

### 3. Perspectivas normativas de la ética de la contabilidad: ¿cómo deben comportarse los contadores? <sup>o</sup>

#### **Objetivos de aprendizaje**

Al final de este capítulo deberá ser capaz de:

- Describir y evaluar críticamente la ética deontológica;
- Describir y evaluar los principales elementos de la ética consecuencialista;
- Explicar la distinción entre utilitarismo de regla y de acto;
- Describir los principales argumentos asociados a la ética de la virtud;
- Explicar la diferencia entre los enfoques racional y moral de los dilemas éticos.

#### INTRODUCCIÓN

El capítulo 2 introdujo el enfoque descriptivo de la ética de la contabilidad, una vertiente de la filosofía moral que aborda el modo en que los individuos se enfrentan a las cuestiones éticas en la práctica. Esta literatura empírica nos ayuda a empezar a comprender algunos de los factores que pueden influir en la forma en que los contadores reconocen y resuelven los dilemas éticos. Sin embargo, aunque comprender el comportamiento ético de los contadores representa un avance importante en las competencias éticas de los contadores, es sólo el primer paso. Una vez que hemos identificado cómo se comportan los contadores en la práctica, nos queda la cuestión normativa más delicada de si su comportamiento es bueno o malo. En otras palabras, ¿cómo se puede justificar éticamente la práctica de los contadores individuales en lugar de simplemente describirla éticamente? Este capítulo explora la ética de los contadores desde esta perspectiva normativa.

Tradicionalmente, los filósofos morales se han aplicado a la proposición de Sócrates: "¿Cómo debo comportarme?". En este capítulo exploraremos la pregunta, ¿cómo deben comportarse los contadores? El objetivo del capítulo es doble. En primer lugar, queremos explorar la forma en que se enseña implícitamente a los contadores a responder a esta pregunta en prácticamente toda la formación contable; en segundo lugar, también queremos contrastar esta perspectiva subyacente y predominante con otras formas alternativas de establecer cómo se podría responder a un dilema ético concreto.

En respuesta a esta cuestión normativa se han desarrollado dos perspectivas destacadas. Una se basa en la idea del deber y se denomina ética deontológica; la otra se centra en las consecuencias y suele denominarse posición teleológica. Ambas perspectivas, junto con otras dos teorías destacadas, la ética de la virtud y la teoría del sentido moral, se analizarán en este capítulo.

---

<sup>o</sup> Ken McPhail and Diane Walters (2009) Normative perspectives on accounting ethics. How should accountants behave? En: *Accounting and Business Ethics. An introduction* (Cap. 3. pp. 45-60). Routledge. Traducción elaborada por CP Mg Fabián Leonardo Quinche Martín.

Como mencionamos en el capítulo inicial, explorar la ética de los contadores puede parecer desalentador, sobre todo porque implica entrar en contacto con cierta literatura de filosofía moral. Al comenzar a explorar estas teorías, puede ser útil pensar en la tarea en términos de aprendizaje de un nuevo lenguaje para discutir argumentos que a menudo empleamos en la práctica, aunque de una manera bastante rudimentaria. Sería fácil perderse en la complejidad, el detalle y las sutiles críticas de estas posiciones filosóficas, por lo que nos limitaremos a un análisis bastante básico. No queremos que se pierda el objetivo de este capítulo, que no es otro que animarle a reflexionar sobre cómo se enseña a los contadores a justificar sus acciones en particular y sobre las otras alternativas posibles que podrían emplear.

## ÉTICA DEONTOLÓGICA

El principal defensor de la postura deontológica es Immanuel Kant. Su postura se basa en dos principios fundamentales: la razón y el respeto. Kant defiende que la pregunta de Sócrates, ¿cómo debo comportarme? debe responderse mediante el razonamiento deductivo. Cuando se aplica la razón a este dilema, Kant sugiere que llegaremos a la conclusión de que debemos actuar de acuerdo con principios universales aplicables, independientemente de las consecuencias de las acciones. Saber qué hacer en cualquier situación vendrá determinado por estos principios universales, independientemente del contexto específico y de las consecuencias de la acción. Tomemos por ejemplo la cuestión del robo. Si tuviéramos la tentación de robar, Kant sugiere que nos preguntemos si podríamos aceptar que a nuestros hijos, vecinos, empleados, etc., se les permitiera robarnos a voluntad? Entonces podríamos llegar a la conclusión de que robar siempre está mal, sean cuales sean las circunstancias. Kant llamó *imperativo categórico* a un principio o regla de este tipo, que debe obedecerse siempre sin excepciones.

En segundo lugar, sin embargo, Kant sostiene que tenemos el deber de tratar a los demás individuos como fines en sí mismos y de actuar respetando su capacidad de obrar. Kant sugiere que cualquiera que se comporte de acuerdo con estos dos principios puede ser descrito como actuando por deber y, por tanto, actuando éticamente.

Apliquemos la posición de Kant específicamente a la contabilidad. ¿Cómo se justificaría la actuación de un contador individual desde una perspectiva kantiana? Cuando un contador se enfrenta a un dilema ético, tendría que considerar si le gustaría que el curso de acción que propone fuera una ley universal. Sin embargo, también debemos considerar si la función normal de la profesión contable puede justificarse desde una perspectiva kantiana. El sistema económico al que sirve la contabilidad, ya sea capitalista, dirigido o una mezcla de ambos, ¿trata a los individuos como medios o como fines?

Generalmente se critica la posición de Kant por ser demasiado general para ser útil, ya que ignora las especificidades de las situaciones individuales. Tomemos por ejemplo el caso de una joven madre en cuidados intensivos que ha sufrido un grave accidente de coche. Pregunta al médico por su hijo, que también iba en el coche. Según Kant, una mentira es mala por el tipo de cosa que es, por lo que el médico estaría obligado a decirle a la mujer que su hijo está muerto, a pesar de la posibilidad de que el shock le provoque un paro cardíaco. Sin embargo, la mayoría de la gente aceptaría que es incorrecto mentir bajo juramento sobre las circunstancias de una negligencia médica si a la mujer se le administró el fármaco equivocado y sufrió un paro cardíaco. Por tanto, algunas personas sugerirían que la postura de Kant es demasiado inflexible y que la bondad o maldad de decir una mentira, por ejemplo,

depende de las circunstancias. Otros criticarían a Kant por fundamentar la toma de decisiones morales exclusivamente en la razón; sin embargo, volveremos sobre este punto más adelante en el capítulo.

### **Caja 3.1 Promesas rotas**

Lee es un contador que lleva tiempo buscando trabajo. Al final le ofrecieron, y aceptó, un puesto en la Empresa A. Pocos días después, le ofrecieron un trabajo mucho mejor y con un salario más alto en la Empresa B. ¿Qué debe hacer Lee?

El mundo de los negocios debe funcionar en un clima de confianza. Para Kant, si el incumplimiento de promesas fuera una ley universal, nadie podría confiar en los demás. Romper una promesa cuando se espera que los demás cumplan las suyas es hacer una excepción de uno mismo; se trata de una doble moral. La misma norma debería aplicarse a todos por igual, por lo que, de acuerdo con Kant, Lee debería cumplir su promesa a la empresa A.

La teoría de la justicia de John Rawls representa un intento de avanzar más en la posición deontológica. Rawls sugiere que, aunque como individuos seamos capaces de ver la lógica del imperativo categórico y estemos de acuerdo en que es importante tratar a los demás seres humanos con respeto, necesitamos ayuda para procesar este principio. Su solución viene en forma de "*velo de ignorancia*". Según Rawls, para decidir un curso de acción que respete a otros individuos es necesario que me ponga en "la posición original", detrás de un velo de ignorancia. Desde una posición original de igualdad, sin saber en qué o quién podría convertirme, me veo obligado a responder a la proposición de Sócrates, poniéndome en la posición de todos los afectados por la decisión, o al menos de cada categoría de individuos, ya que no sé si es probable que me convierta en una de esas personas.

La respuesta deontológica de Kant a la cuestión de cómo debe uno comportarse se basa, pues, en el razonamiento deductivo. Sin embargo, la posición complementaria de Rawls requiere obviamente un tipo de capacidad moral muy diferente. Hace falta una imaginación moral muy desarrollada para ser capaz de situarse tras el velo de la ignorancia o en las circunstancias de cada individuo que pueda verse afectado por tus decisiones. Y, aunque fuéramos capaces de hacerlo, ¿cómo mediar entre tantas perspectivas diferentes? También parece bastante difícil traducir la posición de Rawls en un conjunto de disposiciones institucionales.

### **Caja 3.2 Rawls y la contabilidad**

El contador de una empresa se ha dado cuenta de que hay un error material en los estados financieros de la empresa que están a punto de publicarse. ¿Debe el contador exigir que se reexpresen las cuentas?

De acuerdo con Rawls, el contador debería imaginarse en la posición original, sin saber si se convertiría en accionista, director o socio de la empresa. La posición de Rawls también puede aplicarse a la función de contador en general. ¿Qué pasaría si el contador se colocara en la posición original, sin saber si se convertiría en empleado de una

multinacional que trabaja en una fábrica de Bangladesh, en contador o en director de la empresa? ¿Qué cambios exigirían en la práctica contable?

## ÉTICA TELEOLÓGICA

En la literatura normativa se suele distinguir entre la ética deontológica, por un lado, y las perspectivas éticas teleológicas, por otro. Mientras que una postura deontológica se centra en lo correcto o incorrecto de una acción en sí misma, una postura teleológica establece la moralidad de una acción concreta por referencia a las consecuencias de dicha acción. Tomemos el ejemplo del robo. Desde una perspectiva deontológica, el robo puede considerarse moralmente incorrecto por el tipo de acción que es (es decir, contraviene el imperativo categórico porque no podemos quererlo como ley universal), independientemente de que el acto produzca o no consecuencias buenas, por ejemplo en el caso de Robin Hood. Por el contrario, los teleólogos sostienen que la bondad o maldad de una acción puede establecerse por referencia a sus consecuencias. Apliquemos este tipo de pensamiento moral a un dilema contable. Consideremos la situación en la que el director de una empresa ha manipulado deliberadamente las cuentas, pero sólo porque existe un problema de liquidez que cree que se rectificará en los siguientes uno o dos ejercicios contables. Como contador, ¿pasaría por alto la tergiversación en un intento de salvar a la empresa y a sus empleados? La teoría consecuencialista se basa en una importante distinción entre las acciones buenas y el objetivo. En otras palabras, determinar si una acción concreta es buena o mala se basa en las consecuencias de esa acción en relación con algún objetivo predeterminado. Supongamos que usted es el interventor de un fabricante de ropa de tamaño medio. La empresa está tratando de decidir si externaliza parte del proceso de producción a Indonesia. Si el objetivo es el crecimiento financiero, el supuesto común en el que se basa prácticamente toda la contabilidad financiera y de gestión y la economía de mercado, entonces sólo son relevantes una serie de consecuencias. Sin embargo, si el objetivo es alguna otra aspiración más dudosa, como la equidad, entonces tendríamos que tener en cuenta una gama más amplia de consecuencias. Las preguntas son: ¿cómo se define el objetivo, quién lo define y cuál es el objetivo de la contabilidad? No son preguntas triviales.

Esta distinción entre la acción y el objetivo pone de relieve una importante fuente de críticas a la posición consecuencialista. Esta crítica se basa en una aparente contradicción, ya que permite que un curso de acción sea incoherente con el objetivo. Supongamos que me preocupa el medio ambiente. ¿Debo ejemplificar el tipo de vida que creo que debemos llevar para que el planeta tenga un futuro sostenible o debo dedicar mi tiempo a viajar por el mundo intentando convencer a los demás de mi preocupación, aunque no sea respetuoso con el medio ambiente? La postura consecuencialista podría permitirme viajar mucho en avión contaminando el medio ambiente para, por ejemplo, presionar al Parlamento Europeo contra el desarrollo de aeropuertos regionales.

Mientras que la ética deontológica suele ser criticada por producir normas demasiado generales para ser útiles en dilemas éticos concretos, la posición teleológica es criticada, en primer lugar, porque identificar todas las posibles consecuencias de una acción es imposible y, en segundo lugar, y más importante, porque puede utilizarse para justificar algunas acciones atroces. Pongamos un ejemplo contemporáneo: supongamos que un terrorista ha colocado una bomba en algún lugar de Londres. Una posición consecuencialista podría utilizarse para justificar la tortura de un solo individuo con el fin de salvar la vida de muchos otros.

### **Caja 3.3 Al Gore**

Al Gore, político y activista medioambiental estadounidense, ha ganado recientemente un Oscar por su película *Una verdad incómoda*. La película aborda el calentamiento global y hace un llamamiento a la gente de todo el mundo para que cambie su forma de vida y tenga un menor impacto en el medio ambiente.

Su estilo de vida ha suscitado numerosas críticas, sobre todo por su elevado consumo de energía y el de su familia. Lo que sigue es bastante típico de los mensajes de uno de los muchos foros de Internet sobre este tema:

Al Gore es el que mejor personifica la paradoja de la "celebridad" sensible al medio ambiente: ¿cómo se puede salvar el medio ambiente al tiempo que se disfruta del derecho a mansiones ridículas, jets privados, yates cada vez más grandes, etc.? ¿Pueden unos cuantos paneles solares compensar todos los excesos? El mensaje de Gore parece sugerir que el yate de 60 metros podría estar bien siempre y cuando esté equipado con motores híbridos y se convenza a todos los habitantes del gueto de que se pasen a bombillas graciosas.

### Utilitarismo de regla y de acto

Analizaremos una forma de argumento consecuencialista conocido como utilitarismo en la Parte II del texto, cuando consideremos cómo se toman las decisiones de forma rutinaria dentro de la práctica contable; sin embargo, en este punto nos gustaría introducir una distinción importante que se hace a menudo entre las consecuencias de una acción individual específica y las consecuencias de una regla general, o práctica. John Rawls hace una distinción importante entre lo que generalmente se denomina utilitarismo de regla y utilitarismo de acto. Pensemos de momento en la distinción en términos de consecuencias. Se trata de una distinción analítica importante y útil. Por ejemplo, John Hooker (2007) se basa en estos diferentes niveles para explorar la diferencia entre la ética de las profesiones y las obligaciones éticas de los profesionales. En concreto, explora las obligaciones éticas de los individuos en relación con las instituciones de las que forman parte. Las profesiones crean expectativas de muchas maneras diferentes y el profesor Hooker sostiene que la obligación profesional implica estar a la altura de esas expectativas. Por ejemplo, normalmente no esperarías que la directora de tu banco se pusiera a aconsejarte sobre el lunar que tienes en la frente cuando vas a preguntar por la rehipoteca de tu casa. Probablemente tampoco dejarías que te examinara la hinchazón del tobillo izquierdo. Estos ejemplos pueden parecer bastante tontos, pero ponen de relieve una serie de dilemas interesantes en relación con las expectativas del público y los límites de la jurisdicción profesional. La mayoría supondría que la función de una profesión implica algo más que ahorrarnos tiempo y ayudarnos a determinar rápidamente en qué expertos podemos confiar para que apliquen sus conocimientos de la forma en que su estatus profesional implica que lo hagan.

El profesor Hooker sugiere que, una vez establecidas las expectativas del público, a los profesionales no les queda mucho más que hacer, y esto no tiene nada que ver con la ética. Las instituciones profesionales cumplen una función social y cuando la sociedad ha decidido

cuál ha de ser esa función, estamos obligados simplemente a hacerla. La deducción de este argumento es que la ética profesional consiste en desempeñar bien esta función y, por lo tanto, no se trata de ética propiamente dicha. Una vez establecidas las reglas del juego, estamos obligados a cumplirlas. Sin embargo, para muchos, la acción de determinar si se aplica o no la expectativa no es accesoria a la práctica profesional, ¡es la práctica profesional!

### **Caja 3.4 Harry el Sucio y Jack Bauer**

En Harry el Sucio, la película de 1971 del director Don Siegel, un detective de la policía tortura a un sádico loco homicida para que revele dónde ha enterrado -viva- a una adolescente antes de que muera asfixiada. El público aplaudió, aprobando el mensaje de que una chica se había salvado gracias a la tortura de un asesino despiadado, y el actor que interpretó al torturador santurrón, Clint Eastwood, se convirtió inmediatamente en una superestrella.

Un equivalente más moderno puede verse en 24, un drama televisivo emocionante y enormemente popular que en cada serie muestra un día repleto de crisis en 24 episodios de una hora en "tiempo real". En cada serie, el gobierno de Estados Unidos intenta frustrar un elaborado complot terrorista tras otro. El héroe de cada serie es el agente Jack Bauer. Bauer es intrépido, valiente y honorable. También es capaz de torturar a un presunto terrorista.

Evidentemente, se trata de un ámbito polémico de las profesiones y la ética. Plantea la cuestión del juicio profesional individual y de dónde se sitúan los límites de dicho juicio. Muy a menudo, las tensiones asociadas a estos límites están relacionadas con conflictos entre estos distintos niveles. Por ejemplo, la expectativa pública es que los farmacéuticos dispensen medicamentos, pero algunos de los dilemas profesionales más difíciles a los que se enfrentan los farmacéuticos individuales están relacionados con el punto en el que esta expectativa debería dejar de aplicarse. Expresado en términos generales, el dilema es: ¿en qué momento debe el profesional individual cuestionar la norma general que da legitimidad a la institución? Como dice John Rawls (1955) en la introducción de su célebre documento, se establece la distinción entre justificar una determinada práctica y justificar una acción particular que se inscribe dentro de los límites de esa práctica. ¿Quién debe decidir cuáles son las reglas del juego profesional? Y una vez determinadas, ¿cómo evolucionan? ¿Y cuándo es legítimo cuestionarlas e incluso romperlas? El famoso filósofo del derecho H.L.A. Hart escribió una vez sobre este dilema en términos de proles y arcángeles. ¿Cuándo podemos comportarnos como arcángeles y decir no, las reglas normales no se aplican en esta situación concreta?

## **ENFOQUES DE LA ACCIÓN INDIVIDUAL BASADOS EN LA VIRTUD**

Las posturas deontológica y consecuencialista descritas anteriormente suelen denominarse enfoques basados en principios del problema de cómo se debe actuar. Sin embargo, los teóricos de la virtud ofrecen una postura alternativa a estos enfoques basados en principios. Los teóricos de la virtud sostienen que, aunque puede ser importante ser capaz de articular ciertos principios morales, en la práctica la virtud es más importante que el filosofar abstracto (MacIntyre 1982; Collier 1995; Whetstone 2001). Hartman (1998) comenta

los eticistas de la virtud niegan que tomar decisiones morales sea una cuestión de cálculo como implican las teorías basadas en principios, en particular las utilitaristas. . . Incluso si podemos describir a una persona ética como aquella cuyos actos se ajustan a ciertos principios, no se deduce que la mejor manera de enseñar a Smith a ser ético sea darle principios a seguir.

La preocupación de los teóricos de la virtud es que, aunque una persona se adhiera a una serie de principios, esto no implica necesariamente que esos principios formen parte integrante de su carácter. Por ejemplo, aunque un contador promulgue un determinado principio, esto puede deberse a un interés propio rutinario o a algún otro motivo oculto. Otra cosa muy distinta es decir que un contador es honesto. Hartman (1998) explica que la persona virtuosa tiende a hacer lo correcto. Por tanto, la virtud no es cuestión de cálculo, sino de predisposición.

### **Caja 3.5 La independencia y el auditor**

Uno de los aspectos más importantes de la auditoría de empresas es que el auditor debe ser independiente de la empresa auditada. En el capítulo 2 vimos que la Federación Internacional de Contadores (IFAC) ha publicado un "Código de Ética para Contadores Profesionales". Gran parte de este Código trata de las prácticas para garantizar que el auditor sea independiente. Se puede argumentar que no importa cuántas guías de buenas prácticas existan, la independencia del auditor requiere que una persona esté predispuesta a ser honesta.

Tom Lee, en su clásico libro *Company Auditing* publicado en 1972, escribió:

La independencia es una cualidad escurridiza que los contadores han encontrado bastante difícil de definir en relación con el trabajo del auditor de empresas. Básicamente, es una actitud mental que no permite que los puntos de vista y las conclusiones de su poseedor dependan o se subordinen a las influencias y presiones de intereses contrapuestos. El auditor debe ser continuamente consciente de estas influencias y presiones para mantener su objetividad e imparcialidad en todos los aspectos de su trabajo. Así pues, la independencia en este sentido es una característica de la integridad profesional del auditor, parte de la característica general de la honradez humana.

Los defensores de la teoría de la virtud sostienen, por tanto, que la virtud es un elemento del carácter (Hartman 1998; Shaw 1997; Whetstone 2001). También sugieren que las virtudes específicas surgen de las narrativas más amplias en las que se sitúa el individuo, les dan sentido y las sostienen (MacIntyre 1982). Hartman (1998), por ejemplo, comenta que "una buena vida es una vida integrada, comprometida con un conjunto coherente de valores, principios, proyectos, personas y, en muchos casos, con una comunidad, que puede darle sentido". Francis (1990; véase también Libby y Thorne 2004) aplica directamente la teoría de la virtud a la práctica contable. Dice: "Quiero plantear lo que considero la cuestión contemporánea más importante a la que se enfrentan los contadores: ¿La práctica contable persigue la virtud? Es decir, ¿buscan los contadores la virtud y, si es así, cómo la consiguen?". La literatura sobre la teoría de la virtud proporciona una base teórica para empezar a explorar algunas de las características idealizadas que a menudo se asocian con los profesionales de la contabilidad y las narrativas más amplias que sustentan estos valores.

## TEÓRICOS DE LA RAZÓN Y EL SENTIDO MORAL

La discusión sobre la inclinación en la literatura de la teoría de la virtud alude a un debate más amplio sobre el modo en que se debe animar a los individuos a responder a los dilemas éticos. Por un lado, algunos teóricos sugieren que la razón es la única base adecuada para la toma de decisiones éticas. Sin embargo, otros teóricos sostienen que se necesita algo más (McNaughton 1988).

Immanuel Kant, cuya obra presentamos anteriormente, representa uno de los defensores más célebres del enfoque racional de la ética. Kant trató de fundamentar la ética en la propia naturaleza de la razón e intentó desarrollar principios morales universalmente aplicables basados únicamente en la aplicación de la razón (Mackie 1977; MacIntyre 1982). El célebre filósofo inglés John Locke sostenía igualmente que la moralidad podía demostrarse como una prueba matemática (Macintyre 1998). Sin embargo, el famoso pensador escocés del siglo XVIII David Hume sostenía que la razón sólo proporcionaba al individuo los hechos de la cuestión y que el acto real de tomar una decisión moral requería algo más que la razón. El conde de Shaftsbury (Macintyre 1998) y Francis Hutcheson sugirieron que las distinciones morales dependen del sentido moral más que de la razón. Macintyre (1998) explica que Shaftsbury representaba este sentido como un ojo interior capaz de distinguir el bien del mal. Describe el argumento de Shaftesbury de la siguiente manera,

Un juicio moral es, por tanto, la expresión de una respuesta de sentimiento a alguna propiedad de una acción... del mismo modo que un juicio estético es la expresión de tal respuesta a las propiedades de formas y figuras. (Macintyre 1998)

La teorización de la importancia y el papel del sentido moral ha recorrido un largo camino desde el ojo interior de Shaftsbury. El papel fundamental de la empatía hacia los demás y la responsabilidad básica por ellos ha sido objeto de una amplia exploración teórica tanto por parte de Zygmunt Bauman (1996; 1993) como de Emmanuel Levinas (Hand 1989), cuyo trabajo exploraremos en el capítulo siguiente. Un análisis más práctico de lo que podría implicar este ojo interior se ha desarrollado a través de la noción de Aprendizaje Social y Emocional (SEL, por sus siglas en inglés) (Gardiner 1983) o inteligencia emocional (véase McPhail 2004). Los defensores del SEL sugieren que existen diferentes categorías de inteligencia y que las cualidades asociadas a la inteligencia emocional, por ejemplo, la autoconciencia emocional, la conciencia de las emociones de los demás y la capacidad imaginativa para entrar en los sentimientos de los demás, pueden enseñarse del mismo modo que puede desarrollarse la competencia en razonamiento deductivo, o lógica (Goleman 1995; Cohen 1999).

### **Caja 3.6 La hora del círculo**

La hora del círculo es una actividad de grupo en la que varias personas se sientan juntas con el fin de conocerse mejor a sí mismas y a los demás. Se utiliza cada vez más en las escuelas, en parte para ayudar a abordar problemas de comportamiento como el acoso. Es un espacio en el que los niños pueden aprender las habilidades que necesitan para prosperar en la vida, como la comunicación eficaz, la alfabetización emocional, la gestión de la ira, la mediación entre iguales y la resolución de conflictos. No se trata de coacción,



reprimenda o corrección. Se trata de debate, reflexión, comprensión emocional, empoderamiento personal, identidad personal y establecimiento de conexiones.

Aunque la hora del círculo está muy extendida en las escuelas, no es una característica de la comunidad contable o empresarial. Es poco probable que los contadores que se enfrentan a dilemas éticos tengan un grupo de compañeros con los que compartir y discutir abiertamente sus problemas. El aire de apertura y comprensión que se fomenta durante la hora del círculo es poco probable que se encuentre en el lugar de trabajo. A modo de ejemplo, en el código ético de un gran fabricante de neumáticos estadounidense, que deben firmar todos los empleados, figura lo siguiente:

Informaré de cualquier infracción sospechada o conocida de este código ético al principal responsable de cumplimiento de la empresa.

### **Caja 3.7 Talidomida**

El fármaco Talidomida fue comercializado por sus productores, Chemie Grunenthal, como completamente seguro. Se utilizaba para el tratamiento de las náuseas matutinas. Sin embargo, muchas de las mujeres que tomaron el fármaco dieron a luz a bebés gravemente discapacitados. He aquí una cita de una víctima de la talidomida que viene a hablar a nuestra clase de ética.

Tras dos años y medio de pruebas, fármacos, operaciones de investigación y exámenes diversos, mi último deseo - ser madre - se hizo realidad el 5 de noviembre de 1966. El vínculo con mi bebé comenzó en el momento en que vi la primera foto tomada ocho semanas después de la concepción. Sabía que el nacimiento de mi bebé sería muy diferente al mío, en septiembre de 1962. La Talidomida estaba en los titulares y muchas mujeres embarazadas estaban aterrorizadas. A pesar de las urgentes súplicas de mi madre para ver a su bebé recién nacido, me llevaron inmediatamente mientras los médicos intentaban decidir cómo darle la devastadora noticia. Algo no iba bien con el bebé. Más de 24 horas después tuvo por fin la oportunidad de desenvolver la manta y estudiarme. Tocó los pequeños brazos malformados, acortados a la altura del codo, los tres dedos de las manos en forma de aleta y las piernas acortadas a la altura del fémur, y rezó en silencio. Por favor, Dios, si esta niña va a sufrir algún dolor, llévatela antes de que deje de quererla". Treinta y cuatro años después, le presenté a su primera nieta, Lois.

Por supuesto, incluso los que me conocían bien me preguntaron cómo me las arreglaría. La perspectiva no era en absoluto desalentadora. Había superado todo lo que la vida me había puesto por delante, como encontrar trabajo, aprobar el examen de conducir y vivir de forma independiente. Como en tantos otros aspectos de mi vida, intenté planificar antes de la llegada del bebé las cosas que creía que podrían resultarme difíciles. Por ejemplo, diseñé y construí un enorme cojín que podía ponerme alrededor de la cintura mientras estaba sentada en el suelo. Me proporcionó una superficie elevada segura y cómoda desde la que alimentar al bebé. El valioso espacio que ocupaba en casa merecía la pena, ya que me permitía acurrucarla junto a mí y dormir en un entorno seguro durante las siestas.

Probablemente tuve menos problemas que muchas otras madres primerizas sin discapacidad. Antes de la llegada de Lois, la gente me preguntaba qué quería. Mi respuesta era: "Un buen bebé que duerma mucho", y parece que este deseo se ha cumplido. Nunca deja de sorprenderme cómo mi hija sigue adaptándose a mí. A los seis meses se aferraba a mí como una lapa si la llevaba en brazos. A los veinte meses, podía subir y bajar las escaleras con confianza. Sube y baja de la trona, se sujeta sola al cochecito y se sube a la silla del coche. Parece haber heredado mi fuerza de voluntad y mi independencia.

Aparte del apoyo familiar, no recibo ninguna ayuda para cuidar de mi bebé. Lois va a una guardería un día y medio a la semana mientras yo trabajo. Pago una ayuda a domicilio privada para que me ayude con las tareas domésticas, lo que me deja más tiempo para disfrutar de mi bebé. Los días son más duros y largos desde que nació Lois. No los querría de otra manera. Sentir cómo me aprieta los hombros cuando la levanto de la cuna por la mañana me da toda la energía que necesito para afrontar el duro día que me espera.

Investiga un poco en Internet a ver si puedes averiguar cuánto valía un brazo en las indemnizaciones recibidas por las víctimas de la Talidomida en el Reino Unido.

## RESUMEN

La literatura normativa contribuye a nuestra comprensión de la ética de los contadores individuales de varias maneras. En primer lugar, nos da una idea de cómo se enseña habitualmente a los contadores a comportarse. Los modelos convencionales de la práctica contable se basan en la posición teleológica esbozada anteriormente y, en particular, en una forma limitada de análisis teleológico que se centra principalmente en las consecuencias financieras de un curso de acción propuesto (exploraremos el utilitarismo financiero con más detalle en el capítulo 6, cuando exploremos la ética de la práctica contable).

Estas consecuencias se establecen a través de la razón. Por ejemplo, la evaluación de inversiones, la combinación de productos, la ubicación de la función de producción, la provisión de planes de pensiones, la viabilidad de una división concreta, etc., son decisiones en las que los contadores pueden verse implicados de forma rutinaria. Todos ellos son dilemas éticos bastante complejos, pero a los contadores se les enseña a resolverlos, al menos en parte, atendiendo a las consecuencias financieras de la decisión propuesta. No se les enseña, por ejemplo, a ponerse tras un velo de ignorancia en la posición original, aunque a partir de la discusión sobre la justificación de las prácticas, en contraposición a las acciones individuales (¿recuerdan el utilitarismo de la regla y el acto?), es de esperar que puedan ver que hay un argumento por el que no queremos que los contadores individuales tomen decisiones de esta manera. Por lo tanto, los contadores están expuestos a una ética particular, teleológica y normativa durante sus programas de licenciatura y formación profesional (Gray et al. 1994; McPhail 1999). El consecuencialismo financiero proporciona la base ética para la práctica contable diaria y también puede influir en la resolución de dilemas éticos específicos.

Aunque la literatura normativa nos permite etiquetar la base ética predominante de la práctica contable, también pone de relieve que existen otras alternativas posibles que podrían emplearse. Sólo hemos examinado otras dos perspectivas; sin embargo, existen

muchas otras. ¿En qué se diferenciaría la práctica de los contadores si se basara en una ética confuciana, cristiana o musulmana, por ejemplo? ¿Habría aquí conflictos éticos?

Por último, el conocimiento de la literatura de filosofía moral normativa nos anima a reflexionar sobre si la posición teleológica es de hecho el modo de pensamiento ético más apropiado para los contadores. Existe una literatura considerable que critica la toma de decisiones éticas que afectan a otros seres humanos, al medio ambiente y a las generaciones futuras basándose únicamente en las consecuencias financieras (véase, por ejemplo, Carson 1991; Daly y Cobb 1989). Estas críticas ponen de relieve que las decisiones éticas que toman los contadores tienen lugar dentro de un contexto. Las decisiones éticas que toman los contadores importan porque tienen un impacto en otras personas. Es precisamente esta cuestión la que aborda la tercera vertiente de la literatura de filosofía moral. Esta literatura se explora con cierto detalle en el siguiente capítulo.

## PREGUNTAS

1. Describa y evalúe críticamente la ética normativa en la que se basa la práctica de la contabilidad.
2. Discuta críticamente si cree que la profesión de la contabilidad se basa en virtudes.
3. Si la ética se basa en la emoción y la empatía, como insinuaron Shaftsbury y Hutcheson, ¿en qué medida la contabilidad ayuda o dificulta la toma de decisiones éticas?
4. En este capítulo nos hemos centrado en justificaciones bastante occidentales del comportamiento individual. Investigue un poco en Internet, explique brevemente una de las siguientes perspectivas éticas y explique en qué se parecen o en qué difieren de las perspectivas que hemos analizado anteriormente.
  - a. Ética india
  - b. Ética budista
  - c. Ética china
5. Explique la diferencia entre el utilitarismo de los actos y el de las reglas y discuta críticamente las circunstancias en las que cree que es apropiado que los contables profesionales se desvíen de la práctica esperada.

### **Caja 3.8 Contabilidad islámica**

La contabilidad islámica es un sistema de contabilidad alternativo cuyo objetivo es proporcionar a los usuarios información que les permita gestionar las empresas y organizaciones de acuerdo con la Shari'ah, o ley islámica.

Tanto la contabilidad convencional como la islámica proporcionan información y definen cómo se mide, valora, registra y comunica esa información. La contabilidad convencional se centra en la identificación de los hechos y transacciones económicos, mientras que la contabilidad islámica debe identificar los hechos y transacciones socioeconómicos y religiosos. Estos se miden tanto en términos financieros como no financieros y la información se utiliza para garantizar que las organizaciones islámicas de todo tipo se adhieren a la ley de la Shari'ah y alcanzan los objetivos promovidos por el Islam. Por tanto, la contabilidad islámica no sólo se ocupa del dinero.

La Shari'ah prohíbe los ingresos basados en intereses y también los juegos de azar, por lo que parte de lo que intenta hacer la contabilidad islámica es ayudar a garantizar que las empresas no perjudiquen a los demás mientras ganan dinero y lograr una asignación y distribución equitativas de la riqueza, no sólo entre los accionistas de una empresa concreta, sino también entre la sociedad en general. Como ocurre con la contabilidad convencional, esto no siempre se consigue en la práctica, como demuestran las grandes diferencias de riqueza entre las poblaciones de algunos países musulmanes.

## RECURSOS

### Películas

#### *Dilemas éticos generales*

*A Simple Plan* (1998), director Sam Raimi, starring Bill Paxton, Bridget Fonda and Billy Bob Thornton. An accountant finds \$4 million dollars in a crashed plane.

#### *El calentamiento global*

*An Inconvenient Truth* (2006), documentary film on global warming by Al Gore and David Guggenheim; see also associated book (Gore 2006).

#### *Tortura*

*Dirty Harry* (1971), director Don Siegal.

*24* (several seasons) (2002 onwards), directors Joel Surnow and Jon Cassar.

### Páginas web

#### *Aprendizaje social y emocional*

The Collaborative for Social and Emotional Learning:  
<[www.casel.org](http://www.casel.org)>.

#### *Caso de Thalidomide*

BBC Inside Out, 'Thalidomide – 50 years on', available online at:

<[www.bbc.co.uk/insideout/content/articles/2008/04/18/london\\_thalidomide\\_s13\\_w8\\_feature.shtml](http://www.bbc.co.uk/insideout/content/articles/2008/04/18/london_thalidomide_s13_w8_feature.shtml)>.

Thalidomide UK:

<[www.thalidomideuk.com/](http://www.thalidomideuk.com/)>.

The Thalidomide Trust:

<[www.thalidomide.org.uk/](http://www.thalidomide.org.uk/)>.

## Podcasts de iTunes

Lectures on Professional Ethics, Mark Vopat, PhD, Youngstown State University (Mark Vopat provides a series of lectures on Professional Ethics; you may wish to listen to 'Moral theories' and 'Professional ethics, ch5, Lying and lies to the sick and dying' at this stage).

## LECTURAS

### Perspectivas contables, empresariales y normativas

- Bowie, N.E. and Dunfee, T.W. (2002) 'Confronting morality in markets', *Journal of Business Ethics*, 38: 381–393.
- Drake, J.M. and Schlachter, J.T. (2007) 'A virtue-ethics analysis of supply chain collaboration', *Journal of Business Ethics*, 82: 851–864.
- Lehman, G. (1995) 'A legitimate concern for environmental accounting', *Critical Perspectives on Accounting*, 6: 393–412.
- Melé, D. (2005) 'Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues', *Journal of Business Ethics*, 57: 97–109.
- Micewski, E.R. and Troy, C. (2007) 'Business ethics: Deontologically revisited', *Journal of Business Ethics*, 72: 17–25.
- Misiewicz, K.M. (2007) 'The normative impact of CPA firms, professional organizations, and state boards on accounting ethics education', *Journal of Business Ethics*, 70: 15–21.
- Satava, D., Caldwell, C. and Richards, L. (2006) 'Ethics and the auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing', *Journal of Business Ethics*, 64: 271–284.

### Deontología y ética empresarial

- Bowie, N. (1999) *Business ethics: A Kantian perspective* (Oxford: Blackwell).
- Bowie, N. (1998) 'A Kantian theory of meaningful work', *Journal of Business Ethics*, 17(9–10): 1083–1092.
- Bowie, N. and Dunfee, T.W. (2002) 'Confronting morality in markets', *Journal of Business Ethics*, 38: 381–393.
- Ladkin, D. (2006) 'When deontology and utilitarianism aren't enough: How Heidegger's notion of "dwelling" might help organizational leaders resolve ethical issues', *Journal of Business Ethics*, 65: 87–98.
- Micewski, E.R. and Troy, C. (2007) 'Business ethics deontologically revisited', *Journal of Business Ethics*, 17(9–10): 17–25.

### Ética, emoción e inteligencia emocional

- Gardner, H. (1983) *Frames of mind: The theory of multiple intelligences* (New York: Basic Books).
- Kuhn, J.W. (1998) 'Emotion as well as reason: Getting students beyond "interpersonal accountability"', *Journal of Business Ethics*, 17: 295–308.
- Lurie, Y. (2004) 'Humanizing business through emotions: On the role of emotions in ethics', *Journal of Business Ethics*, 49: 1–11.
- McPhail, K.J. (2004) 'An emotional response to the state of accounting education: Developing accounting students' emotional intelligence', *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4–5): 629–648.
- Wilson, J.Q. (1993) *The moral sense* (New York: The Free Press).

## Obras importantes de Francis Hutcheson

Hutcheson, F. (1999) *Essay on the nature and conduct of passions and affections: With illustrations on the moral sense* (Manchester: Clinamen Press).

## Obras importantes de y sobre Immanuel Kant

Kant, I. (2003) *The moral law: Groundwork of the metaphysic of morals*, trans. H.J. Paton (London: Routledge).

— (1996) *Critique of practical reason*, trans. W. Pluhar (Indianapolis: Hackett).

— (1996) *Metaphysics of morals*, trans. M. Megregor (Cambridge: Cambridge University Press).

Seung, T.K. (2007) *Kant: Guide for the perplexed* (London: Continuum).

## Obras importantes de John Rawls

Rawls, J. (1999) *A theory of justice*, rev. edn (Oxford: Oxford University Press).

— (1955) 'Two concepts of rules', *The Philosophical Review*, 3: 3–32.

## Teoría de la virtud

Francis, J.R. (1990) 'After virtue? Accounting as a moral and discursive practice', *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13(3): 5–17.

Hartman, E.M. (1998) 'The role of character in business ethics', *Business Ethics Quarterly*, 8(3): 547–559.

Libby, T. and Thorne, L. (2004) 'The identification and categorization of auditors' virtue', *Business Ethics Quarterly*, 14(3): 479–498.

Shaw, B. (1997) 'Sources of virtue: The market and the community', *Business Ethics Quarterly*, 7(1): 33–50.

## REFERENCIAS

Bauman, Z. (1996) *Modernity and the Holocaust* (Oxford: Blackwell).

Bauman, Z. (1993) *Postmodern ethics* (Oxford: Blackwell).

Carson, R. (1991) *Silent spring* (London: Penguin Books).

Cohen, J. (ed.) (1999) *Educating minds and hearts, social and emotional learning and the passage into adolescence* (Teachers New York: College Press).

Collier, J. (1995) 'The virtuous organization', *Business Ethics: A European Review*, 4(3): 143–149.

Daly, H.E. and Cobb, J.B. (1989) *For the common good* (London: Merlin Press).

Francis, J.R. (1990) 'After virtue? Accounting as a moral and discursive practice', *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13(3): 5–17.

Gardiner, H. (1983) *Frames of mind: The theory of multiple intelligences* (New York: Basic Books).

Goleman, D. (1995) *Emotional intelligence* (New York: Bantam Books).

Gore, A. (2006) *An inconvenient truth: The planetary emergency of global warming and what we can do about it* (London: Bloomsbury).

- Gray, R.H., Bebbington, J. and McPhail, K.J. (1994) 'Teaching ethics and the ethics of teaching: Educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting', *Accounting Education*, 3: 51–75.
- Hand, S. (1989) *The Levinas reader* (Oxford: Blackwell)
- Hartman, E.M. (1998) 'The role of character in business ethics', *Business Ethics Quarterly*, 8(3): 547–559.
- Hooker, J. (2007) 'Professional ethics: Does it matter which hat we wear?', *Journal of Business Ethics Education*, 4: 103–112.
- Libby, T. and Thorne, L. (2004) 'The identification and categorization of auditors' virtue', *Business Ethics Quarterly*, 14(3): 479–498.
- MacIntyre, A. (1982) *A short history of ethics: A history of moral philosophy from the Homeric age to the twentieth century* (London: Routledge and Kegan Paul).
- Mackie, J.L. (1977) *Ethics: Inventing right and wrong* (Harmondsworth: Penguin).
- McNaughton, D. (1988) *Moral vision: An introduction to ethics* (Oxford: Blackwell).
- McPhail, K.J. (2004) 'An emotional response to the state of accounting education: Developing accounting students' emotional intelligence', *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4–5): 629–648.
- McPhail, K.J. (1999) 'The threat of ethical accountants: An application of Foucault's concept of ethics to accounting education and some thoughts on ethically educating for the other', *Critical Perspectives on Accounting*, 10: 833–866.
- Rawls, J. (1955) 'Two concepts of rules', *The Philosophical Review*, 64(1): 3–32.
- Schlachter, J. (1990) 'Organisational influences on individual ethical behaviour in public accounting', *Journal of Business Ethics*, 9: 839–853.
- Shaw, B. (1997) 'Sources of virtue: The market and the community', *Business Ethics Quarterly*, 7(1): 33–50.
- Whetstone, J.T. (2001) 'How virtue fits within business ethics', *Journal of Business Ethics*, 33: 101–114.