizan en un momento determinado por la empresa, lo que conlleva a una evaluación de la situación financiera a partir de sus estados financieros, esto implica el no conocimiento integral del cliente, se utilizan además mecanismos como el muestreo que puede conllevar a resultados erróneos sobre la auditoría.

Ahora bien, una vez terminada la auditoría se presenta un informe final donde se da una opinión sobre la razonabilidad de información evaluada. Estos dos términos no implican una responsabilidad real de las firmas de auditoría ni para con el cliente ni mucho menos para afrontar responsabilidades civiles o penales. La opinión es un concepto genérico, carente de base empírica que fundamenta sus contenidos y se ha avenido en derecho constitucional en muchos estados, determinándose que nadie puede ser condenado por ejercer su libertad de opinar. A su vez, el término razonabilidad, bajo su connotación imprecisa permite interpretaciones, tales como, claridad, más o menos cierto¹¹⁴. Bajo estas circunstancias las firmas de auditoría han evadido sus responsabilidades acerca de las opiniones presentadas sobre la razonabilidad de la información auditada para la que fueron contratadas.

¹¹⁴ Ibid. p. 7

En materia contable, el panorama no es más alentador, la llamada contabilidad creativa ha admitido el uso de prácticas que permiten la manipulación de la información contable tanto para los accionistas como para el estado, en muchos casos, o mejor, en la mayoría de éstos, las grandes empresas dejaron de pagar millonarias sumas de dinero en impuestos utilizando mecanismos que no se salían de la norma, es decir, la elusión estaba a la orden del día. De igual forma, se manejan aspectos relacionados con la valoración de los inventarios, las depreciaciones, y todo lo que se refiere a los activos intangibles de las empresas, es utilizado tanto para incrementar los ingresos como para disminuir los gastos u ocultar pasivos e inflar activos.

Por último se hace referencia a la falta de control, aunque tiene mucha relación con la primera causa enumerada, la desregulación, al referirse a la falta de control, se remite a la responsabilidad de las entidades encargadas de hacer cumplir toda esa serie de normas que se han formulado para la práctica contable, independientemente de su efectividad, es decir, aunque las normas de auditoría, contabilidad y las relacionadas con la contaduría como el “código de ética” para contadores profesionales, son muy flexibles como se expuso antes, existen en éstas, determinaciones y prohibiciones claras que no son cumplidas y tampoco existe el control necesario por parte de los organismos reguladores de la práctica contable con el fin de hacerlas cumplir.

Esta claro, que aunque las normas de contabilidad y auditoría no son la panacea y la solución a todos los problemas generados en la práctica contable, los organismos encargados de ejercer el control tampoco han asumido sus funciones de manera estricta en sus países, más bien, se han dedicado a predicar estas normas en todos los rincones del mundo con el propósito de que sean adoptadas y se olvidaron de su propio país, cuando volvieron los ojos a éste encontraron una gran crisis financiera y de confianza que logró desmeritar el arduo trabajo realizado en otras latitudes. Se olvidaron de empezar por casa, antes de promulgarse como quienes habían formulado los estándares más apropiadas para el fortalecimiento de la profesión contable en todo el mundo. Los escándalos que han protagonizado las multinacionales de auditoría, en uso de esta serie de normas, ha permitido poner en tela de juicio su efectividad y eficacia.

4.4 EL ROL DE LA ÉTICA EN LA SOLUCIÓN DE LA CRISIS DE CONFIANZA

Entre las posibles causas de la crisis de confianza no se enunció la ética, o más bien, la falta de ésta como una posible causa, sin embargo, se encuentra en varios artículos de periódicos y revistas artículos sobre los fraudes financieros, donde se

coloca a la ética en tela de juicio pues se asegura que los contables no tienen valores éticos y mucho menos han respetado sus códigos de ética profesional, lo que ha incrementado la posibilidad de ejercer prácticas fraudulentas o ilícitas sin ningún remordimiento o cargo de conciencia.

En internet se puede encontrar gran cantidad de artículos donde se cuestiona la “ética” de los contadores o las firmas de contadores y en algunos casos se invita al seguimiento y cumplimiento de los “códigos de ética profesional”, como mecanismo efectivo para garantizar el fortalecimiento y exaltación de la profesión contable. Se espera que la “ética” promulgada a través de los códigos, traiga consigo una solución efectiva y casi divina a esta crisis, en ella se han puesto las esperanzas para una verdadera solución, pues se afirma que sin ética es imposible pretender hacer cumplir las demás normas profesionales.

Entre otros artículos que intentan relacionar a la ética con la crisis de confianza se encuentran afirmaciones como éstas: “Todo trabajador tiene o debe desarrollar una ética profesional que defina la lealtad que le debe a su trabajo, profesión, empresa y compañeros de labor”¹¹⁵; “Cuando falla la ética se evapora la confianza”¹¹⁶; “Nuevos escándalos financieros: ética a prueba”¹¹⁷.

Cuando se refieren a las malas prácticas de las normas profesionales, también ha sido incluida la ética, Luis Alexander Gómez, decano de la facultad de contaduría de la Universidad San Buenaventura de Cali, en su artículo Enron: Un caso que enseña a un alto costo¹¹⁸, afirma “El caso de Arthur encendió el debate sobre la conveniencia ética de que esas compañías ejerzan el doble rol de juez y parte de los negocios que realizan”, esto configura el incumplimiento del principio de independencia, elemento fundamental en la práctica de la auditoría y no tiene nada que ver con el actuar ético de los contables.

Muy seguramente lo antes expuesto tiene su explicación en la ignorancia que existe entorno al tema ético. Qué tienen que ver la forma de actuar profesional y los códigos de ética formulados, con los postulados realizados por filósofos como

¹¹⁵ TRUJILLO MASCIA, Naudy. Nociones conceptuales de ética, ética profesional, bioética y ética en la investigación. 17 de Enero de 2005. [On line] <http://pegasus.ucla.edu.ve/ccr/revista/a82003/NOCIONES%20CONCEPTUALS.htm>.

¹¹⁶ Acepresa. Cuando falla la ética se evapora la confianza. 17 de enero de 2005 [citado Julio. 2002.] <http://www.interrogantes.net/includes/documento.php?IdDoc=1832&IdSec=221>

¹¹⁷ Diario Financiero. Nuevos escándalos financieros: ética a prueba. 17 de enero de 2005. [Online]. <http://www.eldiario.cl/shnoti.asp?noticia=778>

¹¹⁸ GÓMEZ, Luis Alexander. Enron: Un caso que enseña a un alto costo http://www.usb.edu.co/revistas_pdf/gestion_desarrollo5-2_contaduria.pdf

Aristóteles, Kant, Hegel, Nietzsche o Marx, tal parece que aquellos que hablan de ética de una manera indiscriminada, olvidaron remitirse a las reflexiones de grandes filósofos que presentan cada uno desde su cosmovisión una forma de hacer posible la ética, desde elementos totalmente diferentes a los aquí planteados.

Está claro, que los códigos de ética profesional aplicables a los contadores públicos o profesionales, no constituyen en ningún momento y bajo ninguna circunstancia fundamentos éticos, son formulación derivadas de la práctica contable y por lo tanto deben ser considerados códigos de procedimiento profesional. Además, que lo que se ha hecho es mancillar el significado de la ética y rebajarla a formas de procedimiento técnicas, desconociendo los grandes postulados propuestos por diferentes filósofos en diversas épocas de la historia de la humanidad.

Ahora bien, el objetivo del trabajo consiste en determinar cuál es el rol de la ética en la solución de esta crisis de confianza, partiendo del hecho que suponemos que ésta sí puede jugar un papel importante en el logro de la confianza pública y para mediar en las relaciones con los clientes, colegas, estado y sociedad en general. Con este objetivo claro, se recapitulan lo propuesto en el primer aparte del trabajo, con el fin de lograr el objetivo propuesto.

Los elementos fundamentales planteados por Aristóteles sobre la ética son los siguientes: a. La ética proviene de las costumbres; b. Es necesaria la relación entre ética y política para establecer buenas relaciones sociales; c. Se pretende establecer una forma de vivir bien, este vivir bien está sujeto al logro la felicidad, y el hombre feliz es quien vive y obra bien; d. Las virtudes, determinan el modo de obrar, no son naturales en los hombres y por lo tanto pueden ser alteradas por los deseos y pasiones; e. El uso de razón es un elemento fundamental para elegir la forma de actuar y utilizar bien las virtudes. f. La elección es relativa a cada hombre.

Kant, elaboró sus postulados en la época de la ilustración, luego, el uso de la razón es elemento fundamental para determinar la forma de actuar conforme a las leyes morales. Se podrían enumerar como elementos básicos los siguientes: a. El uso de la voluntad es la capacidad de los seres racionales, que determinan sus acciones como fines en sí mismas y no como medios; b. Los seres racionales desde su querer a priori formulan las máximas. c. Una vez formulada la máxima se debe luchar para que ésta se convierta en ley universal, en imperativo categórico y por lo tanto en ley práctica de obligatorio cumplimiento para todos los seres racionales; d. Se debe crear un mundo de los fines conformado por los seres

racionales que se autorregulan y se respetan unos a otros por ser fines en sí mismos; e. En el mundo de los fines los seres racionales pueden emitir las leyes universales y están obligados a cumplirlas; f. Se genera un respecto a la persona y las leyes, dando como resultado una paz universal.

Hegel, por su parte, plantea la eticidad como un sistema, compuesto por las siguientes unidades: a. El derecho, que permite a los individuos ser personas y respetar a los demás como personas; b. La conciencia moral como determinación subjetiva; c. La familia que es el espíritu ético inmediato o natural, aquí se dan las primeras relaciones éticas; d. La sociedad civil, donde convergen los individuos por sus necesidades particulares, constituye la diferencia entre familia y estado; e. El estado, en donde la autoconciencia particular se eleva a la universalidad, se convierte en lo realmente racional en sí y por sí mismo. En esta realidad el individuo tiene como deber máximo ser miembro del estado, pues solo así podrá tener objetividad, verdad y ética; aquí la libertad subjetiva se torna objetiva en busca de sus fines particulares.

Si se toma cada uno de los planteamientos de los filósofos abordados, aplicándolos a una realidad, donde las relaciones políticas y económicas están regidas por conflictos de intereses y, la acumulación de capital es el objetivo primordial de los individuos; la tarea de implementar cualquiera de sus postulados éticos sería bastante complicado por no decir imposible. La ética desde sus fundamentos teóricos no jugaría ningún papel en la solución de la crisis de confianza que sufre la contaduría pública, porque ni siquiera ella misma está considerada como tal, es decir, la idea de “ética” que se ha vendido no responde a los fundamentos presentados en este trabajo.

4.5 A MANERA DE CONCLUSIÓN

Ha quedado planteado que el quebranto de la confianza depositada en los contadores públicos y en la profesión, ha estado determinada por una serie de causas relacionadas con la desregulación económica, la laxitud de las normas, la falta de control, el conflicto de intereses, entre otras; que no tienen relación alguna con la “ética” tal como ha sido definida en el primer capítulo. Existe, pues, una relación directa entre el modelo económico y la proliferación de fraudes, robos y demás prácticas que han socavado la imagen del contador público en las empresas. Ya que en la sociedad capitalista, el interés particular de los dueños del capital, ha ejercido una gran influencia al momento de determinar las leyes y normas que van a regir las relaciones comerciales de los individuos. Es así, como éstas han sido adecuadas a sus necesidades y no a las de la comunidad en

general. La desregulación de la economía en beneficio del capital ha sido un factor determinante al momento de establecer las causas de la crisis de confianza.

Las debilidades que caracterizan no solo a las formas de control sino también a quienes cumplen estas funciones, han permitido que el factor dinero y/o el capital determinen el futuro de las personas que dependen de una empresa. Las organizaciones, ya no están generando estabilidad y seguridad a sus empleados, proveedores, clientes y comunidad en general. La mala utilización de los recursos y el lucro personal a costa del bienestar de los demás individuos se han convertido en círculo vicioso, aspectos condicionantes para que la sociedad se encuentre inmersa en la crisis generalizada de confianza.

En Colombia, como en casi todos los países del mundo se habla de armonización contable y adopción de normas internacionales de contabilidad y profesionales. Parece, que se sufriera de amnesia, pues hay pruebas contundentes sobre la ineficiencia de su aplicación. En vez de asegurar la confianza, sólo contribuyen al fortalecimiento de los fraudes, robos y a la distorsión de la información contable en beneficio de los dueños del capital, lo que redundará en la pérdida de confianza en la práctica contable. Los contadores bajo tales condiciones, se han dedicado a perfeccionar estas malas prácticas, favoreciendo a los dueños del capital que sólo desean acumular más capital al costo que sea necesario.

Queda claro que la “ética” no hace parte ni de las causas ni tampoco de las soluciones a la crisis de confianza. Ésta ha sido simplemente utilizada por el sistema para normalizar formas de procedimiento relacionadas con la práctica profesional, más no ha sido pensada y formulada a luz de postulados teóricos válidos que permitan determinar que los códigos de ética profesional tienen un fundamento conceptual claro. Se exonera a la ética de la responsabilidad que le han asignado y se exhorta a los profesionales de la contaduría pública a utilizar sus capacidades intelectuales al momento de elegir su forma de actuar, para lo cual es necesario iniciar un proceso de formación integral, donde la interdisciplinariedad es esencial.

5. CONCLUSIÓN FINAL

En el desarrollo del primer capítulo, existe un elemento fundamental en cada uno de los postulados, el uso de la razón. En Aristóteles, la razón permite determinar el buen uso de las virtudes, así como su protección y permanencia; en Kant, la razón es el elemento esencial, toda su teoría gira alrededor de los seres racionales, es decir, la formulación de un imperativo categórico implica necesariamente el uso de la razón; en Hegel, podemos afirmar que en el paso de la conciencia moral a la ética objetiva, es necesario hacer uso de las capacidades intelectuales del individuo, de igual forma, éstas son necesarias para establecer el derecho, la familia, la sociedad civil y sobre todo un estado en términos Hegelianos. Este elemento sustancial en cada una de las afirmaciones antes planteadas, es totalmente posible en la sociedad actual, aún bajo las condiciones económicas que rigen las relaciones sociales y políticas.

Se puede establecer la conciencia moral como un segundo elemento, adoptándolo tal y como lo propone Hegel: “la conciencia moral, está dada en el pensamiento subjetivo del individuo, donde no existe la objetividad, es la soledad del sujeto consigo mismo y es el pensamiento quien determina lo que se debe hacer”. Esta hace parte de nuestra cultura, pues a toda persona se le ha inculcado una serie de valores que le permiten diferenciar entre el bien y el mal -aclaro que tal afirmación no tiene relación con la formación religiosa que cada individuo haya recibido, me refiero específicamente a valores sociales que permiten la protección de la sociedad, como las ideas de matar, robar, libertad, justicia, etc.- la conciencia moral, entonces podría configurar un segundo elemento para construir la ética.

Asumiendo que esas características puedan desarrollarse bajo el modelo económico, político y social en el que vivimos; la ética, implica según los postulados de Aristóteles, Kant y Hegel, pasar de lo subjetivo a lo objetivo, pasar de la máxima al imperativo categórico en término kantianos o de la conciencia moral a al estado como universalidad sustancial donde la ética tiene su máxima realización. Esto quiere decir que es una decisión individual y subjetiva, ese tránsito de la moral a la reflexión ética, y a su ejercicio que pueda configurarse en costumbre, lo que implica la no formulación de normas prescritas para todos los individuos, es la negación de toda forma de normalización de la ética. ¡No! a los denominados códigos de ética profesional.

Al referirse a los códigos de ética Sarah Bank, afirma que los tales pueden ser definidos como: “un documento escrito producido por una asociación profesional

con el propósito explícito de guiar a los especialistas, protegiendo a los usuarios del servicio y revelando por la reputación de la profesión¹¹⁹". Donde la ética no ha sido entendida como una actividad intelectual que implica la crítica y la reflexión, y se configuran como normas que tienden a regular la conducta de los profesionales y que en muchos casos su no cumplimiento conlleva a una serie de sanciones disciplinarias.

Dentro del proceso planteado, donde el individuo debe encontrarse consigo mismo y generar en su interior una controversia que lo lleve a elegir su forma de actuar, ya no subjetiva sino objetivamente, existe un componente que determina sus reflexiones, y es la formación del individuo. Luego, queda abierta la posibilidad para entrar a formular cuál sería el rol de las instituciones educativas, en el fortalecimiento de la formación integral de hombre, enfocada a la capacidad que debe tener para dirimir los conflictos éticos que se puedan presentar tanto en su vida personal como profesional. La discusión sobre la formación del individuo, merece un análisis más profundo que no ha sido formulado como objetivo del presente trabajo, sin embargo, se dejan planteados elementos de juicio que permitan continuar con tal labor.

Queda también planteada la discusión sobre la pertinencia de los denominados "códigos de ética profesional", esta serie de normas que intentan regular la conducta de contadores públicos. Se debe analizar de manera rigurosa, esta normatividad, con el fin de establecer la pertinencia de dichos "códigos de ética". Si al final de la discusión se determina su necesidad, deberán ser formulados más bien como "códigos de procedimiento profesional", que contribuyan no solo al fortalecimiento de la práctica contable, sino también a garantizar la credibilidad en la profesión. Ahora bien, si se llegan a configurar este tipo de normas, deberán tener un carácter obligatorio, lo que conllevaría a la conformación de un tribunal de verificación de la conducta profesional -función asignada a la Junta Central de Contadores- que de manera rigurosa sancione a quienes con su actuar menoscaben la función social de los contadores públicos en Colombia.

La confianza, entonces, podría ser reestablecida, al practicar de manera rigurosa una normatividad pensada desde lo profesional y a la luz de las necesidades nacionales. Es necesario, además, como ya quedó propuesto, fortalecer la formación del individuo de forma tal, que le permita realizar juicios de valor y determinar su forma de actuar conforme a éstos; con la convicción plena, que sus actos serán en beneficio de toda la comunidad, del gremio y por supuesto en favor

¹¹⁹ BANK, Sarah. De juramentos a libros de normas: Un examen crítico de los códigos de ética en las profesiones sociales. En: XV AIEJI CONGRESO MUNDIAL. III ESTATAL - CONGRESO DEL EDUCADOR SOCIAL. Mesa redonda A4. Barcelona: Junio 6-9 de 2001. p. 2

de su propia personalidad y desarrollo profesional. Obviamente, no se puede olvidar, que bajo el sistema capitalista este tipo de propuestas pueden tornarse utópicas, más aún si la forma de actuar de los individuos se determina más por el factor dinero en función del logro de una felicidad dada en bienes materiales que por satisfacciones personales del deber cumplido. Tal como lo plantea Aristóteles, la idea, entonces, es presentar, una serie de pautas que permitan al individuo elegir sobre su forma de actuar –aún cuando estas sean de carácter obligatorio-. Por lo tanto, el mantenimiento de la confianza o su quebranto, seguirá siendo una situación latente, pues, a pesar de existir la normatividad y la formación del individuo, no se garantiza el buen ejercicio profesional, esto sigue y seguirá siendo una decisión netamente personal.

BIBLIOGRAFÍA

Acepresa. Cuando falla la ética se evapora la confianza. 17 de enero de 2005 [citado Julio. 2002.]
<http://www.interrogantes.net/includes/documento.php?IdDoc=1832&IdSec=221>

ARISTÓTELES. Ética nicomáquea – Ética eudemia. España: Gredos S.A., 1985. 562 p.

ARISTÓTELES. Gran ética. España: Sarpe S.A., 1984. 193 p.

BANK, Sarah. De juramentos a libros de normas: Un examen crítico de los códigos de ética en las profesiones sociales. En: XV AIEJI CONGRESO MUNDIAL. III ESTATAL - CONGRESO DEL EDUCADOR SOCIAL. Mesa redonda A4. Barcelona: Junio 6-9 de 2001. 15 p.

BRUGGER, Walter. Diccionario de filosofía. Trad. por José María Vélez Cantarell. 7ed. Barcelona : Herder, 1972. 683p.

Comité Interinstitucional. Proyecto de ley de intervención económica. Borrador expuesto a discusión pública. Diciembre de 2003. 4 de febrero de 2004. [On line] <http://www.mincomercio.gov.co/VBeContent/Documentos/Regulacion/proyectodeley/AnteprojectodeLeyContable.pdf>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Pronunciamiento No. 7. 15 de abril de 2004. [On line] <http://www.jccconta.gov.co/Consejo-Tecnico/Pronunciamentos-PDF/PRONUNC7.pdf>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Ley 43 de 1990. 10 de diciembre de 2003. [On line] <http://www.jccconta.gov.co/Consejo-Tecnico/Pronunciamentos-PDF/PRONUN3.pdf>

CEPEDA, Gustavo. Auditoría y Control Interno. Santafé de Bogotá: Mc Graw Hill, 1997. 234 p.

Diario Financiero. Nuevos escándalos financieros: ética a prueba. 17 de enero de 2005. [Online]. <http://www.eldiario.cl/shnoti.asp?noticia=778>

Diccionario de filosofía del Fondo de Cultura Económica. México, 1963.

KANT, Manuel. Fundamentación de la metafísica de las costumbres. Crítica a la razón práctica. La paz perpetua. Quinta Ed. México: Porrúa S.A., 1983. 252 p.

Enciclopédico Océano Uno. Santafé de Bogotá. Carvajal S.A., 1990.

FRANCO RUIZ, Rafael. Evolución Histórica del control. En: Legis del Contador, No. 5. Bogotá: Legis, 2001. pp 195 - 222

FRANCO RUIZ, Rafael. Fiscalización tributaria : Más allá de la auditoría. Conferencia dictada, en el XV Congreso Colombiano de Contadores Públicos. 11-14 de Agosto en 2004. Bogotá. <http://www.actualicese.com/editorial/Fechas/2004.htm>

FRANCO RUIZ, Rafael. Réquiem por la confianza. 10 de diciembre de 2003. [Online]. Bogotá. <http://www.deslinde.org.co/Dsl31/Contabilidad.htm>

GARAY, Luis Jorge. Globalización y Crisis ¿Hegemonía o corresponsabilidad?. Colombia. 1999: Tercer Mundo S.A.

GÓMEZ, Luis Alexander. Enron: Un caso que enseña a un alto costo http://www.usb.edu.co/revistas_pdf/gestion_desarrollo5-2_contaduria.pdf

HEGEL, Georg Wilhelm Friederich. Principios de la filosofía del derecho o derecho natural y ciencia política. Buenos Aires: Sudamericana S.A., 1975. 392 p.

HEGEL, Georg Wilhelm Friederich. Fenomenología del Espíritu. Santafé de Bogotá D.C.: Fondo de Cultura Económica S.A., 1993. 483 p.

MANTILLA, Samuel. Código IFAC de Ética para Contadores Profesionales. Febrero 21 de 2004. [citado Enero, 2002.] Bogotá. Enero. 2002. http://www.javeriana.edu.co/Facultades/C_Econom_y_Admon/SAMantilla

MARTÍNEZ GÓMEZ, Carlos Freddy. El autocontrol. En: Contaduría, No. 32. Medellín: Marín Vieco Ltda, 1998. pp. 121 -142

MARX, Karl. Manifiesto del partido comunista y otros ensayos. Madrid: Altamira S.A., 1983. 247 p.

MARX, Karl. Manuscritos: economía y filosofía. Novena Ed. Madrid: Alianza S.A., 1993. 249 p.

NIETZSCHE, Federico. Aurora. Reflexiones sobre los prejuicios morales. Buenos Aires: M. Aguilar Editor, 1948. 344 p.

NIETZSCHE, Federico. Más allá del bien y el mal. Genealogía de la moral. México: Porrúa S.A., 1984. 231 p.

NIETZSCHE, Friedrich. Obras Inmortales. Tomo II. Aurora. La gaya ciencia. Barcelona: Teorema S.A., 1985. 617-1160 p.

Secretaría del Senado de la República. Código de comercio. DECRETO 410 DE 1971 (marzo 27) Diario Oficial No. 33.339, del 16 de junio de 1971. 17 de enero de 2005. [On line] http://www.secretariasenado.gov.co/leyes/C_COMERC.HTM

SMITH, Adam. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. México: Fondo de cultura económica, 1997. 917 p.

STIGLITZ, Joseph E. Los felices 90. La semilla de la destrucción. Bogotá: Alfaguara S.A., 2003. 415 p.

TRUJILLO MASCIA, Naudy. Nociones conceptuales de ética, ética profesional, bioética y ética en la investigación. 17 de Enero de 2005. [On line] <http://pegasus.ucla.edu.ve/ccv/revista/a82003/NOCIONES%20CONCEPTUALS.htm>.

WHITTINGTON, Ray O. PANY, Kurt. Auditoría. Un enfoque integral. 12ª edición. Santafé de Bogotá: Mc Graw Hill, 2000. 624 p.