

# Las virtudes de la Práctica Contable. Un análisis desde MacIntyre

## *The virtues of accounting practice. An analysis from MacIntyre*

María Agudelo Vargas<sup>1</sup> y Norka Viloría Ortega<sup>2</sup>

### Resumen

La discusión acerca de la ética que plantea MacIntyre (2004) se efectúa desde un enfoque de las cualidades de las personas que se cultivan en el contexto de una práctica social. Esta visión, rescata el concepto de virtud, relacionada con la práctica, la narrativa y la tradición. Se hará énfasis en la práctica contable dado que esta requiere de habilidades, conocimientos y técnicas para su ejercicio, y cuyo propósito es proteger el interés público. En este contexto, sus practicantes enfrentan conflictos entre los *bienes externos* como: reputación, imagen y niveles de honorarios, y *bienes internos* como la honestidad, la justicia y la objetividad y, en esta situación las normas de conductas profesionales resultan insuficiente para la toma de decisiones. La intencionalidad del presente trabajo es identificar cuáles son las virtudes esenciales para la práctica contable, a partir de una revisión documental de distintos autores y los diversos cuerpos normativos de la regulación internacional. Esta propuesta se enfoca en las cualidades que motivan a las personas para actuar de determinada manera, más allá del cumplimiento o no de una norma, lo que podría minimizar los abusos que se han presentado en la práctica contable.

**Palabras Clave:** Virtud; Práctica Contable; Ética; Códigos de Conducta

### Abstract

The discussion about ethics posed by MacIntyre (2004) is from a focus on the qualities of people who are cultivated in the context of a social practice. This vision, rescues the concept of virtue, related to practice, narrative and tradition. This article will emphasize accounting practice, which requires skills, knowledge and techniques for its exercise, with the purpose of protecting the public interest. In this context, practitioners face conflicts between external goods such as reputation, image and levels of fees and internal goods such as honesty, justice and objectivity and, in this situation, the rules of professional conduct, are insufficient for the taking of decisions. The intention of the article is to propose a group of virtues for accounting practice, based on a documentary review of different authors and the various normative bodies of international regulation. This proposal focuses on the qualities that motivate people to act in a certain way, beyond compliance or not a norm, and could minimize the abuses that have occurred in accounting practice. They propose, as well as virtues of accounting practice: honesty, justice, courage and prudence. These virtues are not contrary to the approaches of codes of conduct, on the contrary, it is a question of reinforcing the qualities of a subject/ accounting professional, so that he interprets and executes in a context of pursuit of excellence, these professional guidelines.

**Keywords:** Virtue; Accounting Practice; Ethics

**Recibido:** 22 de marzo 2017. **Aceptado:** 22 de abril 2017

<sup>1</sup> Contador Público. Magister en Educación y Desarrollo Humano. Doctora en Ciencias Contables. Profesora de la Universidad Luis Amigó. Miembro Activo del Grupo de Investigación Contas- Universidad Luis Amigó. Medellín-Colombia. E-mail: [magudelo@funlam.edu.co](mailto:magudelo@funlam.edu.co)

<sup>2</sup> Contador Público- Magister en Administración, mención Finanzas. Doctora en Educación, mención Administración. Profesora Titular de la Universidad de Los Andes. Mérida-Venezuela. Investigador Activo del Estado Venezolano. Investigador Invitado Universidad Luis Amigó-Colombia. E-mail: [norkaviloria@gmail.com](mailto:norkaviloria@gmail.com), [nviloria@ula.ve](mailto:nviloria@ula.ve).<sup>6</sup>

## INTRODUCCIÓN

Una discusión sobre la ética que se aleja de los meros imperativos de una norma de conducta es la planteada por MacIntyre, en su libro *Tras la Virtud*, publicado en inglés en 1984, y con dos ediciones en español (1987 y 2004). Este autor plantea el problema ético desde los valores de la persona, en cómo debe ser ésta, y no exclusivamente, desde el imperativo de la norma, es decir en cómo debe comportarse. En este contexto, el concepto de virtud resulta crucial, expresando que existen tres fases relacionadas con la virtud: la práctica, la narrativa y la tradición moral.

En este artículo se hará énfasis en la práctica, como el espacio en que se ejercen las virtudes que guían las relaciones y permiten la convivencia en comunidad, tanto de los practicantes como de la sociedad; debido a que las actitudes aprehendidas se reflejaran en toda actuación de los sujetos. La contaduría pública puede entenderse como una práctica social, desde la óptica de MacIntyre (2004), ya que requiere de habilidades, conocimientos y técnicas para su ejercicio y tiene como propósito la protección del interés público en los espacios de la información financiera de los mercados de capitales, actúa bajo un ámbito regulativo internacional, y en su actividad media las relaciones entre colegas, usuarios, organismos reguladores y emisores de normas profesionales con la sociedad.

Como práctica social se enfrenta a los conflictos entre *bienes externos* como: reputación, imagen y niveles de honorarios y *bienes internos* como: la honestidad, la justicia y la objetividad, y pareciera que los *bienes externos* predominan en distintos ámbitos, con lo cual se han generado abusos profesionales que atentan contra el propósito de servir al interés público y la fe pública, como potestad del profesional. La reacción de los organismos emisores y reguladores, ante los abusos fue la emisión de nuevas leyes, normas y códigos.

Es así como el Manual del Código de Conducta para Profesionales de la Contabilidad, que ha sido elaborado por el Consejo de Nor-

mas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), presenta los principios fundamentales que guían la conducta profesional y los expresa así:

El profesional de la contabilidad cumplirá los siguientes principios fundamentales:

- a) Integridad: ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.
- b) Objetividad: no permitir que prejuicios, conflictos de interés o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
- c) Competencia y diligencia profesionales: mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para asegurar que el cliente de la entidad para el que trabaja reciba un servicio profesional competente basando en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas, y actuar con diligencia y de conformidad con normas técnicas y profesionales aplicables.
- d) Confidencialidad: respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
- e) Comportamiento profesional: cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables para evitar cualquier actuación que pueda desacreditar la profesión. (IESBA, 2014, párrafo 100.5, p. 10)

Aunque se pueden deducir indicios de las virtudes propuestas por MacIntyre (2004), tales como: la franqueza, la veracidad, la honestidad, la justicia y la sinceridad, el Manual del Código

de Ética para Profesionales de la Contabilidad no hace mayores explicaciones al respecto, solo enuncia lo que se considera una amenaza a los principios y las posibles salvaguardas.

Por su parte, Francis (1990) propone cinco bienes internos para la práctica contable: honestidad, interés por el estatus económico de otros, sensibilidad al valor de la cooperación y el conflicto, carácter comunicativo de la contabilidad, y la diseminación de la información económica, justificando ésta última con la capacidad del lenguaje contable de “contar” múltiples relaciones económicas para distintas audiencias. A esta propuesta, se opone West (2016), quien manifiesta que Francis (1990) confunde bienes internos con virtudes, y que sólo se podría rescatar como virtud la honestidad. West (2016) por su parte propone como bienes internos: el respeto y la excelencia; en cuanto a las virtudes, expone el autor que el valor, la justicia y la honestidad se visibilizan en la práctica contable. Las investigadoras, por su parte, proponen para la discusión como virtudes: la honestidad, la justicia, el valor y la prudencia.

Enfocarse en las cualidades que motivan a las personas actuar de un modo u otro, más que en la visión simplista del cumplimiento o no de una norma, coadyuvaría a la minimización de los abusos que se han presentado en la práctica contable, y que han atentado contra el interés público y la confianza en la institución de la fe pública. Estas cualidades, no son innatas a la persona, por el contrario se adquieren a través de la formación y la acción, es decir, con la experiencia de actuación de una misma forma en situaciones similares, con lo cual a través de estrategias educativas concretas, la profesión puede reforzar tales virtudes.

Una visión alternativa de esta situación es considerar el fomento de las virtudes, como cualidades que motivan, en forma positiva, el comportamiento de los profesionales en la búsqueda de los *bienes internos* inherentes a la práctica contable y la autorregulación de la forma de obtención de los *bienes externos*, en este sentido la intencionalidad del presente artículo es *proponer un grupo de virtudes para la práctica contable*. La presente investigación

utiliza el análisis del discurso escrito en contabilidad, desde la perspectiva de los organismos internacionales emisores de normas e investigadores representativos relacionados con las virtudes en la profesión y, a partir de este análisis se proponen para la discusión las virtudes que podrían fomentarse en el contador público.

## EL DEBATE SOBRE LA VIRTUD EN LA PRÁCTICA CONTABLE

MacIntyre en su obra *Tras la Virtud* (2004) realiza una amplia discusión sobre el concepto de virtud, como una propuesta acerca de cómo debe ser una persona, y no necesariamente, de cómo se espera se comporte. Es decir, el autor trata de plantear el problema ético “desde dentro”, desde los valores de la persona, de su concepto del bien, y no, desde los imperativos de una norma que indica “desde afuera” que se considera “bueno o malo”.

Este propone que para entender el concepto de virtud hay no menos de tres fases en el desarrollo lógico del concepto, que han de ser identificadas por orden si se quiere entender el concepto capital de virtud, y expresa que la primera fase se relaciona con el concepto de práctica, la segunda con la narrativa de vida humana, como única, y la tercera, con la tradición moral. Las tres fases se retroalimentan y complementan. Es de interés del presente artículo abordar la primera fase como centro de la investigación.

En relación con la práctica, el autor la relaciona con la versión homérica de la virtud, con el coraje y el heroísmo, desde esta perspectiva indica que “el ejercicio de la virtud refleja las cualidades que se exigen para sostener un papel social y para mostrar excelencia en alguna práctica social bien delimitada” (Ob. Cit. p. 247), aclara más adelante “es el terreno donde se muestran las virtudes” (p. 248). Ahora bien, define la práctica como “cualquier forma coherente y compleja de actividad humana cooperativa y establecida socialmente, mediante la cual se realizan los bienes inherentes a la misma mientras se intenta lograr los modelos de excelencia que le son apropiados a esa forma de actividad y la definen parcialmente, con el resultado de que la capacidad humana de lograr

la excelencia y los conceptos humanos de los fines y bienes que conllevan se extienden sistemáticamente” (MacIntyre, 2004, p. 248).

La práctica entonces, presenta características esenciales: es una actividad humana cooperativa y social, no aislada, los bienes inherentes se realizan dentro de ella y éstos buscan la excelencia. Para Mauri (2003) hablar de las prácticas es hablar de actividades humanas que se realizan en cooperación con los demás, actividades que están establecidas socialmente. Es importante reconocer, la necesidad de comprender la interrelación con los otros, en espacios comunes, realizando actividades que conduzcan al logro de objetivos comunes y de la excelencia (MacIntyre, 2004).

La interrelación con los otros, implica que los bienes intrínsecos a la práctica se logran “en relación a los demás practicantes” (Fernández - Llebreg, 2010, p. 36) no de forma aislada, sino como parte de una comunidad que realiza una actividad socialmente aceptada. Esta forma de entender la práctica requiere de la comprensión del *otro* y de alguna forma de *construir* conductas con el otro, los significados entonces, se encuentran en las relaciones e interrelaciones entre los actores y no en los objetos en sí mismos (Rizo, 2005).

En esta interrelación de los sujetos/actores del ejercicio de la *práctica* es crucial el logro de los *bienes* inherentes a la propia práctica, en armonía y respeto al otro. Estos *bienes* se pueden clasificar como bienes internos y externos. Los *bienes externos* relacionados con: prestigio, imagen o dinero, que no necesariamente se obtienen en el desarrollo de una práctica, y, los *bienes internos*, inherentes a la propia práctica, es decir se identifican, reconocen y alcanzan solamente, si se participa y ejerce esa práctica (MacIntyre, 2004).

Se identifican, en principio, dos bienes internos: la excelencia y la obediencia a reglas. La excelencia trata de adquirir las competencias, que nos hace mejores en el desarrollo de la práctica. La obediencia a las reglas deviene en que al participar en una práctica se aceptan los modelos de excelencia y los límites de la propia actuación, juzgada en los criterios de

esa excelencia (competencia profesional), para el autor “no podemos iniciarnos en una práctica sin aceptar la autoridad de los mejores modelos realizados hasta ese momento” (MacIntyre, 2004, p. 251).

Los bienes externos e internos pueden diferenciarse en la participación activa en una práctica socialmente aceptada. Los bienes externos son propiedad individual, contingentes y producto de una relación ganar-perder-ganar. La fama, la imagen o el dinero son propiedad de un sujeto en particular, no necesariamente del colectivo o beneficia al colectivo. Los bienes internos, por el contrario “son resultado de competir en excelencia, pero es típico de ellos que su logro es un bien para toda la comunidad que participa en la práctica” (MacIntyre, 2004, p. 252). Los *bienes internos* se alcanzan por y para la comunidad, reflejando la actitud del sujeto frente a los otros que participan en la práctica.

MacIntyre (2004) reitera que abordar el concepto de práctica desde su perspectiva implica que “sus bienes sólo pueden lograrse subordinándonos nosotros mismos, dentro de la práctica, a nuestra relación con los demás practicantes. Tenemos que aprender a distinguir los méritos de cada quien; tenemos que estar dispuestos a asumir cualquier riesgo que se nos exija a lo largo del camino; tenemos que escuchar cuidadosamente lo que se nos diga acerca de nuestras insuficiencias y corresponder con el mismo cuidado.” En otras palabras, tenemos que aceptar como componentes necesarios de cualquier práctica que contenga bienes internos y modelos de excelencia, las virtudes de justicia, el valor y la honestidad.

La práctica es el terreno en donde se ejercen las virtudes por excelencia, debido a que permiten la convivencia, sin embargo, es pertinente aclarar que los bienes internos, los modelos de excelencia y las virtudes, una vez adquiridas por los sujetos, se reflejaran fuera de la comunidad de la práctica, ya que una vez fomentadas serán una actitud de las personas.

Ahora bien, la contaduría pública puede entenderse como una práctica social, motivada en la protección del interés público, que actúa,

desde el ámbito regulativo internacional, en los espacios de la información financiera de los mercados de capitales. La profesión a pesar de que se ejerce a título personal o bajo una firma o red de firmas, está en constante interacción con otras personas: colegas, usuarios previstos y no previstos y otros miembros de la sociedad.

En este contexto, los bienes como: la reputación, la imagen y los honorarios profesionales pueden describirse como bienes externos y, la excelencia, entendida como: la competencia profesional, la independencia y la objetividad, además, del respeto a las normas y leyes de la profesión, como los bienes internos al contador público. Francis (1990) advierte sobre algunos obstáculos para alcanzar los bienes internos a la práctica contable, tales como el predominio de recompensas externas, la corrupción de las instituciones y las fallas al distinguir entre virtudes y leyes.

Como en cualquier otra práctica social, en contabilidad los bienes externos e internos, parecieran, están en conflicto. Así distintos investigadores alertan de tales conflictos, por ejemplo, McPhail (1999) indica que el supuesto, entre los llamados contadores éticos, de que “acciones buenas son concomitantes con las acciones económicamente buenas” a juicio del autor, podría ser más peligroso, que el grupo denominado contadores anti-éticos; Gaffinkin (2007) explica que “el estatus de la profesión es más una reflexión del interés propio que al servicio del bien público. Es decir, mantiene el control de la información, a fin de obtener recompensas materiales altas”; Gibbins y otros (2010) expresan que los auditores tienden a complacer a sus clientes hasta en situaciones extremas que los conducen a errores de juicio. Carter y Spence (2014) manifiestan que, los conflictos de intereses en la profesión se originan en que las firmas “venden” servicios de consultoría a las mismas empresas que auditan y esto genera tensiones en las relaciones cliente-auditor.

Otros investigadores, también advierten sobre el conflicto entre los bienes externos y los bienes internos en contabilidad. Es así como,

por ejemplo, refiriéndose a la función social de la auditoría se expresa que “este paradigma de la utilidad, aplicado de forma mercantilista al trabajo de auditoría ha provocado una desviación de su auténtico contenido, como consecuencia de los importantes ingresos que pueden generarse para los auditores por otras actividades asociadas al desarrollo del trabajo y a la relación profesional que se establece con los clientes, y en especial al denominado asesoramiento legal e informático” (Sánchez Fernández, 2006, p. 29).

La preocupación del autor se relaciona con el enfoque que mide el éxito de los auditores o de las firmas de auditores por la cantidad de dinero involucrada en los negocios, más que por la calidad de los informes de las auditorías y su papel en proteger el interés público.

Por otra parte, los organismos emisores de normas contables han supuesto que el profesional contable tiene la intencionalidad ética de apegarse a las normas y que no pondría en peligro aquellos estándares para *complacer* a los clientes. Lamentablemente, los acontecimientos de la historia moderna han confirmado que el personal financiero y los auditores pueden ser seducidos por el interés económico propio y pueden dejar de cumplir sus obligaciones con la comunidad de inversionistas (Satava *et al*, 2006, p.273).

Aunque se debe reconocer que, organismos emisores de normas contables sugirieron que se requería más que una norma para establecer un alto profesionalismo, la respuesta en la práctica en el ámbito global fue establecer mayores reglas, que obvian la necesidad de una acción moral previa, y la virtud de la prudencia, para decidir entre lo que es correcto o lo que es incorrecto, en una acción como profesional. Es así como después de los escándalos de la contabilidad de finales de los años 90 y a principios del 2000, las organizaciones profesionales de la contabilidad, como el Instituto Americano de Auditores de Cuentas (AICPA) y el Instituto de Gerentes de Contabilidad (IMA) fueron rápidos para poner en práctica nuevos códigos de conducta y estándares para la práctica profesional. El Congreso estadounidense también entró en escena con

la ley Sarbanes-Oxley de 2002 (SOX), que creó la organización pública Consejo de Vigilancia de Auditoría (PCAOB) e introdujo nuevos requisitos, más estrictos para auditoría e información financiera. Mientras que la intención de estas reglas y directrices adicionales es buena, poniendo adelante reglas no hace buenos profesionales de la contabilidad. (...) la acción moral va más allá de la regla siguiente y requiere la virtud de la prudencia intelectual. La regla siguiente en la ética requiere y presupone la existencia de razonamiento práctico, que es la virtud intelectual necesaria para aplicar el conocimiento del bien y el mal, incluyendo el conocimiento de las normas éticas, a las situaciones concretas (Schickel, 2012 p.7).

Asimismo, en referencia al papel de los Códigos de Ética, se expresa que tenemos un juicio razonado que exige a contables perseguir bienes internos sobre bienes externos, valorar la excelencia en la práctica de contabilidad y en función con sus capacidades intelectuales asociadas con tal práctica, sobre la acumulación de riqueza, estado y poder. Tal enfoque está de pie, en contraste absoluto a como la ética de la contabilidad es articulada por la profesión, y de cómo la contabilidad es enseñada actualmente, concentrada en el Código de Ética que está enfocado en el quitar oportunidades de hacer trampas (el acercamiento de marco conceptual de identificación, evaluación y amenazas de dirección) más bien que identificar oportunidades de promover los bienes internos de la contabilidad, y donde las referencias a la motivación en manuales de la contabilidad típicamente se refieren principalmente a recompensas extrínsecas y el diseño de sistemas de recompensa financieros para motivar el comportamiento (West, 2016, p. 9).

Pareciera existir consenso entre los investigadores y los organismos emisores en que, *la regla*, entendida como los imperativos de conductas que se expresan en los Códigos de Conducta Profesional son importantes, pero no suficientes, debido a que no contemplan la necesidad previa del reconocimiento de los valores propios al sujeto contador público, ni las virtudes que cimientan el logro de los *bienes internos*.

En este sentido, mantener el criterio de seguir normando conductas, como formas imperativas de comportamiento social del contador (Melé, 2005), está conduciendo al profesional, hacia una dualidad del *ser*, debido a que, un profesional puede tomar decisiones apegadas a las normas contables, y por tanto, ser eficiente en su trabajo, y a la vez, tal decisión puede ser cuestionable desde la mirada ética (Dobson, 1997). Un ejemplo, de esta situación es la sección 240 del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA - 2014) que se refiere a los honorarios profesionales y destaca el párrafo 240.6 sobre honorarios referencia o comisión, exponiendo que: "El profesional de la contabilidad en ejercicio puede percibir una comisión de un tercero (por ejemplo, de un distribuidor de programas informáticos) en conexión con la venta de bienes y servicios a un cliente". "La aceptación de unos honorarios por referencia o de una comisión origina una amenaza de interés propio en relación con la objetividad y con la competencia y diligencia profesional" (IESBA, 2014, párrafo 240.6, p. 41).

A pesar de que el párrafo antes citado, enuncia que aceptar honorarios por referencia o comisión pueden generar una amenaza en la actuación, que es considerada ética del profesional, aun así, lo permite, estableciendo como salvaguardas en el párrafo 240.7 del referido manual, la revelación al cliente, colocando así la posibilidad de generación de mayores ingresos sobre la objetividad en el trabajo a realizar.

Se requiere entonces de un enfoque que en lugar de centrarse en las normas de acción, se refiera al carácter y las motivaciones de un agente individual. Bajo el enfoque basado en el agente, el comportamiento moral es y no se limita a la adhesión de una regla o directriz, involucra al individuo que persigue la excelencia como un objetivo moral en sí mismo (Dobson, 1997, p.17).

Este modelo de búsqueda de la excelencia profesional, requiere, además, interiorizar a la práctica contable como actividad humana establecida y aceptada por la sociedad, que armoniza los conocimientos y habilidades técnicas para su desarrollo, con el propósito de

interés público, en su desarrollo dentro de un modelo de actuación de excelencia<sup>3</sup>, con base a principios profesionales (códigos de ética) y el realce de las virtudes, en su actuación profesional. Las virtudes, entonces, son necesarias para el fomento de los *bienes internos* y de alguna manera, regulan la obtención de bienes *externo*.

### LA VIRTUD EN CONTABILIDAD

La virtud es un rasgo que se puede adquirir, no es innato al sujeto, se trata de una actitud formada que permite identificar, entender y ejercer la práctica en función de alcanzar los *bienes internos*: la excelencia y el apego a las normas, para beneficio de los participantes en la práctica, como un colectivo. Es importante resaltar que “la virtud del que participa en la práctica determina su actitud con respecto a los demás y delimita sus posibilidades de alcanzar los bienes internos” (Mauri, 2003, p. 162).

A partir de la distinción entre bienes externos e internos se plantea el concepto de virtud como cualidad humana adquirida, cuya posesión y ejercicio tiende a hacernos capaces de lograr aquellos bienes que son internos a las prácticas y cuya carencia nos impide efectivamente el lograr cualquiera de tales bienes (MacIntyre, 2004, p. 252).

Las relaciones que se producen y reproducen entre los participantes de una práctica, necesitan de una referencia para guiar esa relación y las virtudes son tales guías que permiten compartir modelos y propósitos de las prácticas, “la virtud, por lo tanto, es una meta más que una realización” (MacIntyre, 1991, p. 32) que puede cultivarse, enseñarse y aprenderse, para ser compartidos en sociedad.

MacIntyre (2004) a través de distintos ejemplos, propone como virtudes: la justicia, el valor, la honestidad, la veracidad, la confianza. La *justicia* exige que tratemos a las otras personas, en cuanto a sus méritos sin diferenciarlos. El *valor* implica el cuidado y la preocupación por los otros sujetos que son parte de la comunidad, y se relaciona con la capacidad de

enfrentar daños o peligros por ayudar al *otro*. La *veracidad* se relaciona con el criterio de honestidad en nuestras relaciones, expresar los hechos que han sucedido sin omitir o sin cambiar aspectos cruciales, atentar contra la veracidad, afectar la *confianza* en los acuerdos de la búsqueda de un bien común.

Ahora bien, aunque las relaciones en las prácticas son mediadas por las virtudes, sin embargo, esto no “impide admitir que diferentes sociedades han tenido y tienen códigos diferentes de veracidad, justicia y valor” (MacIntyre, 2004, p. 254). Las prácticas, entonces, pueden tener distintas formas de entender las virtudes, pero desde la perspectiva del autor, sin virtudes no pueden desarrollarse las prácticas, debido a que “las prácticas (...) se transforman y enriquecen por esa ampliación de las facultades humanas y en consideración a esos bienes internos que parcialmente definen cada práctica concreta o tipo de práctica.” (MacIntyre, 2004, p. 256). Es decir, las habilidades técnicas y conocimientos, por sí solos no constituyen una práctica, sin la intervención de las relaciones entre los sujetos que la practican, y estas relacionadas están mediadas por las virtudes, en la búsqueda de un bien común y dentro de un modelo de excelencia.

En el caso de la contabilidad se pueden distinguir los elementos de la práctica expresados por MacIntyre (2004). Ejercer la contabilidad requiere de un conjunto de habilidades técnicas y conocimientos, este criterio es reconocido en distintos documentos que emite la *International Federation of Accountants* (IFAC), a través de sus Consejos. Es así como el Manual de Procedimientos Internacionales de Formación (2015) promulgado por el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB), revisado en 2015, en el apartado de introducción establece que todas las diferentes culturas conviven en entornos sumamente cambiantes. Cada vez más los contadores necesitan ser expertos técnicos con excelentes habilidades de comunicación y precisan ser capaces de preparar información que atienda las necesidades de la nueva economía del conocimiento. Además de poseer los conocimientos y las habilidades técnicas propios de

<sup>3</sup> No es interés de este artículo discutir si el modelo de actuación contable dominante, conocido como modelo de información financiera internacional, propuesto por IFAC es de excelencia o no.

la profesión contable, los contadores deben tener habilidades que les permitan, cuando sea necesario, desempeñar tareas como analistas financieros, comunicadores, negociadores y gerentes. Al mismo tiempo tener integridad, objetividad y voluntad para tener una actitud firme, son cualidades esenciales para un contador. Los valores, ética y actitud profesionales son primordiales para el contador profesional (IAESB, 2015, párrafo 12, p.23).

Por su parte el Manual del Código de Ética de los Profesionales de la Contabilidad – IESBA (2014) en la sección 130 establece los criterios de competencia y diligencia profesional, es así como manifiesta que el principio de competencia profesional impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad:

- a) Mantener el conocimiento y la aptitud profesional al nivel necesario para permitir que los clientes o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente.
- b) Actuar con diligencia de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se llevan a cabo actividades o se prestan servicios profesionales (IESBA, 2014, párrafo 130.1, p.18).

Las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (2013) promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) expresan, en el Marco de Referencia que un contador profesional puede ser requerido para realizar compromisos de aseguramiento sobre una amplia gama de áreas. Algunos temas pueden requerir habilidades y conocimientos especializados más allá de los que normalmente posee un contador profesional individual. Tal como se hace notar en el párrafo 17 (a): un contador profesional no acepta un compromiso si el conocimiento preliminar que tiene sobre las circunstancias del mismo le indica que no se cumplirán a satisfacción los requerimientos éticos con respecto a competencia profesional. En algunos casos

el contador profesional puede satisfacer estos requerimientos con la ayuda de personas de otras disciplinas profesionales, a los que se hace referencia como expertos. En tales casos, el contador profesional llega a obtener una satisfacción sobre las habilidades y conocimientos de los profesionales en ejercicio que llevan a cabo colectivamente el compromiso y además se involucra activamente en el compromiso y en el entendimiento del trabajo para el cual se está recurriendo al experto (IAASB, 2013, párrafo 24, p. 7).

Es así como el criterio de habilidades técnicas y conocimientos en contabilidad puede resumirse en la competencia para una “buena” práctica profesional, entendida como “los elementos considerados esenciales para la formación y el desarrollo de los contadores profesionales y aplicados para alcanzar la competencia según unos estándares” (IAESB, 2015, p. 13), es decir, como la combinación entre formación y la capacidad de ejercer una actividad profesional, que se ha cimentado en la experiencia y el cumplimiento de los estándares, como modelo a seguir.

En cuanto al modelo de actuación en la práctica contable, el de mayor aceptación es el de IFAC, organismo que emite distintos tipos de estándares para la profesión, y que han sido adoptados por distintas jurisdicciones. El IFAC emite estándares de ética, de auditoría y aseguramiento de la información, de normas de información financiera y de normas de contabilidad para el sector público; en todos ellos, remite a la forma de actuación desde la conducta, hasta las aplicaciones técnicas en casos similares, y en conjunto coadyuvan a las “buenas y mejores prácticas” aceptadas por la sociedad.

En cuanto al propósito de la práctica contable, existe consenso en los actores: organismos emisores y reguladores, profesionales e investigadores, en que el propósito de la contabilidad es servir al interés público. En este particular la IFAC (2011), en los documentos denominados Posiciones Políticas, establece que las responsabilidades de la profesión son diseñadas para proteger ciertos “intereses” del público. Estos intereses incluyen, entre muchos otros, la solidez del informe financiero, la

comparabilidad de la información financiera a través de las fronteras, la prudencia fiscal en gastos públicos, y las contribuciones que los contables hacen a gobiernos corporativos y rendimiento organizativo.

Define como interés público “los beneficios netos derivados del rigor del procedimiento empleado en nombre de toda la sociedad, en relación con cualquier acción, decisión o política” (IFAC, 2012, p.2). El mismo documento aclara que el “público” se refiere a la acepción más amplia como sociedad e incluye tanto a individuos, grupos y gobierno que comparten un mercado, como a los interesados por una la calidad ambiental actual y futura. En cuanto a los interés de los grupos, el documento reconoce la diversidad de los mismos y declara que “la profesión de contabilidad ayuda a realizar ciertos intereses de la sociedad, muchos de los cuales son económicos en la naturaleza y relacionado con la dirección eficiente de recursos” (IFAC, 2012, p.2).

Investigadores contables como Henderson y Henderson (2001) en un análisis del *Código de Ética vigente* en ese entonces, realizaron una crítica en el sentido de que el mencionado documento no conceptualizaba el interés público y parecía una expresión vacía. Para los autores la expresión interés público tiene dos elementos importantes: uno relacionado con los deberes y lealtades hacia la comunidad, y el otro, relacionado con el cumplimiento de la ley. Proporcionar información oportuna, relevante y fiable sin favorecer a grupos en particular o proteger de fraudes y otras conductas no apropiadas, son ejemplos, según los autores, de protección del interés público. Llamaron la atención a la necesidad de incorporar a este concepto los elementos no financieros relacionados con la actividad profesional, que se relacionan con el beneficio del interés público, y que el mero cumplimiento de una norma o ley no necesariamente tendrá un efecto positivo en el interés público o una actitud ética.

Baker (2005) expone que la profesión contable debe proteger los intereses económicos de terceros, al proporcionar información financiera relevante y confiable para la toma

de decisiones, y propone que el interés público debe entenderse como bienestar colectivo. Fülöp (2013) concluye que la contabilidad tiene un papel crucial en la sociedad, ya que distintos miembros de la sociedad dependen de la objetividad e integridad de los contadores para el funcionamiento apropiado de los mercados, y esta función requiere de la responsabilidad de la profesión en su actividad, ya que la misma impacta no solamente en su cliente, sino en la economía global.

Ahora bien, la práctica profesional de la contabilidad se cimenta en las competencias y habilidades técnicas de los contadores públicos, lo que requiere de la mediación de las relaciones entre los usuarios de la información, los clientes y los otros contadores públicos, en la búsqueda de los bienes internos de la práctica contable. Esta mediación requiere de las virtudes como referentes y convenciones entre las partes, para lograr las *mejores prácticas profesionales*.

West (2016) propone, como bienes internos: el respeto y la excelencia. El respeto al trabajo realizado y la responsabilidad que conlleva la preparación de informes financieros de alta calidad para la toma de decisiones y, la excelencia, entendida como los esfuerzos de la profesión en el mejoramiento de los estándares y la aplicación más adecuada por parte del profesional. Pero, también enuncia, otros bienes internos como la imaginación y el juicio profesional que permiten mejorar la práctica contable.

En cuanto a las virtudes, propone West (2016): el valor, la justicia y la honestidad. El valor referido a estar dispuesto a asumir las consecuencias de pérdidas de clientes, al emitir sus informes enunciado los errores en la información o al considerar que se ve amenazada su reputación. La justicia, al realizar su trabajo sin permitir que juicios externos afecten su decisión. La honestidad relacionada con la veracidad y sinceridad de los informes que emite el profesional.

La buena práctica contable, requiere de guías de acción, y para las investigadoras, éstas parten de la necesidad intrínseca de ser

honestos y enfrentar la realidad, tal como es. Por lo que la primera virtud que se propone es la *honestidad*, entendida como la posibilidad de estar dispuestos en todas las situaciones de acercarse lo más posible a la realidad, desde la decisión de aceptar un cliente, al que realmente podamos cumplir con el encargo solicitado, hasta la emisión de los informes que se requieran. La honestidad como virtud base del contador se asocia a otras cualidades de la práctica profesional como el respeto al otro, el apego a la veracidad de la información y la independencia.

Un profesional que privilegia la honestidad tendrá como norte el respeto al otro, debido a que está consciente de las capacidades del otro para comprender las actitudes honestas o deshonestas del profesional y su apego a la veracidad de los hechos y la información. Las acciones de cada persona son su responsabilidad exclusiva, por lo que formar su juicio profesional con independencia mental, sin presiones o prejuicios y valorando la honestidad en su actuar, contribuye a la buena práctica profesional y coadyuva a la generación de confianza que está íntimamente asociada con la potestad de emitir fe pública.

La segunda virtud propuesta es la *justicia*, entendida como la expresión racional de las relaciones entre lo solicitado y lo concedido, a las personas. El profesional de la contabilidad debe ser justo en distintas acciones: con sus clientes y usuarios al emitir los informes financieros de acuerdo con las características cualitativas de la información y las necesidades de usuarios generales o con lo expresado por las evidencias de auditoría; con sus empleados al evaluar su trabajo en función de los requerimientos previamente establecidos y con sus colegas, al no atentar contra sus clientes o contra su reputación. La justicia debe ser entendida, más allá del cumplimiento de una ley o norma, es una actitud que permite actuar sin discriminación, preferencias o presiones.

La tercera virtud es el *valor*, para actuar con honestidad y justicia se requiere de gallardía para enfrentar las consecuencias de las acciones. Un profesional de la contabilidad debe enfrentar cuestionamientos por su actuar en

función de la fe pública al emitir informes que no complazcan las motivaciones de los clientes u otros usuarios, en esas circunstancias resalta el valor de defender la veracidad de la información, con criterio independiente y considerando el interés público y la afectación en la confianza de su trabajo.

La cuarta virtud es la *prudencia*, relacionada con la utilización del juicio profesional a partir del conocimiento obtenido, tomando en cuenta el contexto, los riesgos profesionales y las consecuencias de sus decisiones. Un profesional prudente no expondrá a sus clientes, usuarios y colegas a situaciones alejadas de la veracidad de la información, a la manipulación de resultados, comentarios indebidos o a la desviación de la confidencialidad de la información del cliente.

Las cuatro virtudes propuestas no pretenden ser una lista exclusiva, por el contrario sería el inicio de una reflexión sobre las cualidades que guían la búsqueda de los bienes internos de la práctica contable. El enfoque de realce de las virtudes propuesto por MacIntyre (2004) se centra en la formación del carácter y las motivaciones de las personas que le permitan alcanzar una práctica de excelencia, en y para una comunidad, más allá de las reglas. Así mismo, no puede pretenderse que todas las decisiones sean exitosas, tal y como se aclara el ejercicio de las virtudes no significa necesariamente que las decisiones que toma el agente sean las mejores desde otros puntos de vista (técnico, económico, psicológico), porque sus conocimientos y capacidades son limitados. Pero el desarrollo de las virtudes le permitirá avanzar continuamente en esa dirección (Argandoña, 2010, p.16).

Es decir, se propone un enfoque que desarrolle las virtudes en la comunidad contable, partiendo de la concepción del contador que debemos “ser”, como un profesional, integrante de una práctica social, y tomador de decisiones, más que en las acciones que debemos “hacer”, porque lo dicta una norma, que en ocasiones, aún cumpliendo la norma, se atenta contra la fe pública y el propósito de la profesión, como lo es la protección del interés público.

## REFLEXIÓN FINAL

La propuesta de MacIntyre (2004) de una práctica basada en virtudes que permitan la consecución de los bienes internos inherentes a la misma, para beneficio de una comunidad, resulta, por demás interesante para la contabilidad. La profesión contable, como práctica social tiene un propósito central que es servir al interés público, es decir se debe a la sociedad en general, a la comunidad, en razón del rol de emisión de fe pública sobre la información financiera de distintos tipos de organizaciones.

Los organismos emisores de normas y reguladores de la profesión contable han emitido distintos pronunciamientos sobre el modo de formar a los interesados en la contaduría pública y ejercer la profesión. Esta visión está centrada en las acciones que deben hacerse, como un imperativo de la norma y no, en el sujeto y sus motivaciones al logro. En este sentido, se observa como lo que se ha llamado bienes externos: imagen, honorarios, prestigio, entre otros, prevalecen sobre los bienes internos de la profesión como lo son la honestidad, la justicia o el valor.

Enfocarse en las cualidades que motivan a las personas actuar de un modo u otro, más que en la visión simplista del cumplimiento o no de una norma, coadyuvaría a la minimización de los abusos que se han presentado en la práctica contable, y que han atentado contra el interés público y la confianza en la institución de la fe pública. Estas cualidades, entendidas como la virtud, no son innatas a la persona, por el contrario se adquieren a través de la formación y la acción, es decir, con la experiencia de actuación de una misma forma en situaciones similares, con lo cual a través de estrategias educativas concretas, la profesión puede reforzar tales virtudes.

La propuesta de enfocarse en las motivaciones y cualidades de los sujetos en la consecución de una conducta ética, desde las virtudes, no se plantea como contraria a la existencia de Códigos de Conducta, sino como un complemento que agregaría fortalezas en el momento de decidir cómo actuar, ante una amenaza a la ética en la práctica profesional.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Argandoña, A. (2010). Las Virtudes en una Teoría de la Acción Humana. En *IESE Business School*. Documento de Investigación DI-880. Recuperado de: <https://www.researchgate.net/publication/254407136>
- Baker, R. (2005). What is the meaning of “the public interest”? Examining the ideology of the American public accounting profession. En *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 18, N° 5. Recuperado de: <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/09513570510620510>
- Carter, C. & Spence, C. (2014). Being a successful professional: an exploration of who makes partner in the Big Four. *Revista Contemporary Accounting Research*. Vol. 31, N° 4. Recuperado de: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12059/>
- Dobson, J. (1997). Ethics in Finance II. En *Financial Analysts Journal*, Vol.53, N° 1. Recuperado de: <http://www.jstor.org/stable/4479968>
- Fernández-Llebrez, F. (2010). Una lectura interpretativa de Tras la virtud, de Alasdair MacIntyre. En *Revista Foro Interno*. Anuario de Teoría Política de la Universidad Complutense de Madrid. N°10. Recuperado de: <http://revistas.ucm.es/index.php/FOIN/article/view/8498>
- Francis, J. (1990). After Virtue. Accounting as a Moral and Discursive Practice. En *Revista Accounting, Auditing and Accountability Journal*, N° 3. Recuperado de: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09513579010142436>
- Fülöp, M. (2013). To serve the Public Interest”, the main characteristic of Accounting Profession. En *Journal of Accounting and Management*. Vol. 3, N°3.
- Gaffinkin, M. (2007). Accounting Theory

- and Practice: the Ethical Dimension. *En Accounting & Finance Working Paper 07/04, School of Accounting & Finance, University of Wollongong*, Recuperado de: [research-pubs@uow.edu.au](mailto:research-pubs@uow.edu.au)
- Gibbins, M., McCracken, S. & Salterio, S. (2010). The auditors' strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *En Revista Accounting, Organizations and Society*, N° 35.
- Henderson, S. y Henderson, E. (2001). A Note on The Public Interest and Ethical Behaviour. *En Australian Accounting Review*. Vol. 11, N° 25. Recuperado de: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/auar.2001.11.issue-25/issuetoc>
- International Accounting Education Standards Board-IAESB. (2015). *Handbook of Internacional Education Pronouncements*. New York: IFAC. Recuperado de: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Accounting Standards Board -IAASB. (2013). Manual de Procedimientos Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información. New York: IFAC .Traducción oficial de IFAC
- Internacional Ethics Standard Board for Accountans-IESBA. (2014). Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad. New York: IFAC. Traducción oficial IberAme
- Internacional Federation of Accountants. (2011). *Policy Position 4*. Recuperado de: [http://www.apesb.org.au/uploads/meeting/board\\_meeting/20150310022814\\_attachment-20-c-e-d-r-e-g-p-u-b-l-i-c-p-o-l-i-c-y\\_i-f-a-c-d-e-f-i-n-i-t-i-o-n-a-l-f-r-a-m-e-w-o-r-k-o-f-t-h-e-p-u-b-l-i-c-i-n-t-e-r-e-s-t.pdf](http://www.apesb.org.au/uploads/meeting/board_meeting/20150310022814_attachment-20-c-e-d-r-e-g-p-u-b-l-i-c-p-o-l-i-c-y_i-f-a-c-d-e-f-i-n-i-t-i-o-n-a-l-f-r-a-m-e-w-o-r-k-o-f-t-h-e-p-u-b-l-i-c-i-n-t-e-r-e-s-t.pdf)
- Internacional Federation of Accountants. (2012). *Policy Position 5*. Recuperado de: [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20\(2\).pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20(2).pdf)
- MacIntyre, A. (2004). *Tras la Virtud*.SL. 2da edición en español. Primera edición en inglés 1984. España: A&M Gráfico.
- MacIntyre, A. (1991). *Historia de la Ética*. 4ta reimpresión en español. Primera edición en inglés 1966. España: Paidós
- MaPhail, K. (1999). La Amenaza de los Contadores Éticos. Una amenaza del concepto de ética de Foucault a la educación contable y algunos pensamientos sobre educar éticamente para los otros. *En Revista Critical Perspective on Accounting*. Vol. 10, N° 6. Recuperado de: <http://les.man.ac.uk/ipa97/papers/mcphai46.html>. Traducción autorizada por el autor por la Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá, Colombia.
- Mauri, M. (2003). Conocimiento, Vida y Actitud Moral. En *Revista Convivium*. Universidad de Barcelona. N°16. Recuperado de: <http://www.raco.cat/index.php/Convivium/issue/view/6155/showToc>
- Melé, D. (2005). Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues. En *Journal of Business Ethics*, Vol. 57. Recuperado de: DOI 10.1007/s10551-004-3829-y
- Rizo, M. (2005). La Intersubjetividad como Eje Conceptual para pensar la Relación entre Comunicación, Subjetividad y Ciudad. En *Revista Razón y Palabra*. N° 47. Recuperado de: <http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n47/mrizo.html#au>
- Sánchez Fernández, J. (2006). Información Corporativa, Ética y Auditoría. En *Revista Partida Doble*, N° 180. Recuperado de: [www.partidadoble.es](http://www.partidadoble.es)
- Satava, D., Caldewell, C. y Richards, L. (2006). Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing. *En Journal of Business Ethics* vol. 64. Recuperado de: DOI 10.1007/s10551-005-0556-y

Schickel, J. (2012). *Virtue Ethics and Accounting Practice*. Recuperado de: <https://www.stthomas.edu/media/catholicstudies/center/ryan/conferences/2012-dayton/Schickelfinalpaper.pdf>

West, A. (2016). *After Virtue and Accounting Ethics*. (En Impresión) En revista *Journal of Business Ethics*, Publicado en línea en Enero 2016. Recuperado de: DOI 10.1007/s10551-016-3018-9

Este documento se encuentra  
disponible en línea para su descarga en:  
<http://ppct.caicyt.gov.ar/rain/article/view/v3n1a06>

ISSN 2422-7609 eISSN 2422-5282 – Escuela Argentina  
de Negocios . Este es un artículo de Acceso Abierto bajo  
la licencia CC BY-NC-SA  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)



