

# UNA REFLEXIÓN SOBRE LA NECESIDAD DE RE-PENSAR LA ÉTICA EN LA EDUCACIÓN CONTABLE

## A REFLECTION ON THE NEED TO RE-THINK ETHICS IN ACCOUNTING EDUCATION

LUIS FERNANDO VALENZUELA-JIMÉNEZ<sup>1</sup>  
YULI MARCELA SUÁREZ-RICO<sup>2</sup>

### RESUMEN

Este artículo de reflexión aborda la cuestión de la ética en la educación contable y pretende, a través de argumentos teóricos, soportar la postura de que esta debe enseñarse a nivel universitario. Esto, dado que los cuestionamientos cada vez más frecuentes a la profesión contable, producto de fraudes, escándalos financieros o casos de corrupción reclaman una mirada aguda desde los fundamentos filosóficos, e invitan a repensar la manera como en los currículos se incluye la cuestión ética. Por ello, además de las reflexiones sobre las bondades de enseñar ética en la universidad, se revisan las novedosas metodologías que se están aplicando en la formación ética de los contables en diversos países, y se aportan las bases para diseñar un marco conceptual en torno a una ética contable. El documento también

- 1 Doctor en Administración. Profesor Asociado en la Universidad Nacional de Colombia. Bogotá. Correo electrónico: lfvalenzuelaji@unal.edu.co. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6186-6682>.
- 2 Doctora en Contabilidad y Finanzas Corporativas. Profesora en la Universidad Nacional de Colombia. Bogotá. Correo electrónico: ymsuarezr@unal.edu.co. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3754-6600>.

Código JEL: M41, M42, M49, A22.

Fecha de recepción: 23/02/2023

Fecha de aceptación: 05//04/2023

doi: <https://doi.org/10.18601/16577175.n32.08>

examina con amplitud el componente del desarrollo moral que, unido al factor técnico, le permiten al contable realizar una labor profesional ética e idónea. Se concluye que la enseñanza de la ética es fundamental para un desempeño de calidad en los contables, por lo que vale la pena instaurar programas de formación y actualización en los temas que le brinden al profesional las salvaguardas necesarias en la lucha contra la corrupción y el fraude.

*Palabras clave:* ética; contabilidad; desarrollo moral; independencia, *gap* de expectativas; enseñanza universitaria.

## ABSTRACT

This reflective article addresses the question of ethics in accounting education and aims, through theoretical arguments, to support the position that it should be taught at the university level. This, given that the increasingly frequent questioning of the accounting profession, as a result of fraud, financial scandals or corruption cases, demand a sharp look from the philosophical foundations and invite us to rethink the way in which the ethical issue is included in the curricula. For this reason, in addition to the reflections on the benefits of teaching ethics at the university, a review of the new methodologies that are being applied in the ethical training of accountants in various countries is carried out and the bases for the design of a framework are provided. concept for accounting ethics. The document also extensively examines the component of moral development that, together with the technical factor, allows the accountant to carry out an ethical and suitable professional work. It is concluded that the teaching of ethics is essential for a quality performance in accountants, so it is worth establishing training and updating programs on topics that provide professionals with the necessary safeguards in the fight against corruption and fraud.

*Key words:* Ethics; Accounting; moral development; Independence, Gap of expectations; University Teaching.

## INTRODUCCIÓN

Por lo menos 2.400 años atrás ya se creía que a través de la educación se llega a la virtud, y que cada profesión tiene su virtud particular, pero siempre es menester incorporar sabiduría y justicia (Platón, 1871). Según Aristóteles (2010), en el tiempo del ateniense Sócrates los filósofos dejaron la investigación de la naturaleza y se dedicaron más a la virtud práctica y la política (Marcos, 2010). Con Sócrates la filosofía se convirtió en una reflexión sobre el hombre y su conducta moral, es decir, nació la Ética. Se giró de la *physis* a la *paideia* (Cataldo, 1989). De la *paideia* en Grecia pasamos a los *humanitas* en Roma, según Cicerón (1997), bajo el concepto

de cultura, educación y pedagogía, que posteriormente tuvo gran resonancia y preeminencia en el renacimiento.

Así llegamos a los tiempos actuales con una preponderancia de lo técnico sobre lo humano en lo que se ha denominado el gerencialismo académico (Saravanamuthu y Filling, 2004), que quizá es lo típico en la formación actual de los contables y que constata un desprecio por la formación ética en la universidad, para dedicarnos mucho a lo técnico en detrimento de lo humanístico (Lord, 2004; Vallaey, 2003). Con frecuencia escuchamos decir que la ética no se puede enseñar, frase que han atribuido a Soria Saiz, experto en ética y comunicación (Zeta, 2012), pero que se ha distorsionado al punto de confundir la ética con la moral.

Si la ética no se pudiese enseñar (Ponemon, 1993) –ni aprender– Sócrates habría perdido el tiempo en el ágora y haber bebido la cicuta habría sido inútil, pero no fue así, pues aún moribundo daba lecciones de ética. Si no se pudiera enseñar la ética los diálogos platónicos no tendrían sentido, porque serían historietas sin vocación pedagógica. Si la ética fuese sólo para niños las caminatas peripatéticas de Aristóteles (Báez, 2012) habrían sido simples paseos matinales como los de cualquier grupo ciudadano baladí. Tal vez lo que ha hecho falta es encontrar las metodologías efectivas que favorezcan el razonamiento ético de los estudiantes, asunto que en buena parte se trata en este artículo.

Los mensajes socrático, platónico y aristotélico sobre el lado humano y correcto, resuenan hoy más que nunca (Martínez, 1980). Jamás se ha tenido una vida perfecta y los tiempos con sus circunstancias han ido cambiando las costumbres, pero el comportamiento correcto, la conducta correcta de los seres humanos ha de ser el ideal para alcanzar lo que todos anhelamos, que no es otra cosa que la felicidad. El valor pedagógico y educativo de la ética socrática radica en la discusión y el cuestionamiento entre los interlocutores en los famosos diálogos (Houssaye, 2003), que devinieron en mayéutica, como insuperable metodología basada en una pregunta de investigación que nos guía en el proceso de aprendizaje, de descubrimiento del universo y sus secretos, con aplicación práctica demostrada en la enseñanza contable (Rebele *et al.*, 1998).

Luego, durante un largo período, la ética cristiana instauró el mensaje de la dependencia de un ser superior –la fe en un dios–, con unos cánones dedicados al amor al prójimo, y con la promesa de la vida eterna, hasta que la humanidad despertó con el renacimiento y posteriormente con la modernidad y la ilustración, con lo que se ganó en progreso e independencia, sin que se haya logrado un bienestar generalizado, con destacada preponderancia de una ética kantiana basada en imperativos categóricos (Kant, 2003), fundamento de la deontología de las profesiones que tienen gran influencia en los códigos de ética actuales. Un enfoque alternativo para la ética contable lo ofreció la perspectiva consecuencialista, con lo que se amplía el abanico de posibilidades para la profesión, en tanto se hace responsable al contable por lo que hace, lo que deja de hacer, a quién y a cuántos beneficia (Mill, 2001).

A partir del siglo xx un mundo convulsionado y contradictorio nos revela unos sistemas éticos en los que el lenguaje y la comunicación determinan las relaciones sociales, y por tanto la ética se amplía para convertirse en política, comoquiera que la justicia es el concepto clave del bienestar individual y social (Gómez, 2007) y la disciplina contable no puede marginarse de las soluciones colectivas a los problemas de desigualdad e injusticia (Dillard y Vinnari, 2017), así la profesión se alinearía en un perspectiva de moral colectivista (Riordan y Sullivan, 1998).

Con ese contexto, en todas las etapas de la humanidad la contabilidad ha servido a los intereses del propietario de los medios de producción, con la función de revelar la realidad fundamentada en la verdad, pero tal verdad ha sido sesgada y acomodada al factor dominante en la relación social. Con la evolución de los modos de producción apareció la empresa, la cual se hizo cada vez más grande e influyente, y allí, la contabilidad tiene un papel fundamental en cuanto refleja las interacciones entre todos los que se afectan con el funcionamiento corporativo, por lo que la credibilidad depende en gran medida de los estándares éticos de la profesión contable y del comportamiento ético de sus miembros (Rebele *et al.*, 1998). De modo que los contables tienen un compromiso social único e ineludible: hacer de la ética su maestro, aprender ética, en tanto el factor técnico no es suficiente para su desempeño correcto, dado que está demostrado que, no obstante el crecimiento material, el hambre, la pobreza y el deterioro ambiental persisten de manera creciente (Caride, 2004).

El que las grandes corporaciones actúen en diversas latitudes con operaciones impresionantes nos permite entender e imaginar que sus fracasos también tienen poderosos impactos, tal como se evidenció con el crack del 30 en el siglo xx, y a comienzos de este siglo (Aglietta y Rebérioux, 2009) ocho años después (Pastre y Vigier, 2009), y como se registra diariamente en cada uno de los países donde hay lamentables escándalos y fraudes en los que la función contable es puesta en la palestra pública, porque es previsible afirmar que algo anda mal con la responsabilidad de los contadores y auditores (Fuerman, 2004).

¿Dónde estaban los auditores y los contables? ¿Para qué sirven la contabilidad y la auditoría? Son las preguntas que aparecen cada vez con mayor frecuencia y ante las cuales las respuestas no lucen como las más convincentes. Manifestar que al auditor no le corresponde descubrir los fraudes, que la función del contable es apearse al cumplimiento de la norma, que el secreto profesional o la confidencialidad acordada impiden revelar información, son enunciaciones que no reconocen la responsabilidad de los profesionales y que requieren revisarse, en un proceso de refundación de la teoría y la praxis contables que a través de la ética y sistemas alternativos desafíen cualquier ideología predominante, propiciando la integración de la contabilidad en el mundo social (Chabraka y Craig, 2013).

El compromiso de la contabilidad y de los contables ha de basarse en la verdad y en la rectitud, de manera que la ética sea condición *sine qua non* de la profesión contable, incrementando la calidad, reduciendo la brecha de la auditoría (Haniffa

y Hudaib, 2007) mediante la inclusión de la lógica formal en los programas de contabilidad en un intento por mejorar los juicios de auditoría (Watson *et al.*, 2007) y estimular el pensamiento creativo y crítico en el currículo contable (Bonk y Smith, 1998; Chabraka y Craigb, 2013).

Así las cosas, cuando los contables fallan por asuntos de falsedades, fraudes, engaños, simulaciones, distorsiones o similares, tienen una ética débil, y por tanto las preguntas pertinentes son: ¿se puede enseñarse la ética?, y ¿cómo se ha de enseñar? Parte de las respuestas podrían estar en el currículo y la formación de los contables, porque el carácter universitario no debe simplemente ajustarse para desarrollar habilidades normativas y técnicas (Carmona, 2013; Gebreiter, 2022), sino que se requieren innovaciones andragógicas (Neesham, 2014) que sean efectivas en la preparación de los profesionales contables.

Este trabajo intenta hacer aportes reflexivos en torno a la ética y la educación de los contables, particularmente en su rol como depositarios de la confianza pública en la emisión de informes como auditores. Con ese propósito se describen novedosas prácticas pedagógicas sobre la enseñanza de la ética en diversos países y su relación con la auditoría, aportando luces a las posibles respuestas sobre qué ética incluir en la formación profesional contable, cómo impartirla y con qué mecanismos de intervención ética (Armstrong *et al.*, 2015). Para ello el texto se construye desde una perspectiva metodológica cualitativa y se alimenta con el aporte de distintos referentes tomados de la literatura filosófica y de la literatura especializada en el campo. La búsqueda de los aportes seleccionados se basó en dos criterios: por una parte, el uso de textos clásicos de gran importancia histórica y ética, y por otro, para la aplicación especializada se usó como criterio la pertinencia temática de los textos encontrados en bases como Science Direct y Google Scholar, a partir del insumo de palabras clave como *accounting education + ethics* o su equivalente en español “educación contable + ética”.

El documento se ha estructurado en tres secciones adicionales a esta introducción; en la segunda reseñamos la profesión con la educación contable y el componente ético en su currículo; en la tercera, como resultado de la reflexión, se discuten las bases de una propuesta de marco conceptual para una ética contable y en la cuarta aportamos unas conclusiones con las posibles investigaciones que se derivan de este artículo.

## I. LA EDUCACIÓN DEL PROFESIONAL CONTABLE

Las disciplinas y sus profesiones son producto del entorno socio-económico, de manera que la profesión contable mantiene una fuerte presión por su permanente readaptación (Bakre, 2006). Así, la profesión responderá dependiendo de la reglamentación para su ejercicio, con dos grandes tendencias: la autorregulatoria y la regulatoria en cabeza del Estado. No sobra aclarar que en el contexto internacional la corriente autorregulatoria ha marcado la orientación de la profesión contable,

y que los organismos gremiales de la profesión tienen una indudable y poderosa influencia sobre el desarrollo contable (McEnroe y Pitman, 2003; Gilbertson y Herron, 2014).

En realidad, la autorregulación es un privilegio profesional que ha sido cuestionado en diversas épocas, y con mayor contundencia en las tres últimas décadas del siglo pasado en Estados Unidos, sede del Consejo de Normas de Auditoría (ASB), pues en el Senado se argumentó que la autorregulación de la profesión de contaduría pública es inherentemente defectuosa, dado que es una industria en la que las mismas personas escriben las reglas que deben cumplir (McEnroe y Pitman, 2003; Saravanamuthu, 2004).

Independientemente de la corriente que predomine, la formación profesional contable requiere dos grandes áreas de competencias para que su desempeño sea idóneo y colme las expectativas de la sociedad: de una parte, lo relacionado con los conocimientos técnicos y/o científicos, y de otra lo atinente a la formación humanística, dentro de la cual la ética es fundamental para intentar detener las crisis y los escándalos en los que la contabilidad y sus profesionales juegan un importante papel para mantener la confianza de la sociedad en los servicios contables (Lowa *et al.*, 2008; Saravanamuthu, 2004).

Por tanto, en la formación del profesional contable interactúan la universidad y los organismos de la profesión, a la luz de una regulación que en principio determina los requisitos para ejercer la profesión y luego diversas organizaciones se encargan de darle a los profesionales la oportunidad de adquirir experiencia y actualizarse para cumplir satisfactoriamente con su rol profesional, más aún cuando se ha argumentado que la mala calidad de la educación profesional es uno de los problemas que explica los escándalos financieros (Lowa *et al.*, 2008).

Adicionalmente, comoquiera que la contabilidad y la profesión deben mantenerse en un constante desarrollo, es la universidad la institución que lidera el progreso disciplinar mediante procesos de innovación e investigación, novedosas metodologías de enseñanza y aprendizaje, aprovechando las tecnologías de la información (Leauby y Brazina, 1998; Holtzblatt y Tschakert, 2011), lo que generalmente se constata con los mecanismos de calidad institucional donde el liderazgo actual lo encabezan Estados Unidos y el Reino Unido con sus constantes estudios e innovaciones (Hamilton, 2013; Crawford *et al.*, 2011), que destacaron además en la pandemia del COVID-19 (Sangster y Greg, 2020), seguidos por Australia, con la idea de un contable que posea mayor sensibilidad a las implicaciones éticas de sus decisiones y acciones (Howieson, 2003; Jonson *et al.*, 2014; Apostolou B., 2019).

Además, actualmente la sociedad más informada resultante de la globalización es cada vez más exigente para que las profesiones sean útiles a la sustentabilidad, por lo que se espera una rehumanización de la contabilidad donde la educación adquiere el compromiso directo de cambiar los valores de las generaciones futuras de contables (Fernández, 2011; Kaidonis, 2004).

En el panorama educativo de la profesión contable las IES del Consejo Internacional de Normas de Educación en Contabilidad (IAESB) marcan una tendencia

para los planes de estudio que siguen las escuelas contables de las universidades, y aunque en el modelo de estandarización de dicho consejo la ética está incluida, su tratamiento en muchas universidades se circunscribe casi que exclusivamente a la introducción del código de ética de IFAC, en desmedro de reflexiones más profundas y fundamentales (Boyce *et al.*, 2019).

En cuanto al componente ético en los currículos a nivel internacional, podemos señalar algunos casos puntuales. Un análisis de la profesión de la contabilidad en Alemania ha mostrado que esta tiende a ser fuertemente regulada por el Estado, y su respuesta a los cambios se da con reacciones tardías; además, el componente humanístico no está muy bien representado en el conjunto del currículo (Coenenberg y Kai-Uwe, 1999).

Estudios empíricos en Portugal (Machado de Almeida, 2015) determinaron que para los auditores y los profesores el comportamiento de los auditores es ético, y que la independencia es un tema central en la rendición de cuentas en la sociedad moderna, pero que se requieren más investigaciones teóricas y empíricas para conocer mejor la situación de la profesión contable.

En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la institución normativa y social que agrupa los contadores públicos, emite y publica el Código de Ética Profesional y, según estudios de Ocampo y Ortega (2013), los contables no recuerdan los temas éticos, morales o sociales como útiles o memorables, debido quizá a que los profesores no enfatizan en el potencial impacto humano de esos temas en la práctica contable.

Además, los entornos institucionales y culturales también cuentan en la brecha de las expectativas de auditoría, tal como se demuestra en un estudio de los principios islámicos en las normas de auditoría y el código de ética realizado en Arabia Saudita (Haniffa y Hudaib, 2007); o la grave situación en Nigeria por la colusión de contadores y auditores externos con la gestión de las empresas y sus prácticas poco éticas (Bakre, 2007).

Recientemente, Gebreiter (2022) señala críticamente cómo la corporatización de la universidad en el entorno internacional, pero sobre todo en escuelas de negocios anglosajonas, ha priorizado la instrumentalización de la educación y se ha enfocado más en resultados técnicos o de interés para grandes empresas, quienes muchas veces financian proyectos de investigación, y cuyos intereses encuentran un gran foco de publicación en las más reconocidas revistas académicas, haciendo que la academia contable se encuentre en peligro.

## 2. LA ÉTICA EN LA FORMACIÓN DEL PROFESIONAL CONTABLE

En los años 80 del siglo xx los más importantes gremios de la profesión contable advertían sobre la necesidad de incluir la ética en la formación de los profesionales, y se empezaron a usar los dilemas éticos y las intervenciones éticas como estrategia pedagógica. Algunos autores han manifestado que los resultados del uso de tal estrategia no evidencian un fomento al desarrollo moral (Ponemon, 1993). Sin

embargo, otros estudios han llegado a resultados más optimistas en tanto reportan que las intervenciones éticas han producido efectos favorables en los juicios morales de los contables sometidos a prueba, especialmente el fomento del razonamiento ético postconvencional en adultos de veinte a treinta años con estudios universitarios (Ponemon, 1993; Kohlberg, 2003; Brandon *et al.*, 2007).

Los escándalos financieros de finales del siglo xx y de los años que van de la presente centuria volvieron a prender las alarmas sobre la necesidad de la ética en la profesión contable, aunque en realidad sucesos similares se habían dado en la década de los 80 del siglo pasado, estimulando la inclusión de la ética y los códigos de conducta en la formación contable universitaria (Lehman y Okcabol, 2005; Haywood y Wygal, 2009; Everett y Tremblay, 2014; Marnet, 2007).

En una útil revisión de la literatura de educación contable y ética que incluye 330 artículos publicados entre 2006 y 2009 en seis importantes revistas, Apostolou *et al.* (2010) dedican un acápite al tema de la ética y la responsabilidad social, demostrando la necesidad de la enseñanza de la materia en la profesión contable. De otra parte los educadores de contabilidad pueden nutrir los sistemas de creencias morales de los estudiantes para convertirlos en futuros profesionales éticos (Guffey y McCartney, 2008).

La ética se ha ganado un lugar en la formación contable, pero lo que aún se discute es cómo enseñarla. Para Young y Anisette (2009) y Freeman *et al.* (2014) la enseñanza de la ética a través de la literatura y las artes creativas puede producir resultados más fructíferos que los enfoques basados únicamente en marcos y modelos, dando ideas sobre las formas en que otros han tratado con sus obligaciones y responsabilidades contradictorias, o explorando la importancia de las emociones en contextos de toma de decisiones (Marnet, 2007). Asimismo, las intervenciones éticas y la experimentación en las clases de auditoría han demostrado eficacia para desarrollar el aprendizaje y reforzar la independencia, factor clave en el ejercicio del contable (Roybark, 2008; Weisbrod, 2009).

El estudio de casos es quizá el método más usado en los cursos de auditoría que, con el suceso Enron en un marco ético, representa seguramente el tema más popular de los escándalos financieros y de fraude en la enseñanza de la ética y los servicios profesionales contables (Chabrak y Daidj, 2007; Cohen, 1997; Ivancevich *et al.*, 2008; Jenne, 1998; Gendron y Spira, 2010; Morrison, 2004; Burns, 2006). Pero se han estado usando estrategias pedagógicas tan poco comunes y sorprendentes, como la visita a cárceles a intercambiar ideas con los excontables condenados, para aprender sobre situaciones conflictivas y el ejercicio profesional (Dellaportas y Hassall, 2013), o la reciente inclusión de realidad virtual para aumentar los niveles de desarrollo moral de los estudiantes (Sholihin *et al.*, 2020).

La literatura reporta el uso de casos relacionados con auditoría y ética como la actividad pedagógica más popular en la formación del contable (Dombrowski *et al.*, 2013), la cual, además de ser muy amplia, es rica en ideas prácticas para ayudar a los instructores en el desarrollo efectivo de casos, con diversidad de tópicos como el fraude (Fordham, 2012) y los impuestos (Convery y Outslay, 2012).

El conocimiento sobre lo que verdaderamente sucede en las actuaciones dudosas, equivocadas, malintencionadas o criminales ha sido objeto de investigación mediante los experimentos con escenarios problemáticos (Murphy, 2012; LaSalle, 1997; Zhang *et al.*, 2015; Rutledge y Karim, 1999).

Otra discusión respecto de la enseñanza ética en la profesión contable es si ha de darse en un curso independiente o de forma transversal cuando se discuten los temas polémicos y dilemáticos, asunto controvertido porque en algunas disciplinas se dan orientaciones éticas que pueden llegar a reñir con otras, por ejemplo el utilitarismo frente a la teoría de la justicia (Armstrong *et al.*, 2003). Al respecto hay estudios que demuestran la utilidad de asociar la perspectiva criminológica al triángulo del fraude, para efectos de mejores evaluaciones de riesgo cuando se toman decisiones (LaSalle, 2007).

El legado de los clásicos en materia ética es fundamental para la formación del profesional contable, y por tanto conviene vincular a la enseñanza las creencias de Aristóteles (Lehman G., 2014), dado que la acción moral requiere las virtudes intelectuales en la toma de decisiones y la emisión de juicios, con destacado beneficio cuando se usa el pensamiento reflexivo (Mintz, 2006), o la tesis de Dewey sobre la unidad de la ciencia y la ética (Caspary, 1991). En este aspecto particular el trabajo de West (2017) hace un llamado a retomar los aportes de la ética de la virtud planteada por Aristóteles en la educación contable, lo que podría subsanar diversos problemas derivados de la enseñanza basada solo en marcos éticos profesionales, como el planteado por IFAC como su anclaje fundamental al interés económico de algunos grupos de interés, y por su falta de estudio y evaluación académica a la luz de una filosofía moral.

Aún queda mucho por descubrir en materia de los juicios morales del profesional contable cuando toma decisiones en asuntos profesionales que lo llevan a aplicar restrictivamente la ética (Bazerman y Sezer, 2016; Heinz *et al.*, 2013), fundamentado en el contenido de normas de estricto cumplimiento como el Código de Ética que se suele invocar; tema que pertenece a la inasible área del desarrollo moral, que ha sido objeto de estudio e investigación en relación con la función del profesional contable y que ha arrojado importantes luces para su comprensión.

En la perspectiva kantiana la legislación de los principios morales requiere sólo de la razón, no tanto el desarrollo del carácter moral o la percepción moral; sin embargo, el razonamiento ético a menudo implica seguir las reglas independientemente de las consecuencias (Hargrove, 1985), asunto que significa un privilegio a la norma, tal como sucede con los contables con mayor frecuencia al enfrentar problemas de decisión dilemática, apoyándose en el Código de Ética como justificación de sus decisiones (Fatemi *et al.*, 2014).

Los códigos de ética de los contables se han convertido en la guía de actuación básica del ejercicio profesional, al punto que lo que no aparezca allí como prohibido o calificado de indeseable, se interpreta y asume como permitido, regla que también aplican los ejecutivos y que en no pocas ocasiones ha dado lugar a los hechos bochornosos que conocemos como escándalos financieros. En forma análoga, en

su ejercicio de auditoría en ocasiones los contables no manifiestan objeciones a conductas de esos ejecutivos no éticos, bajo el amparo del Código de Ética que supuestamente les impide revelar información confidencial, en un claro conflicto entre el interés particular y el interés público. Estas posturas relativas deben ser cuestionadas y reorientadas por la nueva comunidad contable global (Raar, 2009; Vinson *et al.*, 2020) para que la profesión no pierda la confianza y la credibilidad que le son propias como premisa de su ejercicio profesional.

El dilema comentado parece ser una resonancia del pensamiento “si dios ha muerto, todo está permitido” (Franzé, 2011; Dostoievski, 2013). Interpretación actual, propia de los criminales de cuello blanco que con frecuencia aducen no haber hecho ningún daño a la sociedad con sus actuaciones delictivas y poco éticas, con auditores permisivos que siguen las reglas ante la ausencia de principios morales postconvencionales (Kohlberg, 2003).

Sin embargo, es necesario considerar los resultados de los estudios del comportamiento referidos a la independencia de los auditores a la luz de su nivel de desarrollo moral cognitivo, dado que cuanto mayor es el nivel de desarrollo de un auditor, menor es la probabilidad de que resuelva un dilema de independencia guiándose únicamente por los estándares técnicos (Sweeney y Roberts, 1997; Kohlberg, 2003).

La educación ética contable habrá de jugar un importante papel en la disminución de las oportunidades de fraude y en su prevención, en tanto los contables enfrentan situaciones que los ponen frente a decisiones que pudieran reñir con las reglas del Código de Ética (Dellaportas, 2013).

Dada la gran influencia del gerencialismo académico, es necesario reconocer el giro práctico que la educación contable ha tomado en gran parte de instituciones de formación profesional, orientando la enseñanza (y por tanto el aprendizaje) de la ética, a la consulta y divulgación específica y única del Código de Ética de la IFAC (por ser el código imperante en gran parte de la esfera global) en desmedro de la reflexión profesional desde la ética de la virtud. Así, nos unimos a la mirada crítica de autores como Puxty, Sikka y Willmott (1994), y Cameron y O’Leary (2015) que reclaman una mirada que trascienda el componente legal de los códigos y que incluso vaya más allá del dilema moral y se pregunte por las bases fundamentales. Esta crítica se extiende a una cantidad cada vez más ingente de trabajos académicos que abordan la ética desde perspectivas más funcionalistas que parten de considerar los códigos como base del análisis, por ejemplo en el nivel de cumplimiento del código o en su influencia en la actuación profesional (Bulo *et al.*, 2020; Fatemi y Hasseldine, 2020), situadas en la comparación entre códigos –como el de AICPA e IFAC o IFAC con otros códigos en Europa– (p. ej., Spalding Jr. y Lawrie, 2019; Clements *et al.*, 2009) o enfocadas en el análisis de amenazas que presenta el código IFAC (Ilemona y Nwite, 2021).

De esa manera, en la siguiente sección se presenta una propuesta que recoge planteamientos de la ética tomando distintos referentes y dimensiones que podrían ayudar a repensar las mallas curriculares y las formas de concebir la problematización de la ética en los programas de estudio.

### 3. UNA PROPUESTA DE FORMACIÓN ÉTICA PARA LOS CONTABLES: BASES PARA UN MARCO CONCEPTUAL DE UNA ÉTICA CONTABLE (MCEC)

De las secciones anteriores podemos colegir que hay dos elementos clave para lograr la excelencia del desempeño profesional contable: idoneidad técnica y comportamiento moral correcto. Es imposible lograr ese propósito aristotélico de un contable excelente si faltase cualquiera de los dos factores. También hemos tenido la posibilidad de reconocer que en la profesión contable no se presenta una situación de excelencia, y que las diferencias en la formación son evidentes, así los organismos que orientan la profesión hayan tenido la intención de unificar criterios a nivel internacional y su influencia como regulador sea la tendencia más reconocida en el mundo.

Además, se ha constatado que el componente ético en la formación profesional contable también presenta notables diferencias, con una variedad de metodologías y estrategias de enseñanza que no han logrado modificar favorablemente el estado moral de los contables, a juzgar por la reiteración de los escándalos financieros y los fraudes a través del tiempo, con la participación de contables en diferentes instancias, algunos de ellos privados de libertad como castigo por la comisión de delitos acompañada de su débil ética.

Para dar oportuna y adecuada respuesta a la situación descrita es preciso emprender una reforma educativa que aproveche virtuosamente todas las estrategias y fórmulas exitosas probadas en diferentes geografías, brevemente reseñadas atrás. Esto se lograría mediante el diseño de un Marco Conceptual para una Ética Contable (MCEC), que logre postular sinérgicamente los diferentes elementos analizados en las secciones anteriores.

Las bases del MCEC comprenden tres pilares: los fines, los medios y los resultados. Los fines se concretan en unos objetivos que se apoyan en los diversos sistemas éticos que ha de conocer el contable: una ética personal, una ética profesional, una ética política y una ética ambiental, cada una de ellas integrada con todo el bagaje cognoscitivo acumulado a través de la historia de la humanidad, legado de nuestros mejores representantes del género humano.

Los medios representan la gama de estrategias que se pueden diseñar institucionalmente para lograr los fines. En las bases del MCEC que se requiere están los medios, una recopilación de las mejores prácticas que han funcionado en diversos países, extractadas de las más importantes publicaciones académicas de la profesión contable, como se puede verificar en las referencias aportadas al final de este documento y en los diferentes apartados del mismo (Sheehan y Schmidt, 2015).

El tercer pilar de las bases señaladas para el MCEC son los resultados, que se sintetizan con la expresión “Un ser humano integral”, como la realización de las buenas intenciones mediante acciones concretas en un trabajo sincronizado entre las instituciones y los contables, donde los beneficiados son todos los afectados con el desarrollo profesional.

Vale la pena explicar que el pilar de los medios ha de gozar de dos cualidades fundamentales: flexibilidad y pertinencia metodológica. La primera por cuanto no se puede pretender la uniformidad en una disciplina tan compleja como la ética que, como se pudo comprobar a lo largo del presente trabajo, presenta particularidades y diferencias que atienden factores demográficos, ideológicos, geográficos, religiosos, culturales y, en general, la rica diversidad de la sociedad y, por el contrario, hay que tener la habilidad de formular programas de formación considerando tales condiciones. Algo similar sucede con la pertinencia, para no cometer el error de llevar a comunidades contables programas sin ninguna adaptación o ajuste, creyendo ilusamente que como funciona en un lugar habrán de funcionar en todas partes.

Como los buenos jugadores de ajedrez que a falta de algo mejor aplican reglas básicas y convencionales (Hargrove, 1985; Wittgenstein, 1976; Kasparov, 2008; Sartre, 2007), los profesionales contables deberían asumir una actitud ética cuando enfrenten situaciones complejas y esto se logra conociendo muy bien las reglas que contiene el Código de Ética para aplicarlas oportunamente cuando no se encuentren principios que recomienden algo mejor.

La proposición del párrafo precedente implica que los contables se deben formar en ética con tanta idoneidad como lo hacen en los aspectos y competencias técnicas. Para lograrlo es indispensable que la universidad y las agremiaciones asuman el compromiso de formar sus pupilos en las virtudes que colman la excelencia en todas las facetas del contable, como persona, profesional, ser social y ser político, tal como se aprecia en la figura 1.

La forma lógica y propositiva de alcanzar la aspiración de excelencia de un contable pasa por la inclusión institucional de tales fines en la plataforma estratégica de las instancias organizativas correspondientes (Ratzinger y Gray, 2015). Si en la misión, en la visión y en los planes de las universidades, de los programas académicos, de los organismos gremiales y de las firmas, se contemplan tales elementos, se incluyen y se ponen en marcha tales propósitos, la excelencia comenzará su marcha.

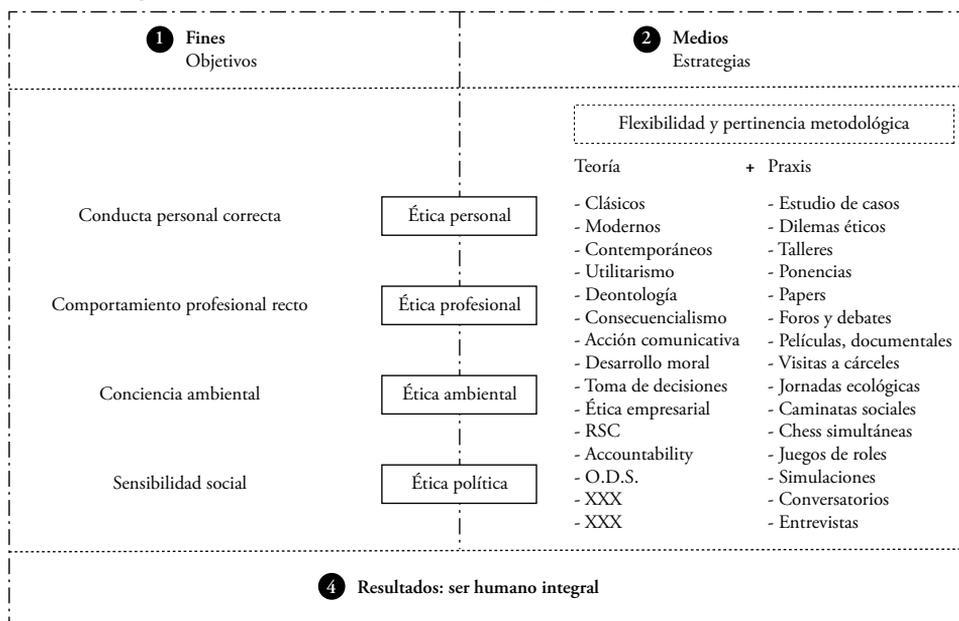
Nótese que el componente ético no sólo se ha ampliado con referencia a lo que ha sido tradicional, cuando apenas tenemos un Código de Ética y una fundamentación con la ética clásica, sino que se trata de darle la importancia mínima necesaria al humanismo, para que el contable irradie las mejores virtudes y sea el motor de una sociedad que urge cambios radicales en su forma de vivir, pues lamentablemente ha sido corrompida por la ambición, el dinero fácil, la crematística y la desigualdad económica, causas obvias de la pobreza y la infelicidad.

El análisis y la discusión adelantadas en esta revisión de la ética contable nos permiten afirmar de manera contundente que, además de poderse enseñar –y aprender–, la ética ha de estar presente en forma significativa en los programas universitarios de formación del contable y en las actividades gremiales de capacitación y actualización. Así se da respuesta a la pregunta de investigación que orientó este trabajo.

Pero queda una inquietud correlacionada que se puede plantear con una nueva pregunta: ¿cuál debe ser el perfil del educador de Ética Contable? En la revisión

realizada no encontramos muchas pistas para resolver esta pregunta y por tanto se abre un camino de investigación nuevo (Boyce, 2008). En la Grecia antigua se decía que el mejor maestro de la virtud es el ejemplo, de forma que ¿cuál y cómo ha de ser el mejor maestro de ética en nuestros tiempos? Porque si miramos las noticias y lo que pasa en nuestras organizaciones no hay muy buenos ejemplos y, según Steiner, en moral sólo la vida real del maestro tiene valor como prueba demostrativa (Steiner, 2016).

Figura 1. Bases para un Marco Conceptual de una Ética Contable



Fuente: elaboración propia.

## CONCLUSIONES

La ética debe recibir una buena dosis de atención de la universidad que forma los contables y también de los organismos que gobiernan la profesión. Esta necesaria actitud institucional se debe cristalizar mediante la inclusión en los planes de desarrollo de dichos entes, de actividades permanentes de formación, actualización e innovación de todos los contables que hacen parte de la comunidad académica y profesional contable. Esta es la respuesta mínima que la sociedad espera de las instituciones que regulan la profesión contable ante la reiteración de los escándalos y fraudes que hacen perder la confianza y la credibilidad en la figura contable.

La enseñanza de la ética no se puede reducir ni a la transmisión pasiva de los fundamentos de los clásicos a través de la historia, ni a recitar las reglas de los códigos de ética profesionales. Se ha demostrado que urgen metodologías novedosas,

y que es necesario organizar toda una variedad de estrategias pedagógicas que les brinden a los profesionales la oportunidad de mejorar en el razonamiento ético con base en principios. Significa que lo adecuado es una propuesta integrada de teoría y praxis alrededor del sujeto contable, en tanto se pretende lograr su excelencia como persona, profesional, ser social y ser ecológico.

En razón a que el trabajo del profesional contable implica la responsabilidad con la sociedad de generar confianza respecto al desempeño de las organizaciones, el componente ético en sus funciones marca la pauta de la calidad de su trabajo. Pero la ética contable se debe surtir no sólo en la universidad, sino que conviene que los organismos de la profesión mantengan viva la llama del buen comportamiento, lo que se logra mediante permanentes actividades de actualización.

Con la amplia exploración y revisión de literatura realizada se ha constatado que la diversidad metodológica de la enseñanza de la ética a los contables en diversos países, se derrumba el equivocado mito que supone que la ética no se puede enseñar. Incluso se ha comprobado que la innovación pedagógica, la creatividad metodológica y la experimentación en relación con el razonamiento moral de los contables para efectos de los juicios en su quehacer profesional, son una manera efectiva de vincular la ética a la educación contable.

La discusión nos ha arrojado claridad sobre las limitaciones de los códigos de ética para efectos de una toma de decisiones que incluya dilemas éticos que le permitan al contable afrontar las situaciones conflictivas que debe resolver, esto en razón a que dichos códigos se redactan con reglas específicas que pueden diferir de los casos a dirimir y para las que lo pertinente es contar con principios éticos. Esto significa que los contables se deben educar en principios y ello deben propiciarlo la universidad y los organismos reguladores de la profesión.

Se pudo constatar que la mejor manera de aprender a ser ético es mediante la fusión de la teoría con la praxis. Además, una formación ética efectiva es aquella que incluye novedosos instrumentos de intervención que consideren esa dupla virtuosa teoría-práctica.

La experimentación aparece como la metodología de investigación con mayor pertinencia para aprender de la ética contable. Es la mejor pauta para que los profesores de ética y los directivos de los organismos de la profesión, incluidas las firmas de servicios contables, diseñen sus programas de formación, capacitación y actualización en la materia.

El trabajo adelantado resuelve positivamente los interrogantes planteados: ¿se puede enseñar la ética?, y ¿cómo se ha de enseñarse? Y lo hace con fundamento en reflexiones, investigaciones y publicaciones de los expertos más reconocidos en la materia. Pero a lo largo del análisis no se encontraron referencias concretas sobre el responsable de la enseñanza de la ética contable. Esa inquietud sin duda que abre una línea de investigación nueva y que seguramente puede ser tan apasionante como el tema que hemos abordado sobre la ética contable.

El artículo cierra con una breve reflexión sobre las bases para el diseño de un Marco Conceptual de una Ética Contable. Tal propuesta se estructura en tres

componentes: fines, medios y resultados. La discriminación y explicación de tales componentes revela su interacción armónica y unos planteamientos sencillos de asimilar.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aglietta, M., y Reberiou, A. (2009). *El capitalismo financiero a la deriva. El debate sobre el gobierno de empresa*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.
- Apostolou, B., Hassell, J., Rebele, J., y Watson, S. (2010). "Accounting education literature review (2006-2009)", *Journal of Accounting Education*, 28, 145-197, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2011.08.001>.
- Apostolou, B. (2019). "Accounting education literature review (2018)", *Journal of Accounting Education*, 47, 1-27, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2019.02.001>.
- Aristóteles. (2010). "Obra biológica: De partibus animalium; De motu animalium, De incesso animalium", Madrid, Luarna Ediciones, disponible en [http://www.fyl.uva.es/~wfilosof/webMarcos/textos/Textos\\_2013/Aristoteles\\_Obra\\_biologica.pdf](http://www.fyl.uva.es/~wfilosof/webMarcos/textos/Textos_2013/Aristoteles_Obra_biologica.pdf).
- Armstrong, M. B., Ketz, E., y Owsenc, D. (2003). "Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior", *Journal of Accounting Education*, 21(1), 1-16, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(02\)00017-9](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(02)00017-9).
- Báez, F. (2012). "Los escritos perdidos de Aristóteles", *A Parte Rei: Revista de Filosofía*, 1-14, disponible en <http://serbal.pntic.mec.es/~cmunoz11/perdido.pdf>.
- Bakre, O. (2006). "Accounting education, training and the profession in the Commonwealth Caribbean: Integration or internationalisation?", *Accounting Forum*, 30(3), 285-313, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2006.07.001>.
- Bakre, O. (2007). "The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria", *Accounting Forum*, 31(1), 277-303, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2007.06.001>.
- Bazerman, M., y Sezer, O. (2016). "Bounded awareness: Implications for ethical decision making", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 136, 95-105, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2015.11.004>.
- Bonk, C. J., y Smith, G. S. (1998). "Alternative instructional strategies for creative and critical thinking in the accounting curriculum", *Journal of Accounting Education*, 16(2), 261-293, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(98\)00012-8](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(98)00012-8).
- Boyce, G. (2008). "The social relevance of ethics education in a global(ising) era: From individual dilemmas to systemic crises", *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 255-290, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.09.008>.
- Boyce, G., Venkateshwaran, N., Greer, S. y Blair, B. (2019). "Taking the pulse of accounting education reform: liberal education, sociological perspectives, and exploring ways forward", *Accounting Education*, 28(3), 274-301, disponible en <https://doi.org/10.1080/09639284.2019.1586552>.
- Brandon, D., Kerler III, W., Killough, L., y Mueller, J. (2007). "The joint influence of client attributes and cognitive moral development on students' ethical judgments", *Journal*

- of *Accounting Education*, 25 (1-2), 59-73, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2007.03.001>.
- Bulo, A., Mahaluça, F., Vilanculos, A., Mabjaia, E., Maite, A., Macuacua, J., y Manhique, O. (2020). "Analysis of the level of compliance with the code of ethics in accounting profession", *Journal of Accounting and Taxation*, 12(3), 108-117, disponible en <https://doi.org/10.5897/JAT2020.0397>.
- Burns, C. (2006). "The evolution of a graduate capstone accounting course", *Journal of Accounting Education*, 24(2-3), 118-133, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2006.07.005>.
- Cameron, R. A., y O'Leary, C. (2015). "Improving Ethical Attitudes or Simply Teaching Ethical Codes? The Reality of Accounting Ethics Education", *Accounting Education: an International Journal*, 24(4), 275-290, disponible en <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1036893>.
- Caride, J. A. (2004). "Educación ambiental, desarrollo y pobreza: estrategias para "Otra" globalización", *Reunión Internacional de Expertos en Educación Ambiental*, Santiago de Compostela, Centro Nacional de Educación Ambiental (CENAM), 165-178.
- Carmona, S. (2013). "Accounting curriculum reform? The devil is in the detail", *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 113-119, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.03.004>.
- Casparly, W. (1991). "Ethical Deliberation as Dramatic Rehearsal: John Dewey's Theory", *Educational Theory*, 41(2), 175-188, disponible en <https://doi.org/10.1111/j.1741-5446.1991.00175.x>.
- Cataldo, G. (1989). "Paideia y Physis", *Revista ITER* (1), 263-270, disponible en <http://revistas.umce.cl/index.php/iter/article/view/1847>.
- Chabrak, N., y Daidj, N. (2007). "Enron: Widespread myopia", *Critical Perspectives on Accounting*, 18(5), 539-557, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.10.004>.
- Chabrak, N., y Craigh, R. (2013). "Student imaginings, cognitive dissonance and critical thinking", *Critical Perspectives on Accounting*, 24 (2), 91-104, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.07.008>.
- Cicerón, M. T. (1997). *Tratado de la República*, México, Porrúa.
- Clements, C., Neill, J., y Scott, O. (2009). "The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics", *Journal of Business Ethics*, 90, 383-391, disponible en <https://doi.org/10.1007/s10551-010-0417-1>.
- Coenenberg, A. G., y Kai-Uwe, A. H. (1999). "Accounting education for professionals in Germany – current state and new challenges", *Journal of Accounting Education*, 17(4), 367-390, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(99\)00026-3](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(99)00026-3).
- Cohen, J. (1997). "Flexible scheduling in public accounting", *Journal of Accounting Education*, 15(1), 145-158, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(96\)00037-1](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(96)00037-1).
- Convery, S. y Outslay, E. (2012). "Assessing professional ethics in tax: A case on uncertain tax positions". *Journal of Accounting Education*, 30(1), 80-99, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2012.06.013>.

- Crawford, L., Helliard, C., Monk, E. y Stevenson, L. (2011). "SCAM: Design of a learning and teaching resource", *Accounting Forum*, 35(1), 61-72, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.acfor.2010.08.008>.
- Dellaportas, S. (2013). "Conversations with inmate accountants: Motivation, opportunity and the fraud triangle", *Accounting Forum* 37(1), 29-39, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.acfor.2012.09.003>.
- Dellaportas, S. y Hassall, T. (2013). "Experiential learning in accounting education: A prison visit", *The British Accounting Review*, 45(1), 24-36, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.005>.
- Dillard, J., y Vinnari, E. (2017). "A case study of critique: Critical perspectives on critical accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 88-109, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.09.004>.
- Dombrowski, R., Smith, K. y Wood, B. (2013). "Bridging the education-practice divide: The Salisbury University auditing internship program", *Journal of Accounting Education*, 31(1), 84-106, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2012.12.003>.
- Dostoevski, F. (2013). *Crimen y castigo*, Alianza Editorial.
- Everett, J. y Tremblay, M.-S. (2014). "Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field", *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 181-196, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.10.002>.
- Fatemi, D. y Hasseldine, J. (2020). "The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice", *Journal of Business Ethics*, 164, 133-149, disponible en <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4081-1>.
- Fatemi, D., Hasseldine, J. y Hite, P. (2014). "The impact of professional standards on accounting judgments: The role of availability and comparative information", *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 26-39, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2014.02.003>.
- Fernández, M. (2011). "Constructing new accountants: The role of sustainability", *Spanish Accounting Review*, 14, 241-265, disponible en [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(11\)70034-6](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(11)70034-6).
- Fordham, D. (2012). "Applying a real-world fraud to multiple learning objectives: Considerations and an example from the systems course", *Journal of Accounting Education*, 30(3-4), 325-354, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2012.09.005>.
- Franzé, J. (2011). "Si Dios ha muerto ¿todo está permitido? Strauss, Weber y Schmitt revisitados", *Revista de Estudios Políticos*, (153), 151-179, disponible en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3735821.pdf>.
- Freeman, E., Dunham, L., Fairchild, G. y Parmar, B. (2014). "Leveraging the Creative Arts in Business Ethics Teaching", *Journal Business Ethics*, 131, 519-526, disponible en <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2479-y>.
- Fuerman, R. (2004). "Accountable accountants", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6-7), 911-926, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.03.003>.
- Gebreiter, F. (2022). "A profession in peril? University corporatization, performance measurement and the sustainability of accounting academia", *Critical Perspectives on Accounting*, 87, 1-14, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102292>.

- Gendron, Y. y Spira, L. (2010). "Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen", *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 275-300, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.09.001>.
- Gilbertson, D. y Herron, T. (2014). "Including audit regulation in the accounting curriculum", *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 118-131, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2014.02.013>.
- Gómez, C. (2007). *Doce textos fundamentales de la ética del siglo XX*, Madrid, Alianza Editorial.
- Guffey, y McCartney, M. (2008). "The Perceived Importance of an Ethical Issue as a Determinant of Ethical Decision-making for Accounting Students in an Academic Setting", *Accounting Education: an International Journal*, 17(3), 327-348, disponible en <https://doi.org/10.1080/09639280701272666>.
- Hamilton, S. (2013). "Exploring professional identity: The perceptions of chartered accountant students", *The British Accounting Review*, 45(1), 37-49, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.12.002>.
- Haniffa, R. y Hudaib, M. (2007). "Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16 (2), 179-206, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2007.06.003>.
- Hargrove, E. (1985). "The role of rules in ethical decision making", *Inquiry: An Interdisciplinary Journal of Philosophy*, 28(1-4), 3-42, disponible en <https://doi.org/10.1080/00201748508602046>.
- Haywood, E. y Wygal, D. (2009). "Ethics and professionalism: Bringing the topic to life in the classroom", *Journal of Accounting Education*, 27(2), 71-84, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2009.11.001>.
- Heinz, P., Patel, C. y Hellmann, A. (2013). "Some theoretical and methodological suggestions for studies examining accountants' professional judgments and earnings management", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 29 (2), 299-311, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2013.09.002>.
- Holtzblatt, M. y Tschakert, N. (2011). "Expanding your accounting classroom with digital video technology", *Journal of Accounting Education*, 29(2-3), 100-121, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2011.10.003>.
- Houssaye, J. (2003). *Cuestiones pedagógicas: una enciclopedia histórica*, Siglo XXI.
- Howieson, B. (2003). "Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?", *The British Accounting Review*, 35(2), 69-103, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0890-8389\(03\)00004-0](https://doi.org/10.1016/S0890-8389(03)00004-0).
- Ilemona, S. A. y Nwite, S. (2021). "Accounting Code of Ethics: Severity Analysis of Threats to", *Journal of Finance and Accounting*, 9(1), 16-22, disponible en <http://dx.doi.org/10.11648/j.jfa.20210901.13>.
- Ivancevich, J., Konopaske, R. y Gilbert, J. (2008). "Formally shaming white-collar criminals", *Business Horizons*, 51(5), 401-410, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2008.03.005>.

- Jenne, S. (1998). "Homerun baseball products, Inc: Defective products", *Journal of Accounting Education*, 16(1), 163-177, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(98\)00008-6](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(98)00008-6).
- Jonson, E., McGuire, L. y O'Neill, D. (2014). "Teaching Ethics to Undergraduate Business Students in Australia: Comparison of Integrated and Stand-alone Approaches", *Journal Business Ethics*, 132, 1-15, disponible en <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2330-5>.
- Kaidonis, M. (2004). "Teaching and learning critical accounting using media texts as reflexive devices: conditions for transformative action or reinforcing the status quo?", *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (4-5), 667-673, disponible en [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00053-4](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00053-4).
- Kant, I. (2003). "Crítica de la razón práctica", disponible en [http://www.manuelosses.cl/VU/kant%20Immanuel\\_Critica%20de%20la%20razon%20practica.pdf](http://www.manuelosses.cl/VU/kant%20Immanuel_Critica%20de%20la%20razon%20practica.pdf).
- Kasparov, G. (2008). *Cómo la vida imita al ajedrez*, Grijalbo.
- Kohlberg, L. (2003). *Psicología del desarrollo moral*, Desclée de Brouwer.
- LaSalle, R. (1997). "Presentation order effects on accounting students' ethical judgments", *Journal of Accounting Education*, 15(1), 19-38, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(96\)00047-4](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(96)00047-4).
- LaSalle, R. (2007). "Effects of the fraud triangle on students' risk assessments", *Journal of Accounting Education*, 25(1-2), 74-87, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2007.03.002>.
- Leauby, B. y Brazina, P. (1998). "Concept Mapping: Potential uses in Accounting Education", *Journal of Accounting Education*, 16(1), 123-138, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(98\)00006-2](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(98)00006-2).
- Lehman, C. y Okcabol, F. (2005). "Accounting for crime", *Critical Perspectives on Accounting*, 16(5), 613-639, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.003>.
- Lehman, G. (2014). "Moral will, accounting and the phronemos", *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 210-216, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.10.004>.
- Lord, A. (2004). "ISACA model curricula 2004", *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(2), 251-265, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.acinf.2004.04.004>.
- Lowa, M., Davey, H. y Hooper, K. (2008). "Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges", *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.05.010>.
- Machado de Almeida, B. (2015). "Empirical observation of the criteria for independence in auditing: Perception of auditors and teachers", *Tékhne Review of Applied Management Studies*, 13(1), 12-24, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2015.07.001>.
- Marcos, A. (2010). "Introducción y notas críticas", en *Aristóteles, Obra biológica: De Partibus Animalium, De Motu Animalium, De Incessu Animalium*, Luarna Ediciones, pp. 365.
- Marnet, O. (2007). "History repeats itself: The failure of rational choice models in corporate governance", *Critical Perspectives on Accounting*, 18(2), 191-210, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.11.010>.

- Martínez, A. (1980). “La ética de Sócrates y su influencia en el pensamiento occidental”, *Baética: Estudios de Arte, Geografía e Historia* (3), 317-334, disponible en <https://doi.org/10.24310/BAETICA.1980.v0i3.990>.
- McEnroe, J. y Pitman, M. (2003). “An analysis of the accounting profession’s oligarchy the auditing standards board”, *Research in Accounting Regulation*, 16, 29-44, disponible en [https://doi.org/10.1016/S1052-0457\(02\)16002-4](https://doi.org/10.1016/S1052-0457(02)16002-4).
- Mill, J. S. (2001). “Sobre la libertad”, en V. Camps. *Introducción a la filosofía política*, Crítica.
- Mintz, S. (2006). “Accounting ethics education: Integrating reflective learning and virtue ethics”, *Journal of Accounting Education*, 24(2-3), 97-117, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2006.07.004>.
- Morrison, M. (2004). “Rush to judgment: the lynching of Arthur Andersen y Co.”, *Critical Perspectives on Accounting*, 15(3), 335-375, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.001>.
- Murphy, P. (2012). “Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting”, *Accounting, Organizations and Society*, 37(4), 242-259, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.04.002>.
- Neesham, C. (2014). “Leverage Points in Business Ethics Education: A Virtual Symposium”, *Journal Business Ethics Education*, 131, disponible en <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2472-5>.
- Ocampo, E. y Ortega, J. (2013). “Expanding the perspective and knowledge of the accounting curriculum and pedagogy in other locations: The case of Mexico”, *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 145-153, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.07.002>.
- Pastré, O. y Vigier, M. (2009). *El capitalismo desorientado. Seis años después de Enron: la nueva cara de los capitalismos*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.
- Platón. (1871). “Menón”, en Platón, *Diálogos*, Patricio de Azcárate.
- Ponemon, L. (1993). “Can ethics be taught in accounting?”, *Journal of Accounting Education*, 11(2), 185-209, disponible en [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(93\)90002-Z](https://doi.org/10.1016/0748-5751(93)90002-Z).
- Puxty, A., Sikka, P. y Willmott, H. (1994). “(Re)forming the circle: education, ethics and accountancy practices”, *Accounting Education*, 3(1), 77-92, disponible en <https://doi.org/10.1080/09639289400000006>.
- Raar, J. (2009). “The new global accounting community: Rationale for dialogue to establish its accountability”, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(4), 509-527, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.08.001>.
- Ratzinger, N. y Gray, G. (2015). “Moving toward a learned profession and purposeful integration: Quantifying the gap between the academic and practice communities in auditing and identifying new research opportunities”, *Journal of Accounting Literature*, 35, 77-103, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2015.10.002>.
- Rebele, J., Apostolou, B., Buckless, F., Hassell, J., Paquette, L. y Stout, D. (1998). “Accounting Education Literature Review (1991-1997) Part II Students Education a Technology Assessment and Faculty Issues”, *Journal of Accounting Education*, 16(2), 179-245, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(98\)00010-4](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(98)00010-4).

- Riordan, D. y Sullivan, C. (1998). "A moral perspective of the 150-hour requirement", *Journal of Accounting Education*, 16(1), 53-64, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0748-5751\(98\)00002-5](https://doi.org/10.1016/S0748-5751(98)00002-5).
- Roybark, H. (2008). "Educational interventions for teaching the new auditor independence rules", *Journal of Accounting Education*, 26(1), 1-29, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2007.10.001>.
- Rutledge, R. y Karim, K. (1999). "The influence of self-interest and ethical considerations on managers' evaluation judgments", *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), 173-184, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00027-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00027-0).
- Sangster, A., y Greg, B. (2020). "Insights into accounting education in a COVID-19 world", *Accounting Education*, 29(5), 431-562, disponible en <https://doi.org/10.1080/09639284.2020.1808487>.
- Saravanamuthu, K. y Filling, S. (2004). "A critical response to managerialism in the Academy", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4-5), 453-452, disponible en [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00037-6](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00037-6).
- Saravanamuthu, K. (2004). "Gold-collarism in the Academy: the dilemma in transforming bean-counters into knowledge consultants", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4-5), 587-607, disponible en [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00048-0](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00048-0).
- Sartre, J. P. (2007). "El existencialismo es un humanismo", en C. Gómez. *Doce textos fundamentales de la Ética del siglo XX*, Alianza Editorial.
- Sheehan, N. y Schmidt, J. (2015). "Preparing accounting students for ethical decision making: Developing individual codes of conduct based on personal values", *Journal of Accounting Education*, 33(3), 183-197, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2015.06.001>.
- Sholihin, M., Candra, R., Yuniarti, N. e Ilyana, S. (2020). "A new way of teaching business ethics: The evaluation of virtual reality-based learning media", *The International Journal of Management Education*, 18(3), 1-13, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.ijme.2020.100428>.
- Spalding Jr., A. y Lawrie, G. (2019). "A Critical Examination of the AICPA's New "Conceptual Framework" Ethics Protocol", *Journal of Business Ethics*, 155, 1135-1152, disponible en <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3528-0>.
- Steiner, G. (2016). *Lecciones de los maestros*, Ediciones Siruela.
- Sweeney, J. y Roberts, R. (1997). "Cognitive moral development and auditor independence", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (3-4), 337-352, disponible en [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00025-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00025-6).
- Vallaes, F. (2003). "Orientaciones para la enseñanza de la ética, el capital social y el desarrollo en las universidades latinoamericanas", *Revista Venezolana de Gerencia*, 8(21), 38-73, disponible en <http://www.redalyc.org/pdf/290/29002103.pdf>.
- Vinson, J., Curtis, M., Conover, T. y Chui, L. (2020). "Ethical relativism in accounting: A cross-cultural examination of the influence of culture and risk-taking propensity on ethical decision-making", *Journal of Internacional Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 1-15, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100350>.

- Watson, S., Apostolou, B., Hassell, J. y Webber, S. (2007). "Accounting education literature review (2003-2005)", *Journal of Accounting Education*, 25(1-2), 1-58, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2007.01.001>.
- Weisbrod, E. (2009). "The role of affect and tolerance of ambiguity in ethical decision making", *Advances in Accounting*, 25(1), 57-63, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2009.02.011>.
- West, A. (2017). "The ethics of professional accountants: an Aristotelian perspective", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 328-351, disponible en <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2015-2233>.
- Wittgenstein, L. (1976). *Los cuadernos azul y marrón*, Editorial Tecnos.
- Wygal, D. (2015). "Reflections on pathways to teaching, learning and curriculum community relationship building", *Journal of Accounting Education*, 33(4), 257-293, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2015.09.002>.
- Young, J. y Annette, M. (2009). "Cultivating imagination: Ethics, education and literature", *Critical Perspectives on Accounting*, 20(1), 93-109, disponible en <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.03.003>.
- Zeta, R. (18 de diciembre de 2012). "La ética no se enseña, se aprende y se practica", disponible en <http://analisisdemedios.blogspot.com.es/2012/12/la-etica-no-se-ensena-se-aprende-y-se.html>.
- Zhang, T., Fletcher, P., Gino, F. y Bazerman, M. (2015). "Reducing bounded ethicality: How to help individuals notice and avoid unethical behavior", *Organizational Dynamics*, 44(4), 310-317, disponible en <https://psycnet.apa.org/doi/10.1016/j.orgdyn.2015.09.009>.