

## CONTADURÍA: ¿PÚBLICA O PROFESIONAL? UN ANÁLISIS A LA LUZ DE LA ÉTICA PROFESIONAL

*Samuel Alberto Mantilla B.*

*Sandra Yolima Cante S.*

El mundo contable ha dado, con firmeza, el paso desde la contaduría pública hacia la contaduría profesional.

Detrás de ello se encuentra la decisión de una profesión de convertirse en respuesta efectiva a las nuevas necesidades del entorno social, económico y tecnológico en el que se desenvuelve.

Ello ha implicado abandonar muchas prácticas que en el pasado significaron éxito y reconocimiento, y ha conllevado adentrarse en un ambiente cargado de incertidumbre y riesgos, entendidos éstos como amenazas y oportunidades, fortalezas y debilidades.

También ha permitido ampliar, considerablemente, el espectro de los servicios que ofrece a fin de agregar valor para el cliente y mantener su propia competitividad.

Y todavía más dramáticamente, a la contaduría le ha tocado aceptar la presencia de otros actores (no-contadores) en el propio mundo contable, y aprender a trabajar en ellos como parte de equipos de alto desempeño.

Los cimientos de la educación (antes entendida como entrenamiento) y de la práctica profesional (basada fuertemente en la experiencia) se estremeron. Ahora los cimientos son disciplinares (pregrados, especializaciones, maestrías, doctorados; o certificaciones internacionales/globales) y requieren no tanto experiencia sino experticia, esto es, la capacidad de asimilar, con celeridad, y aplicar, también con celeridad, los nuevos esquemas y las nuevas tecnologías.

El viejo esquema de la contaduría pública, centrado en la fe pública que dictamina la relación entre el propietario y el tomador de decisiones (mandato, rendición de cuentas), se transformó en el de la contaduría profesional, focalizado en el interés público que hace creíble la información (¡y el

conocimiento!) que dinamiza las relaciones (no carentes de conflictos de interés) entre los diferentes *stakeholders*.

En Colombia, el asunto se mira todavía con prevenciones y muchos se aferran al antiguo modelo de contaduría pública, ya por la vía de la defensa de nacionalismos trasnochados o por el aferrarse a tradiciones jurídicas ancestrales y, sobre todo, con mucha insistencia, por la vía de las viejas políticas basadas en democracias participativas, lejos de los nuevos estilos de las democracias representativas: se habla con votos, con respaldos “mayoritarios”, pero no se consiguen los consensos necesarios para avanzar. Con preocupación se percibe que pocos tienen la claridad y la audacia requeridas para responder con eficacia a las nuevas condiciones del presente y dar el paso a la contaduría profesional.

Sin embargo, las realidades del presente están conduciendo a que, o se hacen las transformaciones necesarias (¡de manera urgente!) o se ve con tristeza cómo se desmorona el viejo edificio.

Hoy, en el mundo entero la contaduría pública está no sólo cuestionada sino que su eficacia (y rentabilidad) cada día se reduce más y más. Al mismo tiempo, y de manera paradójica, surge cada vez con mayor vigor el nuevo esquema de la contaduría profesional, con nuevas estructuras que le permiten afrontar las nuevas realidades de hoy y del futuro inmediato.

El momento presente, que va desde unos cinco años hacia atrás y que durará unos cinco años más, está ofreciendo un panorama de cambio en todas las estructuras y, por consiguiente, lo que de ello se deriva.

La clave está, por ende, en la transformación de las estructuras conceptuales, organizacionales, técnicas y, sobre todo, éticas, en todas las direcciones: contabilidad, auditoría, prestación de servicios profesionales (= contaduría = ejercicio profesional), costos, revisoría fiscal, etc.

Se percibe cómo emerge con fuerza una estructura básica de “poder” caracterizada por: (1) coherencia interna (debido proceso) (2) independencia, y (3) relaciones (negociación).

En países como Colombia esto se mira con prevención dadas las costumbres ancestrales en las que el Estado todo lo soluciona (da la idea, da el permiso, genera la norma, aplica la ley, señala el castigo, otorga el premio).

Pero en el resto del mundo, ha brotado **un estilo de participación en los mercados** (a partir de un enfoque de sistemas) y por ello se está viendo cómo organizacionalmente IASC se transformó en IASB, IAPC/IFAC se transformó en IAASB/IFAC y demás cambios relacionados.

Estas profundas transformaciones en las organizaciones han implicado:

1. nuevas estructuras conceptuales: por ejemplo, de la preparación y presentación de estados financieros a la presentación de reportes sobre el desempeño financiero; de la auditoría entendida como atestación a la auditoría entendida como aseguramiento de información;

2. nuevas estructuras de práctica profesional: por ejemplo, independencia absoluta entre el auditor y el auditado; no posibilidad de prestar ningún otro servicio profesional al cliente de auditoría/aseguramiento de estados financieros;
3. nuevas técnicas: por ejemplo, abandono de los métodos de muestreo selectivo y adopción de las metodologías de administración de riesgos; desmonte de la práctica basada en auxiliares de contabilidad e implementación del ejercicio profesional mediante equipos de aseguramiento; y, sobre todo,
4. nueva ética profesional: por ejemplo, la emisión del nuevo Código IFAC de Ética para Contadores Profesionales, que adopta un enfoque basado-en-estructuras-conceptuales y que está centrado en la administración de riesgos de independencia.

La ética se ha ubicado en el centro de atención.

Otros prefieren señalar que es el *core business* del ejercicio de los contadores profesionales. La transformación se percibe básicamente en dos frentes:

1. la primacía que antes tenían las técnicas contables cedió su lugar primero a los estándares profesionales y ahora a la ética profesional;
2. los códigos de ética profesional basados-en-reglas-formales-casuísticas cedieron su lugar a los códigos de ética profesional basados-en-estructuras-conceptuales-de-ética.

Desde entonces, y para siempre, la profesión contable no es la misma.

Así como la edad industrial generó un rompimiento absoluto con los esquemas medievales (paciolinos), ahora se ve con claridad que la era informática transforma radicalmente no sólo los cimientos sino toda la profesión.

El dilema “*Contaduría: ¿pública o profesional?*” ya fue resuelto por la historia contemporánea.

Falta que, en la práctica cotidiana, cada profesional en particular y cada asociación profesional en conjunto lo hagan una realidad. Antes que “otros profesionales” se adueñen de las nuevas prácticas profesionales.

En otras palabras: el mundo resolvió que se queda con los nuevos esquemas “con los contadores o sin los contadores”. Queda pendiente si los contadores resuelven sus propios dilemas y realizan los cambios necesarios.

En su conjunto, los contadores mundialmente ya dieron el paso hacia la contaduría profesional.

Países como Colombia están en mora de hacer las transformaciones necesarias y por ello se están enfrentando con lo inevitable: la adopción de esquemas internacionales (incluye la adopción de estándares internacio-

nales/globales de contabilidad-auditoría-contaduría-ética) y las reingenierías que ello implica.

Definitivamente, no se puede servir vino nuevo en odres viejos.

En consecuencia, al mostrar cómo la profesión contable está implementando en el mundo las transformaciones necesarias para responder de manera efectiva a las nuevas condiciones del entorno social, económico y de negocios, se hace imperativo mostrar cómo ya emergió con claridad el nuevo vocabulario (que es expresión de las nuevas conceptualizaciones y de las nuevas prácticas profesionales).

Ese *nuevo vocabulario* gira alrededor de términos técnicos como contaduría profesional, aseguramiento, contadores profesionales en ejercicio profesional público, desempeño, proveer, independencia, interés público, accountability, equipos de aseguramiento, redes de firmas, administración de riesgos, riesgos de negocio, riesgos de independencia, etc.

Igualmente, ha implicado llevar a la papelera de reciclaje ese *viejo vocabulario*, con términos que definitivamente ya se agotaron: contador público, prestación de servicios, llevar a cabo, rendir cuentas, realizar, fe pública, revisión, muestreo selectivo, etc.

Los cimientos, entonces, están en la ética. Sobre ellos se aplican las técnicas. Y desde éstas se orienta la búsqueda de objetivos.

Toda profesión tiene o debe desarrollar una ética profesional que defina la rectitud y lealtad que debe a su trabajo, profesión, empresa, colegas y colaboradores, en el marco de las concepciones éticas fundamentales decantadas a lo largo de la historia y contextualizadas según las realidades concretas del momento presente.

Por lo tanto, la ética profesional se constituye al dirigir unos esfuerzos hacia el logro de un objetivo final como es la prestación de servicios, en los cuales van inmersos conceptos como competencia, respeto, compromiso, lealtad y responsabilidad, entre otros, en beneficio de unas relaciones profesionales para lo cual se exigen conocimientos, destrezas y actitudes. En términos actuales, en aras del interés público.

Para lograr en los profesionales una conciencia ética profesional bien desarrollada se crean los códigos de ética, los cuales concentran los valores y establecen los comportamientos base a partir de los cuales todos deberán orientar sus conductas y directrices para hacer cumplir los compromisos y la finalidad de su profesión.

La ética profesional no se limita a tratar principios generales como lo hace la ética general o fundamental, sino que es fácilmente asociable con lo que el profesional debe evitar y de alguna forma controlar. Implica mucho más, pues independientemente de que se basa en reglas de la moral y de la ética en general, su característica esencial es que tiende a "regular" de manera más específica o especial las actividades de una profesión. Al observar los códi-

gos de ética se refleja claramente que contienen reglas que hacen referencia unas a la conducta moral, y otras, al debido ejercicio de la profesión.

Para que la profesión pueda mantener su prestigio social, uno de los mecanismos más utilizados consiste en ofrecer un trabajo o un servicio profesional de calidad; para el logro de dicho objetivo, aparte de una educación y la obtención de conocimientos, se crea el código de ética profesional, el cual implica una serie de directrices de comportamiento que son aceptadas por todos los integrantes de la profesión. Ésta es una de las razones principales de los denominados códigos de ética profesional.

Se observa que hoy el empleo de dichos códigos es algo propio de toda profesión o grupo de profesiones afines, el cual puede ser definido como “la ordenación *sistemática de los principios y reglas morales establecidos por una agremiación profesional con el objeto de orientar y controlar la conducta de sus miembros*”,<sup>1</sup> más específicamente, sus relaciones profesionales y con las personas a quienes prestan sus servicios profesionales.

La mayoría de las profesiones cuentan con un organismo profesional, que constituye la máxima autoridad dentro del gremio, encargado de velar por la conducta profesional de sus asociados. Dicho organismo establece el código de ética profesional y, además, es autoridad para sancionar a sus profesionales de acuerdo con la gravedad de las faltas cometidas a éste, logrando llegar hasta prohibir a alguien ejercer la profesión por un período de tiempo determinado o definitivamente.

En la práctica profesional –establecido este organismo profesional– para garantizar en cierta forma el buen ejercicio de la profesión, se pueden resaltar aspectos tales como: una conciencia de responsabilidad social en la prestación del servicio y el compromiso de observar dichas normas para el logro de un ejercicio profesional competente.

Uno de los aspectos relevantes o importantes en la vida económica es lo relativo a las profesiones de los individuos. En esta actividad, los contadores (públicos o profesionales), tienen una función específica que cumplir, por lo tanto se deben profesionalizar las aptitudes y capacidades, esto es, hacer cada vez mejor el trabajo inmerso en la responsabilidad de conductas éticas que tengan sentido profesional.

Es necesario resaltar la importancia de reconocer y proyectar la responsabilidad social y por lo tanto la necesidad de la ética en la contaduría. Los contadores profesionales son llamados a desempeñar diversas actividades, tales como las finanzas, sistemas de costos, auditorías, organización, asesoría de negocios y otras, por lo cual es imprescindible contar con el conocimiento y actitud adecuada.

---

<sup>1</sup> Héctor Zagalan Arreguín, *Ética profesional y de negocios*, 2001.

Lo anterior refleja con preocupación que la profesión, vista internacionalmente, avanza a pasos gigantescos: profesionales capaces de ir con los avances que el mercado exige, y aún así los contadores en Colombia no siempre asimilan fácilmente o definitivamente se niegan a estas transformaciones que son necesarias si se quieren hacer partícipes de un entorno económico y social internacional.

Esto indica que los interesados en la información financiera y no financiera proveniente de los negocios, que se mueven como es lógico en un entorno económico demandan —de quienes tienen como compromiso social avalar dicha información— acciones medidas por el comportamiento y el impacto de las variables de entorno y no solamente por los resultados si no en los diferentes reportes preparados con múltiples destinos y usuarios, generándoles a éstos la confianza necesaria para tomar decisiones.

Por ende, la contaduría regula su actividad emitiendo y difundiendo entre la profesión y entre terceros su propio código de ética profesional contemplando aspectos fundamentales como las relaciones con las personas con quienes trabaja, su labor y los colegas de la profesión.

Y más aún, actualmente la profesión deja ver que quiere y debe implementar una serie de cambios ceñida a las exigencias de un entorno.

Por lo anterior, en el código se encuentran señaladas directrices en cuanto a la calidad profesional de los trabajos, que entraña una relación con la independencia (mental y de apariencia) o mantener un criterio imparcial, complementado con una preparación profesional que implica un adecuado conocimiento en aras del interés público.

También el respeto que se debe observar tanto a los colegas como a la profesión, con el objeto de aumentar el reconocimiento de la sociedad sobre la confianza que la misma requiere para poner en los profesionales de la contaduría sus negocios, lo que significa una dignificación de la imagen profesional con base en calidad en pro de fortalecer la confianza de terceros en la profesión contable.

En consecuencia, la contaduría profesional se está consolidando a través del tiempo y mediante el esfuerzo de muchos contadores quienes han cooperado al fortalecimiento de la misma mediante la proyección de una imagen respetada por la sociedad.

La ética debe convertirse en un proceso planificado, con plena conciencia de lo que se quiere lograr en la transformación de la profesión.

Se debe mantener un juicio práctico y profesional para mantener el pensamiento ético, diferenciar lo correcto de lo incorrecto y contar con el compromiso personal para mantener la lealtad.

“Al fin de cuentas, el ser humano es responsable de actuar inteligente y libremente y es el único que puede responder por la bondad o malicia de sus actos ante su propia conciencia, ante el prójimo y ante su Dios.”

## LA AMENAZA DE LOS CONTADORES ÉTICOS<sup>1</sup>

Una aplicación del concepto de ética de Foucault a la  
educación contable y algunos pensamientos sobre el  
educar éticamente para los otros

*Ken McPhail*  
*University of Glasgow*

Fuente: <http://les.man.ac.uk/ipa97/papers/mcphai46.html>

Publicado en: *Critical Perspectives on Accounting, 1999,*  
*Vol.10, No.6, pp. 833-866*

Traducido por: **Samuel Alberto Mantilla B.**  
*Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia*

Éste no es un poema  
Un poema por David Hume

*Tu cereal hoy está maduro; el mío lo estará mañana.*  
*Es rentable para nosotros que yo pueda trabajar contigo hoy,*  
*Y que tú me debas ayudar mañana.*  
*No tengo amabilidad contigo, y sé que tienes poca para mí.*  
*Por consiguiente, no colocaré dolores en tu cuenta;*  
*Y debo trabajar para ti por mi propia cuenta, en espera de un retorno,*  
*Sé que debo estar defraudado,*  
*Y que en vano debo depender de tu gratitud.*  
*Aquí dejo entonces que trabajes solo:*  
*Tu me amenazas de la misma manera.*  
*Las estaciones cambian; y ambos perdemos nuestras cosechas*  
*Esperando mutuas confianza y seguridad.*

---

<sup>1</sup> Traducido y publicado con autorización del autor.

## PREÁMBULO

Esta elegía es un extracto de un texto de David Hume. Originalmente no tuvo la forma de un poema ni tuvo la intención de serlo, pero sin duda es poético. Hizo parte de un argumento en el cual Hume se lamentaba de cómo la gente pensaba sobre los otros. El extracto se incluyó, en este formato particular, porque contiene dos problemas centrales a la filosofía moral de Hume (Macintyre 1967), dos problemas que también son centrales en este documento. El primero se relaciona con el sentimiento del soliloquio de Hume, esto es, la importancia de la otra gente y el significado de cómo pensamos sobre ella. Uno de los objetivos de este documento es considerar el impacto que la educación contable puede tener en la manera como los contadores piensan, éticamente, sobre sí mismos y sobre la otra gente. El segundo problema se relaciona con la naturaleza del argumento de Hume. En este caso argumenta poéticamente (en oposición a la racionalidad). Dilthey explica lo que el pensamiento poético implica cuando dice,

Poesía no es la imitación de una realidad que existe antes que ella; ni es el adorno de confianzas o significados espirituales que se pueden haber expresado independientemente. La capacidad estética es un poder creativo para la producción de un significado que trasciende la realidad y que nunca se puede fundamentar en el pensamiento abstracto. Es, además, una manera o un modo de percibir el mundo. (Dilthey, *Poetry and Experience*, en Ferguson 1995).

Hume apela al sentimiento más que a la razón dado que firmemente consideró que el juicio moral no dependía esencialmente de la razón sino que estaba fundamentado en los sentimientos y en las pasiones (Macintyre 1967). Este documento se basa en los supuestos de Hume. Sugiere que la educación contable puede engendrar un punto de vista demasiado racionalista respecto de la ética y que puede ser parcialmente responsable por la construcción de contadores peligrosamente racionales y amenazadoramente éticos.

## INTRODUCCIÓN

La ética de los negocios es actualmente un asunto de alto perfil. Esto se puede deber tanto a las crecientes presiones sociales sobre las compañías para que adopten un enfoque más responsable socialmente al hacer negocios (Malachowski 1992; Evans 1991) y, más específicamente, a la cobertura un poco sensacionalista que los medios de comunicación dan a algunos colapsos de negocios como Poly Peck, Sock Shop, Coloroll y BCCI. El

análisis detallado de esos eventos ha conducido subsecuentemente a cuestionar la moralidad de los hombres y mujeres de negocios en general (Touch Ross & Co 1988) y de los contadores en particular. Hauptman and Hill (1991), por ejemplo, argumentan que son los contadores profesionales, aquellos especialistas que pretenden tener el interés público en el corazón (AICPA 1998; Waples & Shaub 1991; Gaa 1990), los principales contribuyentes al declive de los estándares éticos en los negocios (McCabe et al. 1991; Modic 1987, en Davis & Welton 1991).

A la luz del creciente interés por los estándares morales aparentemente bajos de algunos contadores, un cada vez mayor número de académicos está sugiriendo que el sistema educativo debe aceptar alguna culpa (Gray et al. 1994; Booth & Blundell 1988; Lehman 1988; y por implicación Power 1991). Ellos señalan que necesitamos reexaminar el tipo de sistema educativo que produce contadores profesionales que, conscientes o no, parece que actúan de manera no-ética (Loeb & Rockness 1992; Gray et al. 1994; Mahoney 1990). Merritt (1991; ver también Zeff 1989) sostiene, por ejemplo, que esa educación es el problema crucial en la ética de negocios, y concluye que, "las escuelas de negocios no han hecho un trabajo adecuado de preparar a los estudiantes para que respondan éticamente a los problemas complejos que surgen en el ambiente de trabajo".

De manera similar, Davis and Welton (1991) argumentan que, "Parte de la solución de largo plazo para mejorar la ética profesional es direccionar el área en cuanto ésta se relaciona con la educación de los futuros profesionales de negocios, i.e., estudiantes del college".

Si bien la evidencia todavía no es clara, un creciente cuerpo de investigación sugiere que más que contribuir al desarrollo moral de los estudiantes, comparado con otras profesiones, la educación contable actualmente anula el progreso de los estudiantes hacia niveles más altos de razonamiento moral y de conciencia ética (Gray et al. 1994).

Mientras que la evidencia proveniente tanto de la prensa de negocios como de la literatura sobre la ética de los negocios (McCabe et al. 1991; Ponemon 1990; 1992; Gavin & Klinefelter 1989 y Armstrong 1987) parece, en alguna extensión, apoyar la conclusión de Merritt, este documento intenta presentar un análisis Foucaultiano, si bien no completamente incongruente, de las relaciones entre la educación contable y la ética. El documento intenta mostrar que puede existir un dilema ético más fundamental aunque menos obvio, el cual tiene que direccionarse. Arriba se sugirió que son los contadores profesionales quienes se percibe están entre los principales contribuyentes al declive de los estándares éticos dentro de los negocios (McCabe et al. 1991;

Modic 1987, en Davis & Welton 1991; Hauptman and Hill 1991). Sin embargo, si bien el comportamiento anti-ético de algunos contadores ofrece un cambio importante para la profesión y para los educadores, este documento argumentará que el mayor problema y por consiguiente la amenaza para la sociedad, ¡puede provenir actualmente de la mayoría de los contadores profesionales que se comportan de manera no-ética! Déjenme explicar. Un estudio de Ulrich and Thielemann (1993) mostró que “el patrón de pensamiento que prevalece entre los administradores no es el oportunismo ético o cinismo”, como quizás algunos de los medios de comunicación a menudo lo señalan, “sino económico... la convicción ética de que la acción económicamente apropiada es en sí misma éticamente buena como tal”. La aserción de que los contadores éticos pueden convertirse en una amenaza grande, si no mayor, para la sociedad que los anti-éticos se relaciona con la pregunta de por qué se consideraría que la mayoría de los hombres y mujeres de negocio piensan que las acciones *buenas* son concomitantes con las acciones económicamente buenas. El asunto aquí es la extensión en la cual sus percepciones sobre sí mismos como que se comportan éticamente cuando se comprometen en, “acciones económicamente apropiadas”, resulta de procesos complejos, hegemónicos, o si emanan de reflexiones críticas y autónomas, y también, la extensión en la cual si esas posibilidades se pueden atribuir, en parte, a su educación.

Si bien el interés en y la preocupación por la educación contable parece estar creciendo (Gray et al. 1994; Owen et al. 1994; Lewis et al. 1992), hasta ahora se percibe poco análisis teórico sobre la naturaleza política y social de este proceso (si bien Lehmann 1988 y Power 1991 son dos excepciones notables). Ahora muchos consideran a las universidades como instituciones neutrales diseñadas para proveer a los estudiantes el conocimiento y las habilidades requeridos por ellos para desempeñar una función útil dentro de la sociedad. Podría verse que el desarrollo ético es percibido dentro de buena parte de la literatura sobre ética de los negocios como justamente otra habilidad que se debe desarrollar dado que permitiría a los estudiantes desempeñar su rol de una manera más efectiva (Giroux 1983, 1996; ver también Parsons 1959). El punto de vista de que la educación superior es neutral, se modifica en este documento. El documento se basa en la creencia de que la educación en general y la educación contable en particular es un proceso poderoso y político (Althusser 1971; Bowles & Gintis 1976; Bernstein 1976; Gibson 1984; Giroux 1983, 1996; Williams 1977).

El documento intenta aplicar a la educación contable el trabajo de Michel Foucault sobre la ética, en orden a considerar cómo el poder opera mediante el discurso de la educación contable de una manera hegemónica y

amenazante. Si bien la literatura contable contiene una cantidad de estudios que se acercan al trabajo de Foucault, parece que existe poca aplicación de su trabajo sobre la ética a la profesión contable. Esto es quizás porque la concepción que Foucault tiene de la ética es el área menos desarrollada de su trabajo y él murió antes de tener la oportunidad de completarlo. Este documento se acerca al trabajo de Foucault sobre la ética para argumentar que no es *sólo* que la educación contable anule el desarrollo moral de los estudiantes, sino que actualmente les provee con una identidad moral que no solamente los convierte en servidores del capitalismo sino también del tipo de racionalidad instrumental en el cual éste se basa (McPhail & Gray 1996). El documento sugiere que la educación contable puede implícitamente proveer a los estudiantes con un modelo ideal de la ética de carácter individual que ellos subsecuentemente usan para disciplinarse a sí mismos en orden a comportarse de manera apropiada y permanecer tan cerca del ideal como sea posible. Por lo tanto, se argumentará que, si bien la observación de Merritt (1991) es cierta, puede existir un sentido en el cual la educación de negocios no prepara a los estudiantes para responder a los problemas éticos mediante la construcción efectiva de sus identidades morales. Se puede señalar que la educación contable en particular está involucrada en procesos hegemónicos complejos en los que el poder y el control son afectados en la sociedad no por un grupo u otro de una manera abierta, sino más aún por los individuos mismos. Esta aplicación del trabajo de Foucault puede verse como un desarrollo tanto de la noción de hegemonía de Antonio Gramsci (1971) como el trabajo inicial de Foucault sobre la genealogía. Gramsci argumentó que el poder y la dominación pueden ser afectados, no mediante el control abierto, sino mediante formas más sutiles de coerción. Se podría interpretar que Foucault extiende este argumento (Smart 1994). Él sugirió que el poder y la dominación son afectados en las sociedades modernas mediante la ética, en la medida en que los individuos se disciplinan y controlan a sí mismos. Sin embargo, en orden a entender el trabajo de Foucault, es importante puntualizar que él estuvo interesado en la manera como esas narrativas —de las cuales los individuos extraen su sentido de identidad— estuvieron sostenidas y también cómo ellas van a servir a intereses particulares dentro de la sociedad.

En este documento, el trabajo de Foucault sobre poder y ética se usa para investigar el rol que la educación contable puede jugar para proveer a los estudiantes con un tipo particular de identidad económica que puede servir a los intereses del capital. Las implicaciones de la concepción de Foucault sobre la ética proveen una conceptualización radicalmente diferente sobre la manera como la educación contable afecta a los estudiantes

de contabilidad<sup>2</sup> y la función que desempeñan en la sociedad en general. Se sugerirá que la contabilidad, particularmente a causa de la extensión en la cual se basa en la economía neo-clásica (Tinker et al. 1982), provee a los estudiantes de un conjunto implícito de valores y modos de razonamiento que van a ser experimentados mediante un muy particular sentido de identidad moral. Se señalará que la educación contable contribuye a la construcción de las identidades morales de los estudiantes y que subsecuentemente los estudiantes se refieren a este esquema cuando piensan sobre lo que ellos deben hacer en orden a comportarse apropiadamente en sus roles como contadores. El documento argumenta que si este proceso sirve a los intereses del capital y subyuga la resistencia a ello entonces la mayoría de los contadores éticos pueden constituir una mayor amenaza a la sociedad que la misma minoría de los anti-éticos. Sin embargo, también se señalará que la manera como la profesión contable se está enseñando se puede cambiar de manera que los contadores puedan volverse más una amenaza a esta hegemonía (McPhail & Gray 1996). Esto es, la educación contable puede ser percibida como una dialéctica que puede tener el potencial tanto para subyugar como para empoderar.

El documento se divide en tres secciones y toma su estructura de la dialéctica arriba descrita. La sección uno tiene dos funciones. Primero explica el trabajo de Foucault sobre poder/conocimiento y ética, y segundo, intenta aplicar las ideas de Foucault a la educación contable en orden a mostrar cómo los contadores éticos pueden constituir una amenaza para la sociedad. La sección dos intenta proveer un vínculo entre la sección uno y la sección tres. Un aspecto de la tesis de Foucault sobre la ética es que las modalidades convencionales de la identidad moral están caracterizadas por lo que él denomina un *modo de sometimiento* racionalístico. La segunda sección discute alguna literatura de filosofía moral en un intento por mostrar que el modo de sometimiento racionalístico es solamente uno de una cantidad de modalidades posibles. En particular, esta sección discute el debate entre aquellos filósofos morales que consideran que los dilemas éticos pueden ser reconocidos y resueltos justamente mediante la aplicación de razones, y aquellos que consideran que también se requiere alguna forma de emociones o de sentido ético. Este estudio tiene la intención de proveer las bases para argumentar que el modo de sometimiento racionalístico prevaleciente dentro de la profesión contable es hegemónico y subyuga otras formas de conocimiento ético, por ejemplo las formas estéticas y emocionales. Esta sección

---

<sup>2</sup> En el original, *accounting*: contabilidad, contaduría. Como el texto se refiere a la educación "en negocios", debe entenderse lo que para ello estudian de contabilidad, esto es, el 'mayor' en los países desarrollados y no necesariamente los programas de contaduría en los países en vías de desarrollo. (N. del T.)

también tiene la intención de proveer los fundamentos para un argumento que se basa en la noción de resistencia de Foucault.

Si bien Foucault puede darnos las bases para un análisis completo del entendimiento sobre la manera como opera el poder a través de la educación contable, ¿provee él cualquier base para un curso de acción para resistir los efectos negativos del poder? A partir de la literatura, puede verse que muchos académicos de la contabilidad consideran que no (Armstrong, 1994; Neimark 1990; Tinker 1992). La sección tres intenta presentar un punto de vista alternativo sobre la noción de resistencia de Foucault y llama por una forma de oposición fundamentada en el conocimiento emocional/estético subyugado. En particular, esta sección final discute un posible curso de acción para los educadores contables interesados, el cual se basa en una interpretación posmoderna de la ética.

## SECCIÓN UNO: FOUCAULT, PODER/CONOCIMIENTO Y ÉTICA

Esta sección intenta explicar la afirmación realizada en la introducción respecto de que los contadores éticos pueden representar una amenaza para la sociedad. Las explicaciones se basan en el trabajo de Foucault sobre la ética, particularmente en la manera como su análisis vincula ética, poder y dominación. Esta sección usa el trabajo de Foucault como fundamento para considerar cómo puede verse el poder para operar mediante la educación contable en el medio de la identidad ética. La sección contiene un preámbulo, una introducción a los modos como Foucault analiza el poder, una discusión de su concepto de poder/conocimiento y, finalmente, una delineación de las características de su forma de análisis ético.

### PREÁMBULO

El alcance de la ética dentro de la profesión contable parece estar confinado, en gran medida, a la responsabilidad que tienen los contadores de permanecer independientes y objetivos para no entrar en conflictos de interés que puedan amenazar la credibilidad de la información que proveen. Stanga et al. (1991) tipifican esta perspectiva cuando sugieren que:

Los contadores tienen obligaciones especiales para comportarse éticamente a causa de la confianza considerable que los inversionistas y los acreedores colocan en ellos. (...) para que los mercados de capital funcionen eficientemente en la asignación de recursos entre las empresas de negocios, la inversión pública tiene que tener confianza en la información financiera y en los contadores que la ayudan a preparar y que la auditan.

Sin embargo, el argumento de Stanga et al. considera el hecho de que el alcance de la ética dentro de la contabilidad es mucho más profundo que la obligación moral de los contadores de permanecer imparciales. Existen valores implícitos dentro de los códigos de conducta profesional, las declaraciones sobre los estándares de auditoría (Huss & Patterson 1993), los principios de contabilidad y en el modelo de utilidad para la toma de decisiones en el cual se basa la contabilidad convencional (Williams 1987). Además, en su apoyo a la independencia de los contadores, Stanga et al. parecen mostrar, un poco de manera paradójica, que la profesión contable es percibida firmemente como parte de la economía neo-clásica (Tinker 1985; Tinker et al. 1982; Lewis et al. 1992; Gray 1992a; Gray 1992b; Riley & Kij 1990; Boland 1982, en Lehmann 1992).

Dentro de la literatura contable hay un argumento muy bien establecido de que la contabilidad sirve al capitalismo dada la función que desempeña en la sociedad y dado el proceso intrínseco de la misma (Tinker 1985; Tinker et al. 1982). Este documento se basa en esa literatura e intenta contribuir a este debate sugiriendo que la educación contable en particular contribuye a la dominación del capitalismo dado que engendra un tipo particular de identidad moral dentro de los estudiantes, la cual ellos usan subsecuentemente para disciplinarse a sí mismos. Se argumentará que esta forma de autodisciplina ayuda a mantener la dominación del tipo de racionalidad instrumental en la cual se basa el capitalismo. Se afirmará que el capitalismo mantiene su predominancia dentro de la sociedad no porque obligue abiertamente a los individuos a comportarse de una manera particular, sino porque crea las circunstancias bajo las cuales los individuos ejercen poder contra sí mismos y se disciplinan para comportarse de manera tal que se permita la hegemonía del capitalismo, junto con sus injusticias concomitantes, por ejemplo la explotación de la niñez, de los trabajadores (Singer 1990), del ambiente (Gorz 1989; Atkinson 1991) y de las economías del tercer mundo, para continuar sin cambio alguno. Además, se sugerirá que los individuos se disciplinan a sí mismos porque consideran que están actuando de una manera apropiada o ética. Como tal, esto puede significar que se subyuga la oposición al capitalismo. Este argumento se basa en el trabajo que Foucault realizó sobre la ética y el poder/conocimiento y esta sección intenta elaborar y aplicar sus ideas.

#### DOMINIOS DE ANÁLISIS EN EL TRABAJO DE FOUCAULT

En el trabajo de Foucault se pueden encontrar tres dominios de análisis: un análisis de los sistemas de conocimiento, un análisis del poder, y un análisis de la manera como los individuos contruyen su propio autoenten-

dimiento mediante la autodisciplina (Davidson 1994; Prado 1995). Foucault usa tres modos de análisis para estudiar cada uno de esos tres dominios: *arqueología*, para analizar sistemas de conocimiento; *genealogía*, para analizar el poder, y *ética*, para analizar cómo los individuos se contruyen a sí mismos como sujetos éticos (Davidson 1994; Smart 1985).

Inicialmente, Foucault empleó un enfoque de *arqueología* para estudiar cómo los individuos se constituyeron como sujetos de conocimiento. Esto fue seguido por la genealogía, la cual se centró más explícitamente en el problema del poder en la subjetivización. Finalmente, Foucault desarrolló una forma de análisis ético en orden a estudiar el poder que los individuos ejercen sobre sí mismos en la medida en que se constituyen a sí mismos como sujetos éticos (Prado 1995). Foucault argumentó que, mirando retrospectivamente su trabajo, uno puede observar tres dominios para la genealogía: confianza (en arqueología), poder (en genealogía) y ética (Simons 1995). La confianza se refiere a los tipos de conocimiento que las ciencias humanas generan sobre los individuos. La arqueología critica el análisis de esta área. El poder tiene que ver con "las relaciones entre los sujetos en tanto que éstos actúan unos con otros", e incorpora "estructuras políticas, sistemas de reglas y normas, técnicas y aparatos de gobierno". Finalmente, la ética implica las relaciones con uno mismo, o auto-constitución como agente moral, pero esto no se elimina de las otras dos áreas de estudio (Simons 1995). Así, luego que Foucault estudió el poder y la construcción de la subjetividad, su atención se centro más específicamente en cómo se construyeron los individuos, y cómo se construyen a sí mismos, como sujetos éticos, o, para decirlo de otra manera, se interesó en el "autoentendimiento ético", de tipo individual (ver Hoy 1994; Hacking 1994; Davidson 1994).

#### INTRODUCCIÓN DE LA NOCIÓN DE PODER/CONOCIMIENTO DE FOUCAULT

El problema del poder fue entonces de carácter principal en el trabajo de Foucault (Dreyfus & Rabinow 1982; Smart 1985) y es quizás allí donde se puede encontrar su contribución más grande al análisis social. Su trabajo sobre el poder es particularmente importante por las luces que provee sobre las maneras como opera, libre de la opresión y del control (Smart 1985).

La noción que Foucault tiene del poder es bastante diferente de otras conceptualizaciones sobre el mismo (ver Robson & Cooper 1989; Perks 1993), y esta sección, a manera de introducción, discute cómo difiere de las perspectivas marxistas y de los puntos de vista de los primeros teóricos críticos. La principal característica del análisis de Foucault es que no piensa el poder como algo que desarrolla un grupo particular para su propio inte-

rés sobre otro grupo (Hoy 1994; Smart 1994). Esta discusión refleja esencialmente un debate amplio en las ciencias sociales entre quienes ven el poder como ejercido por agentes (individuales o institucionales) sobre otros individuos y grupos subordinados, y quienes consideran que el poder es una característica estructural del sistema social.

Marx sugirió que el poder fue una característica inherente del sistema económico dentro de la sociedad (Hoy 1994). Sin embargo, también sugirió que la estructura económica reflejaba los intereses de un grupo particular en la sociedad. Foucault se aparta del modelo marxista clásico de poder que redujo el control y la dominación a una correlación directa entre la base (el sistema de producción) y la superestructura (ideología) tal y como se refleja en los intereses económicos de una clase particular de individuos. Foucault conceptualizó el poder en términos de procesos continuos e inconscientes que se encuentran inmersos en muchas instituciones y prácticas diferentes, materiales y locales (Smart 1985; Prado 1995). Mientras que la teoría marxista comienza con el poder en el centro de la sociedad, emanado de una fuente identificable, Foucault percibe el poder como trabajando a través de muchos puntos diferentes, de manera tal que se fusionan para servir los intereses de un grupo particular de una manera cualquiera. Así, mientras las nociones marxistas de poder comienzan a 'nivel macro', el análisis que Foucault hace del poder comienza a 'nivel micro', (Smart 1985, ver también Roberts & Scapen 1990).

En el análisis de Foucault, el poder es por consiguiente no la propiedad o la posesión de cualquier grupo particular, ni se puede atribuir a un tipo específico de sistema económico. Los efectos del poder no surgen, de acuerdo con Foucault, del despliegue de poder que realizan individuos particulares que tienen poder sobre otros que no lo tienen (Smart 1985). Si bien Foucault no niega que existen individuos y organizaciones que gobiernan sobre otras gentes, sugiere que el poder que caracteriza la sociedad occidental actual es tan múltiple y difuso que quienes tienen el poder no entienden completamente cómo se mantienen en él. Además, Foucault sugiere que se mantienen en el poder solamente porque los individuos subordinados continúan jugando su parte en el proceso (Hacking 1994).

La noción de poder de la Escuela de Frankfurt se basó en el supuesto de que los intereses de un grupo particular en la sociedad eran realmente diferentes de lo que ellos conscientemente percibían que eran (Smart 1994). Sin embargo, Foucault se aparta de este tipo de interpretación que asocia el poder con la reproducción de la ideología o de conciencias falsas (Morrow & Brown 1994). Foucault sugirió que lo que se había entendido como la reproducción de una ideología particular se entiende mejor en términos de una interacción de fuerzas diferentes (en el sentido que señala Nietzsche).

Argumentó que el conocimiento no es un instrumento utilizado por quienes tienen el poder para lograr sus propios fines. También argumentó contra la opinión de que un nuevo cuerpo de conocimiento genera una nueva clase de gentes o instituciones que pueden ejercer un nuevo tipo de poder. Esas dos afirmaciones hacen paralelo con dos tesis opuestas sobre la ideología: primero, que una clase gobernante genera ideología conductiva para servir a sus propios intereses y, alternativamente, que una nueva ideología crea un nicho para una nueva clase gobernante (Aronowitz & Giroux 1991).

Foucault emplea el término poder/conocimiento para explicar sus ideas sobre cómo opera el poder dentro de la sociedad. Sin embargo, de la misma manera como Nietzsche reclamó que su concepto de “la voluntad de tener poder”, fue solamente hipotético y no un *hecho*, Foucault usa su noción de poder/conocimiento como una heurística<sup>3</sup> para estudiar las relaciones de poder dentro de la sociedad. Como lo implica el término, Foucault usa esta noción para transmitir las relaciones entre el poder y las formas de conocimiento (Hoy 1994).

Foucault sugirió que poder/conocimiento eran ubicuos.<sup>4</sup> Dijo que ‘no hay existencia social sin relaciones de poder.’ Así, argumentó que el poder es una característica de la sociedad moderna que se traga a todo el mundo (Smart 1985). Opinó que todos los sujetos están vinculados en esta ‘economía’ de poder, argumentando que,

el poder se emplea y ejerce a través de una red similar a una organización... los individuos circulan entre sus hilos; ellos siempre se encuentran en posición de emprender y ejercer de manera simultánea el poder. No solamente constituyen sus objetivos inertes o de consentimiento; siempre son los elementos de su articulación. (Walzer 1994; ver también Poster 1984).

Sin embargo, mientras que tal concepto penetrante de poder puede ser percibido como pesimista y opresivo, es importante puntualizar que conocimiento/poder inicialmente fue un término neutral de valor. Poder/conocimiento es esencialmente una etiqueta neutral de valor que Foucault utilizó para describir las prácticas y los procesos mediante los cuales se crean objetos y sujetos nuevos. Mientras que la teoría marxista parece que presenta al poder en términos negativos como dominación, coerción, manipulación, autoridad y represión, la influencia de Nietzsche en el trabajo de Foucault significa que él consideró que el poder tenía efectos tanto positivos como negativos (Hoy 1994). Aquí se encuentran dos problemas: pri-

---

<sup>3</sup> Arte de inventar. Búsqueda o investigación de documentos o fuentes históricas. (N. del T.)

<sup>4</sup> Ubicuidad: capacidad de estar en todas partes. (N del T.)

mero, conocimiento/poder es positivo en el sentido de que Foucault consideró que podía engendrar efectos deseables; y segundo, poder/conocimiento es positivo en el sentido de ser formativo y creativo. Por consiguiente, poder/conocimiento no intenta transmitir la idea de que el ejercicio del poder es solamente opresivo (Hoy 1994). Por ejemplo, en su libro *Discipline and Punish*, Foucault explicó cómo, dentro de los hospitales, las nuevas formas de conocimiento contribuyeron hacia mejor atención en la salud y también, “estrecharon las posibilidades de subjetivización” de manera que los pacientes fueron tratados igual que objetos. Foucault sugiere, entonces, que los resultados del poder pueden ser tanto positivos como negativos y que por lo tanto puede ser posible concebir situaciones en las que poder/conocimiento produce resultados socialmente deseables.

Sin embargo, es importante puntualizar que Foucault estuvo interesado principalmente en los efectos negativos del poder, particularmente en el cómo, esto es, la manera mediante la cual los individuos se construyen como sujetos viniendo, de manera no-intencional, a servir a un conjunto particular de intereses. Además, en alguna extensión, Foucault llega a las mismas conclusiones de los marxistas y de los teóricos críticos. Concluye que la manera como los individuos se construyen sirve a los intereses del capitalismo. Sin embargo, como he intentado explicarlo, la manera como Foucault llega a esta conclusión es completamente diferente.

Foucault sugirió que había una relación estrecha entre poder y conocimiento y consideró además que ambas eran coextensivas. En su análisis de la ética, Foucault giró su atención a un tipo particular de conocimiento, el conocimiento que los individuos tienen de sí mismos.

Esto nos conduce al segundo aspecto positivo en la concepción que Foucault tiene del poder. Foucault estuvo interesado en los aspectos productivos y formativos del poder, en particular en la manera como se puede construir la subjetividad individual mediante el poder y como es representado mediante discursos específicos, de carácter local. Por lo tanto, Foucault se mueve siempre desde una noción de poder como el que opera en los sujetos, hasta un punto de vista del poder como el que los sujetos construyen. De acuerdo con Foucault, esto implica procesos de producción y transformación más que de control. Dijo, “el poder no es tanto un asunto de imposición de limitaciones a los ciudadanos sino de hacer que los ciudadanos ‘sean capaces’ de aguantar un tipo de libertad regulada.” Así, Foucault analizó el poder en términos de los procesos de normalización que, opinó, eran afectados de la misma manera como la subjetividad individual se construye mediante su participación dentro de los diferentes discursos. Esta posición es más radical que la posición marxista de la falsa conciencia. Foucault sugiere que la conciencia se crea mediante el poder y no simplemente se engaña

mediante él. Sugiere que los individuos se forman a partir de sí mismos y se vuelven eluctables mediante la práctica del poder.

De lejos, esta sección ha intentado introducir la noción que Foucault tiene de poder/conocimiento como una base para entender por qué los contadores éticos pueden constituir una amenaza para la sociedad. Como sugerí, Foucault estuvo interesado en el rol formativo del poder y también en las interrelaciones entre poder y conocimiento. Estuvo particularmente interesado en la manera mediante la cual los individuos conocen acerca de sí mismos, incluyendo su autoentendimiento ético, que se puede construir mediante el discurso, y en cómo esa subjetividad puede servir a los intereses de una racionalidad predominante. Sugirió que dentro de las sociedades aparentemente democráticas el poder puede trabajar mediante el discurso para producir ciudadanos normalizados. Si aplicamos la novel perspectiva de Foucault sobre poder/conocimiento a la educación contable, es posible sugerir que la amenaza de los contadores éticos proviene de la posibilidad de que sus identidades éticas hayan sido construidas de manera tal que se disciplinen a sí mismos para comportarse de una manera propicia para el predominio continuado del capitalismo. La siguiente subsección explica las características principales de la forma de análisis ético que hace Foucault y también intenta aplicar este análisis a la profesión contable para explicar más claramente las amenazas de los contadores éticos.

#### INTRODUCCIÓN DE LA FORMA DE ANÁLISIS ÉTICO QUE REALIZA FOUCAULT

Foucault estuvo interesado en un nivel de ética inferior al de los filósofos morales convencionales (Macintyre 1967); en cómo los valores se pueden personificar en el autoentendimiento de los individuos. Foucault sugirió que la ética en sí misma no es determinada por la naturaleza, o por procesos autoconscientes de toma de decisiones, sino más bien por un discurso que surge de y ayuda reflexivamente a mantener un “sistema particular de pensamiento” (Hoy 1994). Su argumento se puede ver como una extensión del análisis que Hegel hace de la ética. Hegel criticó a Kant por mirar solamente las reglas morales explícitas. Sugirió que la ética subyacente que permitía que funcionaran los códigos morales era de igual importancia. Tanto Hegel como después Foucault sugieren que esta sustancia ética está compuesta de un ‘trasfondo compartido de entendimiento,’ que vincula a los individuos con la comunidad de la cual hacen parte o que, visto de otra manera, es su idea de lo que significa ser un buen miembro de la comunidad (Hoy 1994). Hacking (1994) explica esto en términos simples como las cosas que nos preocupan si somos individuos morales, o el tipo de gente que aspiramos a ser. Foucault sugirió entonces que la manera

como los individuos se construyen a sí mismos como sujetos éticos puede estar relacionada con su entendimiento de su posición en la sociedad.

El concepto que Foucault tiene de la ética posee cuatro características principales (ver Davidson 1994):

- i) **Los medios a través de los cuales nos cambiamos a nosotros mismos en orden a volvernos sujetos éticos:** nuestra disciplina autoimpuesta.
- ii) **El *Telos*:** el tipo de persona que aspiramos a ser cuando nos comportamos moralmente.
- iii) **La sustancia ética:** esta noción se refiere a esa parte de nosotros mismos que se considera es el dominio relevante para el juicio ético.
- iv) **El modo de sometimiento:** la manera por medio de la cual los individuos se incitan a reconocer sus obligaciones morales. Por ejemplo, algunas obligaciones pueden ser generadas por ley divina, otras por la razón, y aún otras por convención.

Lo que resta de esta sección intenta aplicar a la profesión contable cada una de las características del análisis que Foucault hace de la ética en orden a estudiar cómo la educación contable puede servir al capitalismo mediante la construcción de un tipo de identidad moral dentro de los estudiantes.

#### AUTODISCIPLINA

El primer elemento del análisis que Foucault hace de la ética es la autodisciplina. Ya he comentado sobre la posibilidad de que la contabilidad pueda ser implicada en este proceso. Sin embargo, puede ser útil clarificar un poco más el argumento.

En el trabajo de Foucault se identifican dos sentidos en los cuales la profesión contable puede ser vista para generar autodisciplina. Roberts and Scapens (1990; Miller & O'Leary 1987) han discutido la manera como las técnicas de contabilidad (así como la evaluación del desempeño y el proceso presupuestal) pueden predisponer a los individuos para que se disciplinen a sí mismos. En un artículo titulado "Accounting as Discipline", trazan paralelos entre la profesión contable y la noción de Bentham sobre el Panóptico en orden a explorar, no cómo se usa la información contable como instrumento de dominación, sino más bien cómo la información contable emerge de y opera dentro de relaciones de poder/conocimiento (Grey 1995). Ellos consideran que la profesión contable, de la misma manera que el Panóptico de Bentham, crea un 'campo de visibilidad' el cual subyuga a quienes se enganchan en su mirada disciplinaria omnipresente. Ellos sugieren,

Para conocer que uno es observado por un ojo que uno no puede ver, que uno es visto sin ser capaz de comprometer ese ojo, para ser dependiente hasta del juicio de ese ojo; esas son las maneras por medio de las cuales la invisibilidad se convierte en una fuente de poder. La propia visibilidad de uno le da conocimiento sobre el otro, pero el otro no puede ser interrogado, no puede ser reducido al sujeto, nunca se compromete con usted como lo hace el sujeto. Induce un estado de sometimiento.

Sin embargo, en su análisis, la presión para controlar las acciones propias todavía se considera externa, si bien es anónima. En el último trabajo de Foucault sobre la ética parece encontrarse un sentido en el cual los individuos se disciplinan a sí mismos con base en una identidad moral interna, aunque nunca-la-menor. Aquí la autodisciplina, considerada como la fuerza motivadora para la disciplina, parece que proviene del individuo de manera tal que regula su comportamiento no porque tiene demasiado, sino a causa de su sentido de *Telos*, que significa lo que ellos esperan.

#### EL TELOS

Esto nos ofrece la segunda característica de la concepción que Foucault tiene de la ética: el *Telos*, o el tipo de individuos que aspiramos a ser cuando nos comportamos moralmente.

Si, tal y como argumenté antes, la profesión contable se enseña de manera convencional con la rúbrica de la economía marginalista (Tinker et al. 1982) entonces podría verse al menos como posible que el sentido que los contadores tienen del *Telos* puede estar influenciado por el tipo de hombre económico, maximizador de utilidades, racional, que participa de ese sistema.

En el modelo de ética de la economía marginalista convencional, las corporaciones son vistas como responsables de la sociedad solamente en la medida en que maximizan su propia riqueza y su propia eficiencia (Friedman 1982). Las decisiones económicas racionales se justifican en términos de su impacto en las utilidades más que en si se pueden defender moralmente, aun cuando el atractivo de rentabilidad es en sí mismo un argumento moral. Al asimilar lo bueno con la rentabilidad el problema se reduce a una forma estrecha de utilitarismo económico consecuestionalista (Gray et al. 1994).

Por lo tanto, causa poca sorpresa que el “patrón de pensamiento que prevalece entre los administradores es... la convicción ética de que la acción económica apropiada es en sí misma éticamente buena como tal”. Reilly and Kyj (1990, ver también Maunders & Burritt 1991; Henderson

1991) sugieren que esta visión del mundo también se extiende a los contadores. Argumentan que, "el personal de mercadeo, finanzas y contabilidad aprenden que el comportamiento adecuado se define en términos de su impacto en las utilidades de la firma".

La acción económicamente apropiada es la que maximiza las utilidades de la compañía. Sin embargo, a causa del objetivo y de la naturaleza técnica y acrítica de la mayoría de los grados en contabilidad, la mayoría de los contadores no se ve que sean conscientes de la filosofía económica y moral que sostiene su ética, y mucho menos capaces de valorarlas críticamente (Gray et al. 1995).

Así, una vez más, debido a la manera como se enseña de forma indiscriminada la profesión contable con la rúbrica de la economía marginalista, puede existir un sentido en el cual la educación contable influencia el tipo de gente que los contadores aspiran a ser cuando se comportan moralmente.

El sentido de *Telos* aquí discutido ilumina dos problemas adicionales: en primer lugar, a causa de la manera técnica como se enseña la contabilidad y a causa de la manera como se resuelven los problemas de la ética en la economía marginalista, puede ser que los problemas de la ética raramente entran a ser parte de la vida de los estudiantes en la cual son contadores. El segundo problema se relaciona con la subjetividad racionalística que promueve la educación contable. Esos dos problemas se consideran abajo.

#### SUSTANCIA ÉTICA

La tercera característica en la concepción que Foucault tiene de la ética es la *sustancia ética*, esto es, aquellas áreas de nuestras vidas que tomamos como el dominio relevante para el juicio ético, o dicho de otra manera, las partes de nuestras vidas que se comprometen con nuestro razonamiento moral.

La evidencia reciente sugiere que la educación contable puede afectar el sentido que tienen los estudiantes sobre la sustancia ética dado que puede fomentar en ellos el punto de vista de que *el contador* fracciona su vida como un área en la que los problemas éticos no requieren ser considerados (McPhail & Gray 1996). Es posible que la adquisición de roles comience, o al menos se mantenga, mediante la educación contable, en la medida que los estudiantes *aprenden* a evaluar de una manera particular los problemas que se presentan dentro de un contexto contable (Gleb & Brien 1971, en Merrit 1991).

Como construcción científica y objetiva, la economía convencional separa los hechos de sus valores concomitantes (King 1994). Mauders and

Burritt (1991) por ejemplo, sugieren que la razón por la cual las compañías se comportan mal,

... tiene que ver con el pensamiento sistemático: la economía excluye la ética como una consideración en el proceso de toma de decisiones. Mediante el comenzar desde el punto en el cual ya se asumieron preferencias para definir la economía de cualquier variedad sin participación explícita en los problemas de la moralidad (Mauders & Burritt 1991).

Si esto es cierto, entonces puede existir un sentido en el cual la educación contable influye en esa parte que los estudiantes consideran es el dominio relevante de los dominios éticos. El rol de la subjetividad dentro de las decisiones de negocios puede ser una pérdida en la medida que los estudiantes toman decisiones de una manera técnica y programada, inconscientes del hecho de que por debajo del modo convencional de análisis contable que informa las decisiones de negocios yace un sistema completo de creencias y valores morales (Dillard & Bricker 1992; Donaldson 1988).

#### EL MODO DE SOMETIMIENTO

El elemento final en el análisis que Foucault hace de la ética es el *modo de sometimiento*, o la manera mediante la cual los individuos son inducidos para reconocer sus obligaciones morales. Foucault estudió cómo diferentes individuos llegan a comprender códigos morales similares de diferentes maneras, por ejemplo, como reglas divinas o como opciones racionales. Davidson (1994) nos provee con un ejemplo, dice: "la fidelidad a la esposa puede ser impuesta como un requerimiento de la razón o como consecuencia de cierta estética de la existencia".

Dentro del tipo de teoría que apoya la profesión contable, las reglas y obligaciones morales son engendradas principalmente mediante el análisis racional, en oposición a los sentimientos y a las emociones. Como tal, los modos convencionales de sometimiento pueden ser empleados para subyugar las formas alternativas de conocimiento estético. Además, Foucault argumentó que la totalidad de la sociedad occidental moderna estaba caracterizada por un modo racional e instrumental de sometimiento. Opinó que mientras cualquier tiempo particular estará caracterizado por un rango total de discursos que compiten unos contra otros (Hoskin 1994), la sociedad occidental contemporánea se caracteriza por un discurso racionalista particular, hegemónico.

En su libro *Critique of economic reason*, André Gorz (1989; ver también Power 1992; Roussow 1994) argumenta que dentro de las culturas occiden-

tales contemporáneas el pensamiento se ha reducido a la técnica y que esto ha permitido que el cálculo económico emerja como sustituto del juicio de valor. Esto puede ser particularmente cierto dentro de la profesión contable. Puede ser que el cálculo y la exactitud del cálculo se hayan vuelto en forma desmedida factores importantes dentro de la educación contable de manera tal que cuando a los estudiantes se les enseña sobre decisiones de inversión y sobre técnicas de asignación de costos, el énfasis recae en la exactitud de los cálculos, por ejemplo, en asegurar que se usa la tasa de descuento apropiada o que la cantidad de años en que se descuentan los flujos de efectivo es correcta. Ellos pueden ser capaces de defender racionalmente la técnica y la manera como ésta se usa, y además esto puede ser visto como justificación suficiente para sus acciones. Se pueden desatender los valores subyacentes a la decisión y a las consecuencias de la decisión. Por lo tanto, puede verse que dentro de la educación contable las decisiones de negocios, en alguna extensión, se construyen como tareas técnicas, o al menos significativamente informadas, o justificadas por, o racionalizadas como, procedimientos (por ejemplo como análisis costo-beneficio, cálculos del valor presente neto, o de la tasa interna de retorno, programación lineal y similares). En la medida en que esto es verdadero, las obligaciones se pueden asimilar dentro de y resueltas mediante procesos técnicos y de cálculo. Por lo tanto, puede existir un sentido en el cual algunas o todas las responsabilidades por las decisiones se despojan de los contadores individuales y se confieren a los cálculos, de manera tal que los estudiantes solamente se perciben a sí mismos como responsables por realizar correctamente los cálculos. De manera similar, Donaldson habla sobre la forma mediante la cual la racionalidad técnica de la economía convencional, "traslada la culpa por las decisiones que toma la gente a mecanismos impersonales tales como 'inmutable', 'leyes' económicas' ... las cuales, por supuesto, son incapaces de responder por sí mismas, son convenientes pero *mute Dei ex machina*" (Donaldson 1988).

En particular, la educación contable puede promover la idea de que la resolución de los problemas contables requiere solamente la aplicación apropiada de la razón.

Esta sección ha intentado hacer dos cosas: en primer lugar, introducir el análisis que Foucault hace de poder/conocimiento y de ética; y en segundo término, aplicar a la profesión contable las ideas de Foucault para ver cómo los contadores éticos tienen que ser considerados como amenaza. Se ha sugerido que la educación contable puede estar involucrada en la construcción de un tipo particular de modalidad moral que predispone a los estudiantes a esperar disciplinarse a sí mismos en orden a comportarse moralmente de una manera que sirve a mantener el capitalismo.

La siguiente sección intenta proveer un vínculo con la parte concluyente de este documento. Se centra en el modo de sometimiento ético engendrado dentro de la profesión contable, en un intento por mostrar cómo la contabilidad puede ser vista como medio para subyugar otras formas de conocimiento ético.

## SECCIÓN DOS: ÉTICA, EMOCIÓN Y RAZÓN

Esta sección intenta tomar algunos elementos de la literatura sobre filosofía moral para argumentar que el modo prevaleciente de sometimiento dentro de la contabilidad no es inofensivo y por consiguiente no puede ser admitido. Se sostendrá que la contabilidad apoya implícitamente un modo racionalista de sometimiento y que por lo tanto subyuga de manera activa a *otros* modos emocionales de sometimiento.

La siguiente sección argumenta que las formas emocionales de sometimiento ético pueden proveer una base para resistirse frente a la hegemonía que se discutió en la sección anterior. Esta sección se fundamenta principalmente en el debate entre filósofos morales como Hobbes, Locke y Kant, y otros como Hume, Hutcheson y el Earl of Shaftesbury sobre el rol de la razón y de la emoción en el pensamiento ético.

El filósofo político y moral estadounidense Alasdair Macintyre opina en su *A Short History of Ethics* (1967) que Hobbes sugirió fuertemente que el Estado fue capaz de mantener el orden solamente porque los individuos sintieron el castigo que podía serles impuesto si contravenían el contrato social. Así, por ejemplo, sugirió que no todas las acciones de los individuos eran determinadas por la posibilidad de ser enviados a prisión o, más precisamente, por el razonamiento sobre las consecuencias de las acciones. Dentro de la filosofía moral, se considera que el debate sobre la forma de toma de decisiones éticas ha estado entre aquellos que consideran que se puede usar la **razón** para distinguir entre lo bueno y lo malo, y quienes sugieren que está involucrado algún tipo de **sentido moral** junto con las pasiones y las emociones.

De acuerdo con Macintyre (1967), Kant traza una raya divisoria en la historia de la ética. Kant ejemplificó aclarando la racionalidad y, por lo tanto, creyó fuertemente en el poder de la razón (Macintyre 1967). Tomó la existencia de la conciencia moral como algo dado e intentó descubrir principios universales, o leyes, del razonamiento moral. Buscó fundamentar la moralidad en la naturaleza de la razón postulando que nosotros no solamente usamos la razón teórica para encontrar lo que es el mundo, sino que también usamos la razón práctica para encontrar cómo nos debemos comportar en el mundo (McNaughton 1988; Macintyre

1967). Este tipo de perspectiva ética puede ser empleada para continuar en una tradición similar a la de Hobbes y Locke quienes consideraron que la moralidad era racional y capaz de demostración de una manera similar a las matemáticas (Macintyre 1967). En su análisis de esta línea de filosofía moral, Bauman sugiere que, "La moralidad fue moldeada justa y honradamente en la dominación sin sentido de la razón. La designación de la razón como la única facultad relevante para la evaluación moral de la acción se apropió de las preguntas de la moralidad como regla gobernada y de las reglas como heterónimos"<sup>5</sup> (Bauman 1993).

Bauman (1993) sugiere, y yo coincido, en que dentro de las sociedades occidentales contemporáneas, "el criterio de moralidad se ha dirigido hacia mero procedimentalismo". Como argumenté en la sección dos, esto parece que es específico dentro de la profesión contable. Nielsen (1989) argumenta que este punto de vista racionalista de la ética se ha vuelto tan estrecho que allí existe un "peligro de que se asuma que para razonar qué es ético y que no es ético se tiene que razonar inadecuadamente". (Nielsen 1989).

Locke fue modificado por su pupilo, el Earl of Shaftesbury (Macintyre 1967). Shaftesbury argumentó que las obligaciones morales fueron reconocidas y resueltas usando un sentido moral más que mediante la razón. Conceptualizó esta idea en términos de un *ojo interior* que era capaz de distinguir entre lo equitativo y lo odioso. Dijo, "Un juicio moral es entonces la expresión de una respuesta del sentimiento hacia alguna propiedad de una acción... de la misma manera que un juicio estético es la expresión de una respuesta tal como las propiedades de las formas y de las figuras" (Macintyre 1967).

De esta manera Shaftesbury, al igual que su predecesor Francis Hutcheson, asimilaron la ética y la estética (Audi 1995).

Hume siguió a Shaftesbury en su rechazo de la ética racionalista. Argumentó que la razón está interesada con asuntos de hecho, los juicios morales no pueden depender de la razón dado que la razón no nos conduce a actuar. Hume opinó que nosotros somos movidos a actuar no por el conocimiento de los hechos sino por el prospecto del placer o del dolor (Macintyre 1967). Como tal, argumentó que es la pasión y no la razón la que constituye el factor guía de los juicios morales. Por ejemplo, consideró que la virtud no es algo que se pueda exhibir por hechos sino más por sentimientos. Como lo dijo Macintyre (1967), "Hume desea mostrar que las conclusiones morales no se pueden fundamentar en

---

<sup>5</sup> Heterónimo: cada uno de los vocablos que constituyen una heteronimia. Heteronimia: fenómeno por el cual vocablos de acusada proximidad semántica proceden de étimos diferentes; por ej.: toro-vaca. (N. del T.)

cosa diferente a lo que la razón pueda establecer, haciendo lógicamente imposible que cualquier verdad factual genuina o alegada pueda proveer la base de la moralidad”.

El sentido moral de los teóricos no explica el hecho de por qué nociones como caridad y honestidad son preferibles al autointerés y a la avaricia con las cuales simplemente están de acuerdo que existen.

Esos dos puntos de vista sobre la moralidad (la racional y la emocional) reflejan un debate más amplio y más polémico que se da en la filosofía moral contemporánea. Este debate es entre los teóricos *cognitivistas* y los teóricos *no-cognitivistas* (McNaughton 1988). Los no-cognitivistas consideran que el valor implica algo más que razón y cognición (McNaughton 1988). Siguiendo un argumento similar al de Hume (Macintyre 1967; Berlin 1993) consideraron que la razón, por sí misma, nunca puede determinar si algo es o no moral. Sugirieron que los individuos tienen que escoger cuáles valores aceptar y cuáles rechazar independiente de la cantidad de evidencia factual disponible para ellos. Este requerimiento de escoger es equivocado desde la perspectiva de la toma de decisiones contables. Como ya lo argumenté en la sección uno, la contabilidad puede conferir implícitamente la responsabilidad por las opciones éticas a objetivos aparentes y a cálculos y técnicas inocuas. En consecuencia, tales estudiantes pueden aun no reconocer las opciones éticas que tienen que seguir, siendo únicamente capaces de evaluar los diferentes criterios éticos que se pueden usar como base para la toma de decisiones éticas.

Es importante puntualizar que los no-cognitivistas todavía piensan que la razón es un elemento importante de las decisiones morales. Consideran que la razón provee los hechos que pueden informar las decisiones de los individuos (McNaughton 1988). Sin embargo, la razón en sí misma no es neutral. Puede ser que la razón provea solamente información específica y parcial y que además pueda determinar qué *hechos* se considerarán en orden a resolver el dilema moral y cuáles se ignorarán (McNaughton 1988). Así, puede ser que la razón no pueda ser vista como algo que se mantiene por fuera de la moralidad y que la informa simple y objetivamente. La racionalidad realmente siempre se basa en un punto de vista particular sobre la realidad y en un conjunto particular de valores (Macintyre 1967, en Francis 1990). La contabilidad, mediante la aplicación de un tipo particular de racionalidad, provee a los contadores y a los otros hombres y mujeres de negocios con solamente un conjunto específico de hechos. La contabilidad construye los hechos sobre los cuales se basan las decisiones.

De lejos, este documento ha sugerido que es posible que la ética se pueda tomar en la forma de un mecanismo de control. También se ha su-

gerido que los tipos de modos de identidad ética engendrados mediante el discurso de la educación contable pueden subyugar efectivamente otras formas de conocimiento ético y que, por lo tanto, los contadores éticos pueden constituir una amenaza a causa de la manera como contribuyen al mantenimiento de un modo particular y hegemónico de identidad ética que sirve al capitalismo.

El documento ha considerado el trabajo que Foucault realizó sobre la ética y en particular el rol que la identidad moral puede jugar para controlar el comportamiento de unos individuos. Se ha sugerido que la educación contable puede verse como que provee a los estudiantes con una identidad moral que ellos pueden extraer subsecuentemente para decidir sobre un curso particular de acción. También se ha sugerido que el *modo de sometimiento* que caracteriza las identidades morales de los estudiantes de contabilidad puede ser tal que ellos sean incitados a reconocer y resolver sus obligaciones morales principalmente mediante la aplicación de la razón, tal y como la asimilaron en las técnicas que emplean.

La sección final de este documento acude a la distinción entre modos racionales y emocionales de sometimiento, y usa ello como fundamento para considerar la noción que sobre la resistencia tiene Foucault, para ver si provee alguna ayuda para la formulación de un curso de acción. Se sugerirá que la educación contable debe intentar resistirse a la subyugación de los modos racionalistas de sometimiento mediante la construcción de una conciencia y de un sentido emocional de las obligaciones hacia 'el otro', esto es, debe esforzarse por transformar la conciencia individual (Yo) de la racionalidad contable convencional, en una identidad/empatía colectiva (Nosotros) (Nielsen 1991).

### SECCIÓN TRES: EDUCACIÓN DE LAS EMOCIONES Y GENERACIÓN DE EMPATÍA CON EL OTRO

Los críticos del trabajo de Foucault han argumentado que su concepto de poder es tan penetrante que parece que todos los intentos por resistirse serían inútiles (Hoy 1994). Además, cuando se publicó su libro *Les Mots et Les Choses*, inicialmente fue percibido por muchos como un libro de tuercas correctas. Fue criticado duramente por los marxistas franceses parte de los cuales actualmente militan en círculos marxistas (Eribon 1989). Jeannette Colomel expresó preocupaciones cuando ello fue reiterado por alguna literatura contable crítica más reciente (Tinker 1992; Neimark 1990; Grey 1994; Hoskin 1994; Armstrong 1994). Ella atacó a Foucault, señalando que su trabajo era conservador y promovía el status quo. Dijo, "Foucault presenta el mundo como un espectáculo y como un juego. La

suya es una invitación a la actitud mágica... que contribuye a mantener el orden establecido". (Colomel, en Eribon 1989).

Antes de intentar responder a esas críticas y considerar cómo Foucault sugirió que el poder podía ser modificado, es importante puntualizar primero que si bien él consideró que el poder era ubicuo, Foucault nunca argumentó que los individuos tenían algún grado de voluntad libre. Consideró que si bien el poder operó para constituir sujetos de maneras particulares, las formas como esos sujetos podían actuar subsecuentemente no eran controladas o determinadas por cualesquiera leyes de causalidad (si bien sus acciones pueden ser eliminadas). En su artículo "Sujeto y Poder", Foucault enfatiza que el poder es precisamente la habilidad para actuar. Es en el punto de vista de Foucault sobre el poder como ubicuo que los individuos tienen el potencial de resistirse al cambio. Hoy (1994; ver también Smart 1985) explican este punto. Dicen que en el documento de Foucault, la libertad es tanto la condición como el efecto del poder. Es condición porque el poder es ejercido solamente sobre individuos libres y es un efecto porque existen muchas instancias en las que el poder se consigue con resistencia.

Foucault argumentó que la resistencia era posible dado que el proceso de normalización nunca fue completo. Sugirió que el conocimiento nunca es completamente elegido conjuntamente y que siempre serán sometidas las formas de (poder/)conocimiento que se pueden usar para resistirse a las formas prevalecientes y hegemónicas de (poder/)conocimiento (Megill 1985). Puede ser útil hacer una pausa aquí e intentar clarificar cómo esto se relaciona con lo que se argumentó en la sección dos. Esta sección intentó argumentar que la contabilidad provee un modo racional de sometimiento que subyuga otras formas emocionales de conocimiento ético. También argumenta que puede ser posible usar el conocimiento sometido como una base para resistirse (o para amenazar) a la hegemonía del modo predominante de sometimiento dentro de la profesión contable.

Es importante puntualizar que la noción que tiene Foucault de normalización no es la misma que tiene de control. Este argumento se relaciona con el hecho de que Foucault se centra en el aspecto formativo del poder en oposición al aspecto de control. Control se da cuando no es posible la posibilidad de actuar en contrario para influenciar a otros (por ejemplo, cuando existe un estado de dominación). En el análisis que Foucault hace del poder, la subjetividad individual se está construyendo constantemente. Foucault considera que el poder es una relación entre gente y grupos de gente, en la cual la dirección de influencia es constantemente contestable y está abierta al cambio y a la reconstrucción. Argumenta que los individuos pueden y deben involucrarse conscientemente

en este proceso, un proceso que otros han denominado "llegar a ser" (Atkinson 1991; Ferguson 1995).

Dado que el concepto que Foucault tiene sobre el poder es difuso, su *método* para abordar los efectos negativos del poder obviamente tiene que ser diferente de las nociones marxistas de revolución en las que los oprimidos pasan por encima de quienes están *en* el poder. Cuando Foucault dice "el rey está sin cabeza", lo que significa es que el mundo político no tiene centro. La implicación es que no puede haber una captura del poder si no hay nada en el centro del mismo (Neimark 1990). Sí, tal y como lo sugiere Foucault, el poder se ejerce en muchos contextos locales diferentes, entonces tiene que ser cambiado punto por punto, localmente. Por lo tanto, Foucault defiende una pluralidad de resistencia más que una revolución (Walzer 1994; Hacking 1994).

Así, mientras quienes se oponen a Foucault a menudo opinan que su noción de poder es demasiado general y difusa para ser políticamente amenazante (Hoy 1994), yo podría argumentar que él actualmente nos provee con un concepto de poder mucho más radical y *revolucionario*. Foucault, influenciado por Nietzsche, defiende la resistencia como una manera de vida más que como un evento excepcional. Foucault dice, "Mi punto no es que cada cosa es mala, sino que cada cosa es peligrosa... Si cada cosa es peligrosa, entonces nosotros tenemos siempre algo por hacer. De esa manera, mi posición conduce no a la apatía sino al hiperactivismo" (Foucault 1984, en Simons 1995; ver también Megill 1985).

Argumenta que la función de su forma de resistencia es, "no un intento para emancipar la verdad de cada sistema de poder, sino más bien para separar el poder de la verdad de las formas de hegemonía social, económica y cultural, mediante las cuales opera en la época presente" (Hacking 1994; Smart 1994).

Foucault intentó proveer un vínculo más práctico y directo entre la acción y la teoría política. Lo cual implica en él que mediante su trabajo intentó proveer un instrumento analítico para la acción política. Dijo,

Pienso que un análisis teórico, riguroso, de la manera como funcionan las estructuras económicas, políticas e ideológicas constituye una de las condiciones necesarias para la acción política, tan lejos como la acción política es una manera para manipular y posiblemente, cambiar drásticamente, y transformar las estructuras. No considero que el estructuralismo es exclusivamente una actividad de sillón para los intelectuales; pienso que puede y tiene que ser integrado en la práctica (Eribon 1989).

Lo que resta de este documento intenta aplicar a la educación contable la noción de Foucault sobre la resistencia. Se puede construir como una

resistencia local, esto es, para el discurso de la contaduría profesional. Una resistencia que, si se enseña la verdad, actualmente se basa justamente en aspiraciones modernistas.

Haberman critica a Foucault por fallar en admitir que su análisis de la sociedad se basa en los valores políticos y morales modernos de justicia y libertad (Hoy 1988). Ya sea que esta crítica sea válida o no, pienso que es probable, y es importante (al menos para mí) puntualizar que este documento se basa en la creencia de que la educación contable no sólo debe esforzarse por desarrollar las capacidades críticas y creativas de los estudiantes sino también sus capacidades emocionales. Esta afirmación se fundamenta en mi creencia de que,

suprimir lo que encontramos en favor de la apoteosis de solamente una de nuestras facultades —la capacidad de análisis racional— es una automutilación que solamente puede conducir a una perversión de la naturaleza y a una distorsión de la verdad. Se nos han dado carne y pasiones; no constituyen pecado por existir; se pueden corromper, pero el sector siempre tiene fría la razón, cuyo deseo es afirmar su propia autoridad y usurpar la de las otras facultades (Berlín 1993).

Por lo tanto, este documento se distancia de la actitud modernista dado que no se suscribe a la soberanía de la razón (Berlín 1993), pero además enfatiza la irracionalidad de la emoción de la pasión y de la espiritualidad, lo mismo que el anti-fundamentalismo de la filosofía posmoderna. Si bien el documento toma algunas ideas posmodernas, por definición no es posmoderno dado que, al menos en la extensión en que el posmodernismo es anti-humanista o anti-esencialista (Audi 1996) dado que está fundamentado firmemente en las nociones de justicia, democracia, equidad y belleza. En consecuencia, el documento intenta combinar ideales modernos con perspectivas posmodernas nuevas (Aronowitz & Giroux 1991).

La forma de resistencia aquí elaborada se basa principalmente en el análisis posmoderno que de la ética y de la noción de 'el otro' realiza Bauman. Éste puede verse como un lugar desconocido para comenzar a pensar sobre una perspectiva alternativa para desarrollar la madurez ética dado que muchos teóricos sociales contemporáneos sugieren que la posmodernidad es parcialmente responsable por la prevalencia del malestar ético. Sin embargo, estoy de acuerdo con Rossouw (1994) quien considera que el "el descenso ético es el fin de la modernidad, no el producto de la posmodernidad". De manera similar, Bauman (1993) argumenta que independiente del "triumfalismo dirigido-a-la-cabeza" de algunos posmodernistas, la perspectiva posmoderna de la ética no es relativista. Por el contrario, Rossouw (1994) argumenta que el posmo-

ernismo no invalidó la discusión sobre los valores sino que la volvió a introducir como una preocupación legítima en áreas que previamente estuvieron cerradas y tomadas como concesión.

Bauman (1993) argumenta que la posmodernidad “ofrece un nuevo atractivo del mundo luego del prolongado y ferviente, si bien al final inconcluso, esfuerzo moderno para desencantarse de él”. Considero que el posmodernismo no requiere necesariamente ser visto como un intento de abolir por completo los logros o los métodos del positivismo, sino que se puede usar para dirigir la atención hacia sus restricciones (Cahoone 1988). Rossouw (1994) explica,

Su intención es desarrollar una racionalidad más amplia que hará posible el discurso racional en aquellas áreas tradicionalmente excluidas de tal discurso, como es el positivismo. La implicación de este proyecto es el reconocimiento de criterios alternativos para declaraciones significativas. No solamente se aceptarán como significativas aquellas declaraciones que satisfacen las demandas de la verificabilidad empírica. Las narrativas que contribuyen al entendimiento de la cultura, de la religión y de la ética también se considerarán como medios legítimos para transmitir conocimiento de nuestro mundo en su realidad multifacética (Rossouw 1994).

La perspectiva de Bauman (1993) sobre la ética posmoderna se resuelve alrededor de dos problemas: en primer lugar, defiende el desenmascaramiento del poder *detrás* de la moralidad (las fuerzas que crean la subjetividad ética); y en segundo término, intenta desarrollar la sensibilidad emocional y moral de los individuos mediante la noción de *el otro*.

#### DESENMSCARANDO EL PODER DETRÁS DE LA MORALIDAD

Bauman (1993) sugiere que su actitud moderna sobre la ética implicaría, después de todo, “el rompimiento de las máscaras de las ilusiones”, en orden a revelar las fuentes de la moralidad ocultas profundamente en las sociedades modernas. Inicialmente conceptualiza la moralidad como un asunto político (Vinten 1992) y sugiere que necesitamos apreciar la naturaleza de las relaciones entre poder y ética en la sociedad contemporánea. Siguiendo el género de la ética de Nietzsche, dice que la ética posmoderna debe intentar “exponer la incongruencia esencial que existe entre los códigos de ética asistidos-por-el-poder, de un lado, y la condición compleja infinita del ser moral, por el otro” (Bauman 1993). Las secciones uno y dos de este documento han intentado emplear el trabajo de Foucault sobre la ética a fin de *desenmascarar* la

manera como opera el poder dentro de la profesión contable, y si en la profesión contable se implementara el consejo de Baumans, la primera tarea de la educación ética puede incluir el fomentar que los estudiantes realicen la misma crítica analizando los valores implícitos que hay en lo que se les enseña.

#### EDUCACIÓN PARA EL OTRO

Bauman también sugiere que un enfoque posmoderno de la ética involucraría un intento por enriquecer los elementos emocionales y pasionales de los juicios morales.

Loeb (1988), en su recomendación para el desarrollo del entrenamiento ético en la educación sugiere que “cada individuo tiene que desarrollar un sentido de obligación moral”. Ciertamente no hay duda de que dentro de la educación contable se rechaza el desarrollo de este sentido moral. Algunos filósofos rechazan abiertamente el recurso a la sensibilidad moral en la solución de los dilemas éticos. Mackie (1977), por ejemplo, argumenta que,

Si no podemos estar completamente satisfechos con el contenido de lo que podemos reconocer como la corriente principal de la tradición moral, tenemos aun que estar menos satisfechos con la alternativa de permitir que el contenido total de la moralidad sea determinado por la conciencia o sentido moral de cada agente individual (Mackie 1977).

Sin embargo, considero que lo opuesto también es falso. No podemos permitir que la moralidad sea determinada únicamente por la razón. Como dice Bauman (1993),

La desconfianza de la espontaneidad humana, de los directores, de los impulsos y de las inclinaciones resistentes a la predicción y a la justificación racional, ha sido reemplazada completamente por la desconfianza en la razón calculadora, no-emocional. Se le ha devuelto la dignidad a la emoción; la legitimidad con lo inexplicable, mejor dicho irracional, genera simpatías y lealtades que no se pueden explicar por sí mismas en términos de su utilidad y propósito (Bauman 1993).

Bauman intenta considerar y aseverar el elemento emocional de las decisiones morales mediante la noción de *el otro*. Wyschosgrad (1993) define *el otro* como la “piedra de toque de la existencia moral... no un ancladero conceptual sino una fuerza viviente”. Dado que *el otro* incorpora esencialmente cualquier otro diferente de “el ser” y puede incluir el ambiente,

Dios, la sociedad y los animales, el argumento de Bauman se centra en el otro en términos de la otra gente.

Bauman dice, "vivir es vivir con los otros es obvio para el punto de la banalidad". Sugiere que si bien no podemos ser conscientes de ello, el conocimiento básico que la mayoría de los individuos tiene es el conocimiento de existir con otros seres humanos (Bauman 1993). Además, la noción de ética puede ser percibida como la esfera de las relaciones entre el individuo y los "otros" individuos con los cuales vive en su comunidad. Se una manera similar, Nielsen (1991) sugiere que 'el Yo es parte de un nosotros anterior y mucho más fundamental'.

Esto nos permite retroceder a la pregunta sobre la identidad moral que se discutió en la sección uno de este documento y su rol en la determinación de las acciones éticas. En este punto puede ser útil considerar el trabajo de Jean-Jacques Rousseau. Para Rousseau, la pregunta más importante en la ética no fue "¿qué debo hacer?" sino "¿quién soy yo?" Rousseau consideró que cualquier respuesta a esta pregunta ubicaría al individuo dentro de la sociedad y, por lo tanto, dentro de un complejo de relaciones con otros seres humanos. Dijo que la tarea del reformador social era la construcción de lo educacional y de otras instituciones que promuevan activamente una simpatía por las necesidades de los otros y una preocupación por el *bien común*. Sugirió que "el hombre tiene que aprender cómo, en comunidades avanzadas, puede actuar no como individuo privado, como hombre, sino más aún como ciudadano" (Macintyre 1967; Arrington 1990; 1996).

Así, la segunda característica de un modo de resistencia puede incluir la "educación para el otro", esto es, no solamente estudiar aquellas cosas que incrementan nuestra conciencia sobre la otra gente sino, más importante aún, enriquecer nuestra identificación con ellos, no entrenando individuos para que vean qué les es propio, o del mejor interés de sus compañías, lo cual siempre fue/es la prerrogativa de la educación contable convencional. Este tipo de educación moral puede requerir un tipo de "mirarse fijamente en el rostro del otro", lo cual puede ser similar a lo que Scheler (1970) en su ética de la simpatía denominó *compañero-sentimiento*.

De lejos, la contabilidad está fuera de las aspiraciones del *otro* de la ética posmoderna de Bauman. Si bien los individuos —como los objetos del conocimiento contable— son interpretados intelectual, procedimental y calculativamente *cerca* mediante los procesos contables, esos mismos procesos pueden actualmente incrementar la distancia moral entre la gente, esto es, las técnicas contables pueden incrementar el anonimado (Miller & O'Leary 1987). Por lo tanto, si bien puede ser que la contabilidad sea capaz de proveer más y más información sobre los individuos (empleados,

clientes y administradores de línea, por ejemplo) y que por lo tanto, signifique que la administración conoce ahora más y más sobre los individuos dentro de una organización, puede ser que el tipo de información que la contabilidad provee resulte en menos y menos empatía con el individuo (Miller & O'Leary 1997; Miller 1989). Además, puede ser que los humanos que hacen parte de los procesos contables no tengan identidad consigo mismos, no tengan que enfrentar, sino solamente derivar su identidad de las clasificaciones a que pertenecen o de las categorías a las cuales han sido asignados, tales como empleados, costos estándar, desembolsos y gastos generales (Miller & O'Leary 1987; Miller 1989). Esa gente no se conoce, es solamente conocida de. Son extranjeros. Extranjeros estereotipos. Conocemos acerca de ellos en una forma indirecta mediante la información que vinculamos en las categorías de las cuales hacen parte. Sabemos de ellos, como lo dice Schutz, "mediante los procesos de tipificación", como tipos con atributos categóricos, no individuos apasionados, con sentimientos. François Perroux (en Marcuse 1991) considera que la captura del tipo de pobreza que aflige a los otros humanos comienza cuando se engendra el capitalismo y señala, "Los esclavos de la civilización industrial desarrollada son esclavos sublimados, pero son esclavos. La esclavitud no es determinada 'ni por obediencia ni por carencia de trabajo sino por el nivel de ser un mero instrumento, y por la reducción del hombre al estado de una cosa'".

El carácter remoto de los procesos contables hace que *el rostro* del otro (la gente) sea indistinguible (Bauman 1993). Como dice Bauman (1993), "La desnudez absoluta de un rostro, la carencia absoluta de defensa de un rostro, sin coberturas, vestidos o máscaras, es lo que se opone a mi poder sobre él, y se opone de una manera absoluta, con una oposición que es oposición en sí misma" (Bauman 1993).

Dentro de la profesión contable, el rostro del otro no nos confronta; la identidad, la personalidad y la humanidad permanecen invisibles. El conocimiento que la contabilidad provee tiende a categorizar y clasificar los individuos de una manera tal que se pierde su identidad y, en consecuencia, podemos **sentir** poca o ninguna obligación morales hacia ellos.

Un modo posible de resistirse a la deshumanización de la contabilidad puede ser intentar desarrollar con los estudiantes una imaginación que sea capaz de generar empatía con el otro mediante una forma de educación ética. Samuel Coleridge comparó el tipo de educación de la imaginación que estoy proponiendo "con el poder poético de la integración sintética que revela las profundidades del significado" (Megill 1985). De manera similar, Megill sugiere que mediante la provisión de historias y metáforas, la imaginación nos permite interpretar la realidad e

inferir obligaciones. Él dice, "Buscar experiencia personal... Discernimiento imaginativo... conlleva un proceso similar a la percepción que el artista tiene de un paisaje, tomando de manera creativa y desde muchas perspectivas un punto de vista holístico en el cual se junta una miríada de detalles" (Megill 1985).

Tal discernimiento de la moralidad es descrito por Gadamer como "buscar qué es correcto dentro de la situación y colocarse a su amparo" (Megill 1985).

Sin duda, existen muchas formas para desarrollar este tipo de creatividad imaginativa. Sin embargo, en la literatura sobre ética se han identificado dos problemas particulares. El primero conlleva fomentar que los estudiantes reflexionen sobre sus propias experiencias personales. El segundo implica usar literatura, películas y arte, en oposición a los más benignos estudios de casos éticos que a menudo se utilizan, en un intento por enriquecer las habilidades de los estudiantes para asociarse con individuos que enfrentan dilemas éticos específicos (ver Gaustafson 1970). Gaustafson sugiere que esas dos técnicas pueden tener un impacto significativo en el desarrollo emocional de los individuos, principalmente a causa de su potencial para proveer una luz sobre cómo los otros sienten en circunstancias particulares. Un enfoque similar ha sido adoptado en el campo de los estudios culturales (ver Giroux 1996). Giroux, por ejemplo, usó una película como medio para el análisis cultural y también como base para discutir las prácticas políticas, éticas y sociales de la educación. De esta manera, así como se provee la posibilidad de aprender sobre los sentimientos de otros, las películas y los otros medios de comunicación pueden proveer, potencialmente, un área dentro de la cual los estudiantes pueden ser capaces de aprender sobre el aprendizaje y quizás comenzar a reflejar críticamente sobre cómo se han estado construyendo sus propios valores.

En una extensión larga, la intención aquí no es prescribir un modo específico de acción sino buscar algún pensamiento creativo en los educadores contables sobre cómo la pedagogía de la contabilidad puede engendrar un sentido de "compañero-sentimiento" o compasión. Este llamado a la creatividad es esencialmente una reacción contra la "regulación, certificación y estandarización del comportamiento del profesor", el cual crecientemente está colonizando la pedagogía en general.

## CONCLUSIÓN

Para muchos jóvenes, la experiencia escolar se convierte en sinónimo de disciplina de cuerpo y documentación del conocimiento. Tal y

como lo expresa John Fiske, "los graduados no solamente son conoedores y talentosos, también están disciplinados. La escuela produce... cuerpos dóciles". Extensamente técnicos y comportamentales en su centro de atención y en sus efectos, la pedagogía históricamente ha abrazado la práctica a expensas de lo teórico y ha subordinado la política y la ética a los asuntos de administración y control. Lejos de emplear técnicas educativas neutras, la escuela ejerce disciplina tanto al controlar lo que la gente conoce como al controlar la manera como se comporta (Giroux 1996).

Este documento ha intentado estudiar las relaciones entre poder y ética en la educación contable. Ha provisto un resumen del trabajo que Foucault realizó sobre la ética e intentó aplicar su trabajo a la educación contable en orden a estudiar cómo puede operar el poder a través del discurso de la contabilidad mediante la construcción de las identidades éticas de los estudiantes de contabilidad. También se sugirió que la educación contable puede operar de una manera hegemónica al construir individuos que ejercen control contra sí mismos de manera tal que sus acciones sirven a los intereses del capital. También se sugirió que la identidad contable se caracteriza por un modo de sometimiento instrumental y racional que puede subyugar otras formas de conocimiento y que reprime otras formas de desarrollo emocional de los estudiantes, particularmente en relación con la manera como perciben a los otros individuos. El documento concluyó extrayendo algo de la teoría ética posmoderna como una posible base para la resistencia (en el sentido de Foucault) y sugirió dos maneras prácticas con las cuales los educadores contables pueden comenzar a conceptualizar la manera como tienen que ser capaces de cambiar la hegemonía de la racionalidad dentro de la educación contable. En su nivel más ambicioso, este documento intentó "reclamar la importancia de la pedagogía crítica como un discurso y una práctica eminentemente políticos" (Giroux 1996).

## BIBLIOGRAFÍA

- ALTHUSSER, L. (1971), "Ideology and Ideological State Apparatuses (Notes Towards An Investigation)", in Althusser, L. *Lenin and Philosophy and Other Essays*, Trans. B. Brewster, London, New Left Books.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS CODE OF PROFESSIONAL CONDUCT (AICPA) (1988), New York.
- ARMSTRONG, P. (1994), "The Influence of Michel Foucault on Accounting Research", in *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, pp. 25-55.
- ARMSTRONG M. B. (1987), "Moral development and accounting education", in *Journal of Accounting Education*, Vol. 5, pp. 27-43.

- ARONOWITZ, S. and H. A., Giroux (1991), *Postmodern Education Politics, Culture and Social Criticism*, Minneapolis, University of Minnesota
- ARRINGTON, C. E. (1996), "On The Moral Education of Accounting Students: Practice and the Dignity of the Practitioner". Draft Paper February.
- ARRINGTON, C. E. (1990), "Intellectual Tyranny and Public Interest: The Quest for the Holy Grail and the Quality of Life", *Advances In Public Interest Accounting*, Vol. 3, pp. 1-16.
- ATKINSON, A. (1991), *Principles of Political Ecology*, London, Belhaven Press.
- AUDI, R. (1995), *The Cambridge Dictionary of Philosophy*, Cambridge University Press.
- BASSIRY, G. R. and Jones, M. (1993), "Adam Smith and the Ethics of Contemporary Capitalism", *Journal of Business Ethics*. Vol. 12, pp. 621-627.
- BAUMAN, Z. (1993), *Postmodern Ethics*, Oxford, Blackwell.
- BERNSTEIN, B. (1976), *Class, Codes and Control*, London, Routledge and Kegan Paul.
- BERLIN, I. (1993), *The Magus of the North J.G. Hammann and the Origins of Modern Irrationalism*, London, Hohn Murry.
- BOLAND, R. J. Jr. (1982), "Myth and Technology in the American Accounting Profession", in *Journal of Management Studies*, Vol. 19 No. 1, pp. 109-127.
- BOOTH, P. L. Blundell and Winzar, H. "Personality Type and the Selection of Undergraduate Commerce Majors", research in progress, School of Administration, Griffith University.
- BOWLES, S. and H. Gintis (1976), *Schooling in Capitalist America, Education Reform and The Contradictions of Economic Life*, London, Routledge and Paul Kegan.
- CAHOONE, L. E. (1988), *The Dilemma of Modernity: Philosophy Culture and Anti-Culture*, Albany in N.Y., State University of New York Press.
- COKER, E. W. (1990), "Adam Smiths Concept of the Social System", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, pp. 139-142.
- DAVIDSON, A. I. (1994), "Archeology, Genealogy, Ethics", in *Foucault a Critical Reader*, C.H. Hoy (ed.), Oxford, Blackwell.
- DAVIS, J. R. and R. E. Welton (1991), "Professional Ethics: Business Students' Perceptions", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, No. 6, pp. 451-463.
- DILLARD, J. F. and R. Bricker (1992), "A Critique of Knowledge Based Systems In Auditing: The systematic encroachment of technical consciousness", in *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, pp. 205-224.

- DONALDSON J. (1988), *Key Issues in Business Ethics*, London, Academic Press.
- DRAYFUS, H. L. and P. Rabinow (1982), *Michel Foucault: Beyond Structuralism and Hermeneutics*, Sussex, The Harvester Press Ltd.
- ERIBON, D. (1989), *Michel Foucault*, London, Faber and Faber.
- EVANS, R. (1991), "Business Ethics and Changes in Society", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, pp. 871-876.
- FERGUSON, H. (1995), *Melancholy And The Critique Of Modernity Soren Kierkegaard's Religious Philosophy*, London, Routledge.
- FOUCAULT, M. (1977), *Discipline and Punish, The Birth of The Prison*, London, Allen Lane.
- FRANCIS, J. R. (1990), "After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice", in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 3, No. 3, pp. 5-17.
- GAA, J. C. (1990), "A Game Theory Analysis of Professional Rights and Responsibilities", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, No. 3, pp.159-169.
- GAUSTAFSON, J. M. (1970), "Education For Moral Responsibility", in *Moral Education Five Lectures*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.
- GAVIN, T. A. and D. S. Klinefelter (1989), "Professional Ethics and Audit", in *Management Audit Journal*, 4(2), pp. 24-28.
- GIBSON, R. (1984), *Structuralism and Education*, London, Hodder and Stoughton.
- GIROUX, H. A. (1996), *Fugitive Cultures Race Violence and Youth*, New York, Routledge.
- GIROUX, H. A. (1983), *Theory and Resistance in Education, a Pedagogy for the Opposition*, Massachusetts, Bergin and Garvey.
- GORZ, A. (1989), *Critique of Economic Reason*, London, Verso.
- GRAMSCI, A. (1971), *Selections From the Prison Notebooks of Antonio Gramsci*, London, Lawrence and Wishart.
- GRAY, R. H., J. Bebbington, and K. McPhail (1994), "Teaching Ethics and The Ethics of Teaching: Education for Immorality and a Possible Case for Social and Environmental Accounting", in *Accounting Education*, Vol. 3, pp. 51-75.
- GRAY, R. H. (1992a), "The Ethics of Environmental Accounting", lecture given to the Associations Industry and Commerce Society.
- GRAY, R. H. (1992b), "Accounting and Environmentalism: an Exploration of the Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency and Accountability", in *Accounting Organizations and Society*, Vol. 17, No. 5, pp. 399-425.

- GREY, C. (1994), "Debating Foucault: a Critical Reply to Neimark", in *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, pp. 5-24.
- GYNTHYER, R. S. (1983), "The role of tertiary accounting education in today's environment", in *Accounting and Finance*, May, pp. 1-19.
- HACKING, I. (1994), "The Archeology of Foucault", in *Foucault a Critical Reader*, C. D. Hoy (ed), Oxford, Blackwell.
- HAUPTMAN, R. and F. Hill (1991), "Deride, Abide or Dissent: On the Ethics of Professional Conduct", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, pp. 37-44.
- HENDERSON, H. (1991), "New Markets, New Commons, New Ethics: A Guest Essay", in *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3.
- HOSKIN, K. W. (1994), "Boxin Clever: For, Against and Beyond Foucault in the Battle for Accounting Theory", in *Critical Perspectives in Accounting*, Vol. 5, pp. 57-85.
- HOY, D. C. (1994), "Power, Repression, Progress: Foucault, Lukes and the Frankfurt School", in *Foucault A Critical Reader*, C. D. Hoy (ed.), Oxford, Blackwell.
- JARUNGA, A. A. (1990), "Accounting Functions in Socialist Countries", in *British Accounting Review*, Vol. 22, pp. 51-77.
- KING, J. B. (1994), "Tools-R Us", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, pp. 243-257.
- LEHMANN, C. R. (1992), *Accounting Changing Role in Social Conflict*, London, Paul Chapman.
- LEHMANN, C. (1988), "Accounting Ethics: Surviving Survival of the Fittest", in *Advances in Public Interest Accounting*, Neimark (ed.), Vol. 2, pp. 71-82.
- LETWIN, O. (1987), *Ethics, Emotion and The Unity Of The Self*, Croom, Helm.
- LEWIS, L. C. Humphery and D. Owen (1992), "Accounting and the Social: A Pedagogic Perspective" in *British Accounting Review*, Vol. 24, No. 3, September.
- LOEB, S. E. and J. Rockness (1992), "Accounting Ethics and Education: A Perspective", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, (7), pp. 485-490.
- LOEB, S. E. (1988), "Teaching Students Accounting Ethics: Some Critical Issues", in *Issues in Accounting Education Fall*, pp. 316-329.
- MCCABE, D. L., J. M. Dukerich and J. E. Duttin (1991), "Context, Values and Moral Dilemmas: Comparing the Choices of Business Students And Law School Students", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, (12), pp. 951-960.
- MCNAUGHTON, D. (1988), *Moral Vision an Introduction to Ethics*, Oxford, Basil Blackwell.

- McPHAIL, K. and R. Gray (1996), Not Developing Ethical Maturity In Accounting Education: Hegemony, Dissonance and Homogeneity in Accounting Students's World Views, *University of Dundee Discussion Paper Series*.
- McINTYRE, A. (1967), *A Short History of Ethics. A History of Moral Philosophy from the Homeric Age to the Twentieth Century*, London, Routledge and Paul Kegan.
- MACKIE, J. L. (1977), *Ethics: Inventing Right and Wrong*, Harmondsworth, Penguin Books.
- MAHONEY, J. (1990), "An International Look at Business Ethics: Britain", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, pp. 545-550.
- MALACHOWSKI, A. (1992), "Business Ethics, 1980-2000: An Interim Forecast", in *Managerial Auditing Journal*, Vol 5, 2.
- MARCUSE, H. (1991), *One-Dimensional Man*, London, Routledge.
- MAUNDERS, K. T. and R. L. Burritt (1991), "Accounting And Ecological Crisis", in *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 4, No. 3.
- MEGILL, A. (1985), *Prophetes of Extremity Nietzsche Heidegger Foucault and Derrida*, London Berckley of California University Press.
- MERRITT, S. (1991), "Marketing Ethics and Education: Some Empirical Findings", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10 pp. 623-632.
- MILLER, P. (1989), "Accounting and Objectivity: The Invention of Calculating Selves and Calculable Spaces", in *Annals of Scholarship*.
- MILLER, P. and T. O'Leary (1987), "Accounting and the Construction of the Governable Person", in *Accounting Organisations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 235-265.
- MODIC, (1987), "Corporate Ethics: From Commandments to Commandment", in *Industry Week*, December, pp 33-36.
- MORROW, R. A and D. D. Brown (1994), *Critical Theory and Methodology*, London, Sage.
- MULDOON (1990), "Henru Begson and Postmodernism", in *Philosophy Today*, Summer, Vol. 34, No. 3-4.
- NEIMARK, M. (1990), "The King is Dead. Long Live the King!", in *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 1, pp. 103-114.
- NIELSEN, R. P. (1989), "Negotiation as an Ethics Action (Praxis) Strategy", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 8, pp. 383-390.
- NIELSEN, R. P. (1991), "I Am We Consciousness and Dialog as Organizational Ethics Method", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, pp. 649-663.
- OWEN, D., C. Humphrey and L. Lewis (1994), *Social and Environmental Accounting Education in British Universities ACCA Certified Research Report 39*.

- PARSONS (1959), "School Class as a Social System: Some of its Functions in American Society", in *Harvard Educational Review*, Vol. 29, (4), Fall.
- PERKS, R. W. (1993), *Accounting And Society*, London, Chapman and Hall.
- PONEMON L. A. (1990), "Ethical Judgements in Accounting: A Cognitive-Development Perspective", in *Critical Perspectives on Accounting*, 1(2), pp. 191-215.
- PONEMON L. A. (1992), "Ethical Reasoning and Selection Socialization in Accounting", in *Accounting Organisations and Society*, 17(3-4), pp. 239-258.
- POSTER, M. Foucault (1984), *Marxism and History: Mode of Production Verses Mode of Information*, Cambridge, Polity.
- PRADO, C. G. (1995), *Starting UTT Foucault: An Introduction to Genealogy*, Boulder Oxford, Westview Press.
- POWER, M. (1992), "After Calculation? Reflections on Critique of Economic Reason By Andre Gorz", in *Accounting Organizations and Society*, Vol.17, No. 5, pp. 477-499.
- POWER, M. (1991), "Educating Accountants: Towards a Critical Ethnography", in *Accounting Organizations and Society*, Vol. 16, No. 4, pp. 333-353.
- PRATKINAS, A. R. and E. Arnonson (1992), *Age of Propaganda: The Everyday Use and Abuse of Persuasion*, New York, Freeman W. H.
- REILLY, B. J. and M. J. Kyj (1990), "Economics and Ethics", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, pp. 691-698.
- ROBERTS, J. and R. W. Scapens (1990), "Accounting as Discipline", in *Critical Accounts*, D. J. Cooper, and Hopper, T. M. (eds.), Hampshire, Macmillan Press.
- RODERICK, R. (1986), *Habermas and the Foundations of Critical Theory*, Basingstoke, Macmillan Education.
- ROSSOUW, G. J. (1994), "Business Ethics: Where Have all the Christians Gone?", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, pp. 557-570.
- ROSSOUW, G. J. (1994), "Rational Interaction for Moral Sensitivity: A Postmodern Approach to Moral Decision-Making in Business", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 13, pp. 11-20.
- SCHELER, M. (1970), *The Nature of Sympathy*, London, Routledge and Paul Kegan.
- SEN, A. (1987), *On Ethics and Economics*, Basil Blackwell, Oxford.
- SIKKA, P. "Professional Education and Auditing Books: A Review Article".
- SIMONS, J. (1995), *Foucault and The Political*, London, Routledge.
- SMART, B. (1994), "The Politics of Truth and the Problem of Hegemony", in *Foucault a Critical Reader*, C. H. Hoy (ed.), Oxford, Blackwell.

- SMART, B. (1985), *Michel Foucault*, Chichester, Ellis Harwood.
- STANGA, K. G. and R. A. Turpen (1991), "Ethical Judgements on Selected Accounting Issues: An Empirical Study", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10, No. 10, pp. 739-747.
- TINKER, A. M., B. D. Merino and M. P. Neimark (1982), "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought", in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7, No. 2, pp. 167-200.
- TINKER, A. M. (1992), "The Retreating Intellectual", *PASS*, Feb.
- TINKER, A. M. (1985), *Paper Prophets: A Social Critique of Accountancy*, Eastbourne, Hoults Saunders.
- TOUCH ROSS and Co. (1988), "*Ethics in American Business: A Special Report*", Touche Ross and Co., New York.
- ULRICH, P. and U. Thielemann (1993), "How Do Managers Think About Market Economies and Morality? Empirical Inquiries into Business-ethical Thinking Patterns", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 12, pp. 879-898.
- VINTEN, G. (1992), "Business ethics: Busybody or corporate conscience?", in *Managerial Auditing Journal*. 5, 2, Spring, pp. 4-11.
- WALZER, M. (1994), "The Politics of Michel Foucault", in *Foucault a Critical Reader*, C. D. Hoy (ed.), Oxford, Blackwell.
- WAPLES, E. and M. K. Shaub. (1991), "Establishing an Ethic of Accounting: A Response to Westra's Call for Government Employment of Auditors", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 10 (5), pp. 385-393.
- WILLIAMS, P. F. (1987), "The Legitimate Concern With Fairness", in *Accounting Organizations and Society*, Vol. 12, No. 2, pp. 169-189.
- WILLIAMS, R. (1977), *Marxism and Literature*, London, Oxford University Press.
- WOLIN, R. (1992), *The Politics of Cultural Criticism: The Frankfurt School, Existentialism, Postmodernism*, New York, Columbia University Press.
- ZEFF, S. A. (1989), "Recent Trends In Accounting Education and Research in the USA: Some Implications for UK Academics", in *The British Accounting Review*, Vol. 21, (2), pp. 159-176.

# ENFOQUE CONCEPTUAL PARA PROTEGER LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Documento FEE (2001)<sup>1</sup>

## RESUMEN

Como usted ya lo sabe, la Comisión Europea emitirá en un futuro cercano una Recomendación sobre la independencia de los auditores estatutarios titulada: "Statutory Auditor's Independence in the EU: A set of fundamental principles". Si bien no tiene ataduras legales, se espera que los Estados miembros y las asociaciones profesionales individuales enmendarán sus leyes y sus códigos éticos para que satisfagan los términos de la Recomendación.

En 1998 la profesión contable europea, a través de la FEE, emitió un documento de política denominado *Statutory Audit Independence and Objectivity*, que estableció un núcleo común de principios relacionados con los problemas de independencia. La FEE ha desarrollado un enfoque conceptual considerando los diferentes tipos de amenazas que surgen en relación con la independencia y objetividad de la auditoría estatutaria así como las salvaguardas posibles, incluyendo cuando son necesarias las prohibiciones, para compensar esas amenazas. Este enfoque ha permitido al Committee on Auditing de la Comisión Europea desarrollar en Europa un

---

<sup>1</sup> FEE es la European Federation of Accountants. FEE: Fédération des Experts Comptables Européens. La traducción de este documento es no-oficial y no-autorizada. Fue preparada por **S. A. Mantilla** exclusivamente con fines académicos. Tomado de la página: [http://mail.fee.be/website/fee\\_publications...7e82cec592c7c12569f5005bded6?OpenDocument](http://mail.fee.be/website/fee_publications...7e82cec592c7c12569f5005bded6?OpenDocument). La sede de la FEE es Rue de la Loi 83, B-1040 Brussels, Belgium. Correo electrónico: [Secretariat@FEE.be](mailto:Secretariat@FEE.be) (N. del T.)

conjunto de principios fundamentales para la independencia de los auditores estatutarios y la Recomendación propuesta por la Comisión se adhiere al espíritu del enfoque de la estructura conceptual de la FEE.

Un enfoque muy similar ha sido usado por el Comité de Ética de la International Federation of Accountants (IFAC) en la revisión propuesta en el actual borrador en discusión pública, sobre la sección de independencia de su *Código de ética para contadores profesionales*.<sup>2</sup>

A fin de fomentar el entendimiento del enfoque conceptual para el establecimiento y cumplimiento forzoso de la orientación ética en el actual debate internacional sobre la independencia del auditor, y para explicar la preferencia de un enfoque conceptual en comparación con un solo enfoque basado en reglas, el Ethics Working Party de la FEE preparó un documento adicional: *The conceptual approach to protecting auditor independence*. Tenemos la esperanza de que este documento será utilizado por usted en su pensamiento y en sus discusiones sobre los asuntos relacionados con la independencia, y en la evolución hacia un enfoque conceptual.

## TRASFONDO

Este documento ha sido preparado por los miembros de la Ethics Working Party de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE). Tiene la intención de fomentar el entendimiento del enfoque conceptual para la emisión y el cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos en el debate internacional actual sobre la independencia del auditor.

La auditoría provee a los *stakeholders* de un análisis experto e imparcial de la posición financiera de las organizaciones en las cuales tienen intereses.<sup>3</sup> La confiabilidad y la credibilidad de la información financiera que provee determina, entre otras cosas, la habilidad de los inversionistas para tomar opciones racionales y, por tanto, apuntala el funcionamiento eficiente de los mercados de capital. Por consiguiente, la información pobre actuará como un freno en el progreso económico así como en detrimento de los intereses de los individuos. Además, los gobiernos consideran la calidad de la auditoría como un asunto de interés público.

---

<sup>2</sup> Este documento de la FEE fue emitido en febrero de 2001. Como se sabe, en noviembre de 2001 IFAC publicó su versión revisada del *Código de ética para contadores profesionales*. (N. del T.)

<sup>3</sup> *Stakeholders* es el conjunto de los *stakes*, esto es, todos aquellos que tienen un interés (necesariamente de naturaleza económica) en una entidad u organización: propietarios, accionistas, acreedores, proveedores, empleados, sindicatos, medio ambiente, comunidades locales, público en general. (N. del T.)

La preocupación clave es si la objetividad de una auditoría es probable que sea afectada por factores externos —en particular por aquellos que pueden afectar la independencia del auditor— tales como el interés financiero personal en una compañía que él está auditando. Los sistemas nacionales de regulación de la auditoría tienen enfoques diferentes para imponer requerimientos sobre los auditores con el fin de evitar situaciones en las cuales se pudiera amenazar su independencia. El debate actual está ampliamente interesado en si tales requerimientos deben ser “conceptuales” (esto es, basados en declaraciones amplias de principios) o “basados-en-reglas” (esto es, una lista de prohibiciones de actividades específicas).

### SISTEMAS DE PROTECCIÓN DEL INTERÉS PÚBLICO

Los acuerdos reguladores y disciplinarios de las asociaciones profesionales hacen parte de un rango amplio de sistemas diseñados para proteger y promover el interés público contra las acciones autointeresadas de los individuos. El sistema de justicia mismo, cuyas raíces se encuentran en la antigüedad es un ejemplo. Los gobiernos han desarrollado una amplia variedad de sistemas para tratar asuntos tan diversos como la evasión tributaria y la salud pública, algunas veces implementados por asociaciones estatutarias de propósito especial tales como los reguladores.

Los acuerdos de las profesiones son inusuales dado que, en muchos países, fueron desarrollados por iniciativa de las asociaciones mismas, no en respuesta a presiones externas. Ésta no fue una iniciativa solamente altruista. La habilidad para demostrar que una profesión tiene unos sistemas rigurosos para asegurar estándares altos de conducta es una poderosa “herramienta de mercadeo”. Hizo parte, y continúa siéndolo, de manera muy fuerte, de los intereses de una asociación profesional para tener acuerdos efectivamente demostrables destinados a enraizar el comportamiento de cualquiera de sus miembros frente al interés público.

Los sistemas de protección del interés público implican cuatro elementos principales:

- **la “ley”** – una declaración clara de lo que no es admisible;
- **educación** – si bien “la ignorancia de la ley no es excusa”, es de incumbencia de quienes imponen requerimientos complejos el asegurar que quienes son afectados por ellos son plenamente conscientes de sus obligaciones;
- **detección** – medios para asegurar, mediante la recepción de reclamos sobre los cumplimientos o sistemas estructurados de inspección, que las infracciones salen a la luz;

- **disciplina** – sanciones, proporcionales a la ofensa, diseñadas para disuadir las infracciones y penalizarlas cuando ocurren.

Esos cuatro elementos están fuertemente representados en los sistemas reguladores y disciplinarios de las asociaciones de la contaduría profesional.

## REQUERIMIENTOS ÉTICOS

Para los auditores, la “ley” tiene la forma de los requerimientos éticos impuestos tanto por sus propias asociaciones profesionales como por reguladores externos. En su expresión son más o menos conceptuales, o basados-en-reglas.

En cierta medida, la distinción entre un enfoque conceptual y uno basado-en-reglas es una dicotomía falsa. En un sistema basado-en-reglas puede no señalarse de manera explícita la estructura conceptual, pero si las reglas son consistentes, tienen que seguir un principio común subyacente. Por ejemplo, una regla que señala que los auditores no pueden tener acciones en la compañía de un cliente es un medio de buscar la manera de lograr la intención subyacente de que la independencia del auditor no se puede comprometer, o no puede parecer que se compromete.

Sin embargo, la manera como se expresan los requerimientos éticos puede tener consecuencias significativas para lograr su cumplimiento forzoso. En el caso de la independencia del auditor, existe un acuerdo amplio sobre los objetivos subyacentes. El problema real en el debate actual es si el cumplimiento forzoso será más efectivo si la “ley” es la estructura conceptual misma o si lo es una serie de reglas discretas derivadas de la estructura conceptual.

Quienes proponen el enfoque basado-en-reglas argumentan que los requerimientos en blanco y negro de la ley no permiten entendimientos equivocados o evasión de ellos. Sin embargo, las reglas definidas de manera precisa pueden ser evadidas mediante acuerdos que se adhieren a la letra pero que ofenden el espíritu. Un ejemplo puede ayudar a ilustrar este punto. Una institución financiera en Australia ofrece un instrumento derivado que rastrea estrechamente el desempeño de las compañías. Una regla interpretada literalmente que prohíbe que un auditor tenga un interés propietario en su cliente podría no prevenirlo de tener tal instrumento aún si su interés financiero fuera el equivalente al de un accionista. Además, en un sistema basado-en-reglas, se tienen que desarrollar constantemente nuevas reglas para satisfacer las nuevas circunstancias.

Quienes proponen el enfoque “conceptual” argumentan que, al centrarse en las intenciones subyacentes, más que en las prohibiciones detalladas, se combina la flexibilidad con el rigor, de una manera que es inalcanzable mediante un enfoque basado-en-reglas, lo cual:

- permite variaciones casi infinitas de las circunstancias que surgen en la práctica;
- pueden hacer frente a los cambios rápidos en el moderno ambiente de los negocios;
- previenen el uso de mecanismos leguleyescos para evitar el cumplimiento;
- requiere que los auditores consideren activamente, y estén listos para demostrar la eficacia de, los acuerdos para salvaguardar la independencia.

### CÓMO OPERA EL ENFOQUE CONCEPTUAL

En líneas generales, el enfoque conceptual opera como sigue:

- Se establecen principios fundamentales que un contador profesional tiene que observar siempre. (En el caso de la auditoría, el principio fundamental relevante es la objetividad, la cual necesariamente requiere que el auditor sea independiente.)
- Un contador tiene que considerar de manera concienzuda, antes de tomar parte en un trabajo, si éste conlleva amenazas que podrían, de hecho o en apariencia, impedir la observación de los principios fundamentales.
- Cuando existen tales amenazas, tiene que poner en funcionamiento salvaguardas que las eliminen o las reduzcan a niveles claramente insignificantes.
- Si es incapaz de implementar completamente las salvaguardas adecuadas, está en la obligación de no llevar a cabo el trabajo.

La orientación ética de las asociaciones que usan el enfoque de la estructura conceptual incluye ejemplos de las amenazas que pueden surgir y de las salvaguardas apropiadas para tratar con ellas. Pero esos ejemplos se establecen claramente como ilustrativos y no como comprensivos. Si un auditor fuera a presentarse ante un tribunal disciplinario encargado del incumplimiento de requerimientos éticos, no sería defensa suficiente demostrar que en el código de ética se han direccionado ejemplos particulares de amenazas y salvaguardas. Requeriría ser capaz de demostrar que, en las circunstancias particulares en consideración, de hecho se han observado los principios fundamentales —una prueba de cumplimiento mucho más rigurosa—.

En casos particulares, el enfoque conceptual puede ser virtualmente indistinguible de la regla elaborada. Por ejemplo, el Núcleo Común de Principios de la FEE establece para los auditores estatutarios<sup>4</sup> que tener o

<sup>4</sup> **Statutory Auditor Independence and Objectivity:** Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession. Initial Recommendations, July, 1998.

negociar en títulos de un cliente de auditoría constituye una amenaza actual o aparente de carácter severo para la independencia, y que no existen salvaguardas adecuadas. Esto conlleva a una prohibición de la actividad.

## LAS SALVAGUARDAS

La clave para el éxito del enfoque conceptual es la efectividad de las salvaguardas. Éstas aplican en tres niveles: salvaguardas en el ambiente de trabajo, salvaguardas que incrementan el riesgo de detección y salvaguardas específicas para tratar casos particulares.

### SALVAGUARDAS EN EL AMBIENTE DE TRABAJO

El interés que las asociaciones profesionales de la FEE tienen por la reputación de sus miembros las ha llevado a tener gran cuidado en sus *requerimientos educacionales*, tanto en el entrenamiento inicial para sus calificaciones como en la subsecuente y forzosa educación profesional continuada, lo cual incluye un entendimiento completo de los asuntos éticos (esto es asistido por la naturaleza de la orientación producida usando el enfoque conceptual, el cual tiene más explicaciones pero menos volumen total que las declaraciones basadas-en-reglas). Por consiguiente, no existe riesgo de que un miembro calificado perteneciente a una asociación de la contaduría profesional pudiera reclamar de manera razonable el no ser consciente del código de ética que tiene que observar.

Los sistemas de *gobierno corporativo* están desempeñando un rol creciente para asegurar que no surgen amenazas a la independencia. La mayoría de los países miembros de la FEE tienen requerimientos legales o regulatorios para la vinculación de personas independientes a la administración de las compañías, en lo que tiene que ver con las decisiones sobre auditoría. Los comités de auditoría están crecientemente involucrados en la selección y reasignación de los auditores y para la indemnización a los auditores del trabajo de no-auditoría.

La *transparencia* también es un factor importante. En algunos países miembros de la FEE constituye ahora un requerimiento legal que los auditores publiquen información sobre la escala de los honorarios de auditoría y de no-auditoría recibidos de los clientes de auditoría. En algunos países hay presiones para ir más allá y hacer una ruptura de los servicios de no-auditoría, diferenciando entre aquellos que son provistos más efectiva y económicamente por el auditor de la compañía y aquellos que podrían igualmente ser provistos por otras firmas. Todo esto tiene la intención de ayudar a asegurar

que existe un mejor entendimiento público de qué tan fuertemente una firma de auditoría depende de los ingresos provenientes de clientes particulares.

Las *sanciones disciplinarias* son severas. En todos los países miembros de la FEE los auditores son conscientes de que si incumplen los requerimientos éticos de sus asociaciones profesionales pueden ser sujetos de reprimenda pública (dañando su reputación de negocios), multas fuertes y por último, el retiro de su derecho a ejercer profesionalmente.

#### SALVAGUARDAS QUE AFECTAN EL RIESGO DE DETECCIÓN

La contaduría profesional es una profesión de principios, y para la gran mayoría de los contadores sería suficiente un conocimiento y un entendimiento del código de ética para prevenir las infracciones. Sin embargo, en cualquier grupo de gente existirán quienes deseen sobrepasar las fronteras. Para ellos es clave el riesgo de detección.

Los miembros de muchas asociaciones de contaduría profesional son sujetos de un explícito *deber de reportar* las infracciones de los requerimientos éticos. La falla en reportar tales infracciones constituye una ofensa disciplinaria que podría conllevar sanciones severas. Por consiguiente, quienes consideran la posibilidad de tener conductas no-éticas lo hacen en el conocimiento de que si un colega conoce sus actividades podría estar bajo gran presión para asegurarse de que ellas salen a la luz.

Todas las asociaciones profesionales de la FEE tienen *sistemas de reclamos* que son efectivos y que les permiten, tanto a los clientes como a los miembros del público, prestar atención al comportamiento no-profesional. Se publican los acuerdos, y los reclamos son tratados por personal altamente calificado. Muchas de las asociaciones requieren que las firmas informen explícitamente a los clientes, por escrito, sobre su derecho a reclamar y cómo hacerlo.

Las firmas que ejercen profesionalmente en áreas reguladas de manera estatutaria tales como la auditoría, hacen acuerdos especiales para ser *monitoreadas por las asociaciones profesionales*. Los acuerdos detallados varían, pero el propósito subyacente es el mismo: proveer verificación independiente sobre el cumplimiento de los requerimientos de las asociaciones profesionales.

En el Reino Unido y en Irlanda, por ejemplo, las asociaciones profesionales con miembros que son contadores que ejercen de manera profesional tienen unidades de monitoreo compuestas por inspectores calificados profesionalmente, los cuales visitan anualmente a cada una de las más grandes firmas de contaduría profesional y a las otras firmas con una frecuencia determinada por un análisis basado-en-riesgos. Las visitas de inspección a

las firmas de auditoría incluyen preguntas diseñadas para establecer la efectividad de los procedimientos para preservar la independencia del auditor y los inspectores examinan los registros y los archivos de la firma para establecer la exactitud de la respuesta. Este procedimiento es asistido por el requerimiento en los estándares de auditoría relevantes de que quien ejerce profesionalmente debe ser capaz de demostrar su consideración sobre los problemas de independencia en cada caso.

El monitoreo por parte de las asociaciones profesionales está sujeto a *supervisión externa*. Existe una diversidad de acuerdos en los países de la FEE para supervisión por parte de los gobiernos o de los reguladores. En el Reino Unido las unidades de monitoreo reportan a través de las asociaciones profesionales al Department of Trade and Industry (un departamento del gobierno) y a la Financial Services Authority (un cuerpo regulador) sobre las visitas realizadas a las diferentes categorías de firmas reguladas estatutariamente. Las asociaciones de contaduría profesional del Reino Unido han acordado recientemente financiar una nueva Accountancy Foundation, independiente tanto del gobierno como de la profesión, la cual supervisará el rango completo de sus actividades reguladoras y disciplinarias, incluyendo sus códigos de ética.

#### SALVAGUARDAS ESPECÍFICAS

El Núcleo Común de Principios de la FEE incluye ejemplos de salvaguardas específicas que siempre se tienen que considerar y de salvaguardas que aplican a casos particulares.

*Las salvaguardas que siempre se tienen que considerar cuando se dirige una auditoría incluyen:*

- un ambiente de control general de alta calidad;
- provisiones para que el personal comunique cualesquiera intereses para una separación del director en los acuerdos de la firma por un socio no involucrado en la dirección de la auditoría para que actúe como crítico o revisor;
- involucrar a un tercero (tal como un comité de directores independiente de la administración de la compañía que se está auditando, una asociación profesional, u otro auditor);
- división o clasificación de las responsabilidades y del conocimiento;
- explicación de los pasos dados para tratar con el riesgo de conflictos.

Ejemplos de *salvaguardas adicionales que aplican a casos particulares* incluyen las siguientes.

Cuando un empleado principal o *senior* de la firma va a tomar un puesto con un cliente auditado:

- notificación inmediata a la firma sobre cualesquiera discusiones sustantivas que cubren la posibilidad de vinculación con el cliente;
- retiro inmediato del individuo del equipo de auditoría, junto con una revisión de los juicios realizados por él.

Cuando un auditor está actuando para un cliente en litigios:

- consideración de la materialidad de las cantidades y del grado de subjetividad implicado (si las cantidades son materiales y si el grado de subjetividad es alto, el auditor tiene que no-actuar);
- demostración cuidadosa de las salvaguardas puestas en funcionamiento;
- salvaguardas adicionales incluyendo, al menos, la participación de equipos separados y de procedimientos extras de revisión.

Cuando un auditor está involucrado en la preparación de estados financieros

- un requerimiento general es no participar en la preparación de las cuentas y de los registros contables de una compañía a menos que el trabajo sea de naturaleza rutinaria de oficina o que sea necesario responder a una emergencia;
- en países donde existe una larga tradición establecida de participación del auditor en la preparación de estados financieros para compañías muy pequeñas, una consideración y un análisis cuidadosamente registrado del trabajo para establecer qué salvaguardas adicionales pueden ser apropiadas.

En todos los casos, a menos que el auditor esté satisfecho de que esas salvaguardas serán suficientes para eliminar las amenazas a la independencia, o reducirlas a niveles claramente insignificantes, no debe emprender el trabajo.

El Núcleo Común de Principios ofrece un rango amplio de salvaguardas que tratan una variedad de circunstancias en las cuales pueden surgir las amenazas. Pero, como se mencionó antes, no tienen la intención de ser comprensivas. En el entorno moderno de negocios, que evoluciona con rapidez, constantemente están surgiendo nuevas amenazas a la independencia y se tienen que desarrollar nuevas salvaguardas para direccionarlas. Una fortaleza principal del enfoque conceptual es que permite tratar las nuevas circunstancias sin la necesidad de listas largas de reglas y sin operar el riesgo de que los requerimientos éticos serán evadidos a causa de

que las nuevas circunstancias no se ajustan de manera precisa a cualesquiera de las prohibiciones especificadas previamente.

## EL ESTADO ACTUAL DEL JUEGO

El enfoque conceptual para forzar el cumplimiento de los requerimientos éticos está ganando su momento a través de todo el mundo.

Tanto la FEE como la International Federation of Accountants, una asociación mundial amplia, defienden fuertemente el enfoque conceptual para la independencia del auditor.

El Independence Standards Board, establecido conjuntamente por el American Institute of Certified Public Accountants y la Securities and Exchange Comisión, emitió en noviembre de 2000 un borrador para discusión pública ("Statement of Concepts – a Conceptual Framework for Auditor Independence") que tiene la intención de proveer una base para la evaluación de los sistemas basados-en-reglas.

El documento de consulta de diciembre de 2000 de la European Comisión ("Statutory Auditor's Independence in the EU.: A Set of Fundamental Principles") está basado en el enfoque conceptual para el cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos.

Todas esas asociaciones buscan ahora la combinación de rigor y flexibilidad del enfoque conceptual como la manera más satisfactoria de asegurar que los requerimientos éticos para los contadores son observados en su totalidad en la economía global moderna en rápida evolución.