

***Universidad de Buenos Aires***

***Facultad de Ciencias Económicas***

***Escuela de Estudios de Posgrado***

***Maestría en Contabilidad Internacional***

***Trabajo Final de Maestría***

***Educación universitaria para el contador:***

***La convergencia normativa internacional y el contexto  
latinoamericano***

***PROPUESTA DE HERRAMIENTAS POTENCIADORAS PARA LAS BASES ÉTICA Y PRAGMÁTICA DE  
LA FORMACIÓN***

**Maestrando. José Rafael Núñez Herrera**

**Directora. Elsa Beatriz Suarez Kimura**

**2015**

# ÍNDEX

1	INTRODUCCIÓN.....	4
2	OBJETIVOS .....	8
2.1	Objetivo general.....	8
2.2	Objetivos específicos .....	8
3	HIPÓTESIS .....	8
4	METODOLOGÍA .....	8
5	FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES: IFAC/IAESB.....	9
5.1	ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO .....	9
5.2	CUERPO NORMATIVO.....	10
5.3	Sobre el grado de adopción de las Normas de IFAC.....	18
5.4	Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica .....	20
5.5	Conclusiones sobre la adopción e implementación de las Normas Internacionales .....	22
6	CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO / UNCTAD .....	24
6.1	ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO .....	24
6.2	CUERPO NORMATIVO.....	24
6.3	Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica .....	27
7	ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD.....	28
7.1	ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO .....	28
7.2	CUERPO NORMATIVO.....	28
7.3	Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica .....	29
7.3.1	La movilidad estudiantil y la importancia de un currículum homogéneo .....	29
7.4	Otros documentos AIC.....	31
7.5	XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad .....	32
7.6	Tesis doctoral de José Petrúngaro.....	33
7.7	Otros documentos de los participantes de la comisión .....	35
8	PROYECTO COMMON CONTENT.....	36
8.1	ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO .....	36
8.2	CUERPO NORMATIVO.....	38
8.3	Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica .....	43

8.4	Portabilidad de calificaciones Common Content .....	44
9	PROYECTO TUNING LATINOAMÉRICA .....	45
9.1	ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO .....	45
9.2	CUERPO NORMATIVO .....	47
9.3	Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica .....	47
10	CONCLUSIONES .....	48
10.1	Conclusiones sobre las normas de educación de IFAC, los esfuerzos internacionales y la práctica ética en la profesión .....	48
10.2	Conclusiones sobre la necesidad de una formación ética pragmática.....	49
11	JUICIOS SOBRE LA MOVILIDAD PROFESIONAL.....	52
12	RECOMENDACIONES Y PROPUESTAS .....	54
13	Reflexión final – Opinión sobre una posible discordancia contador, capitalismo e interés público.....	55
14	ANEXO I.....	56
15	GLOSARIO .....	58
16	BIBLIOGRAFÍA.....	59

# 1 INTRODUCCIÓN

La educación (latín *educere* – extraer; *educare* – formar) se puede definir como el proceso de transmitir conocimientos, valores, formas, formar hábitos o inculcar actitudes. La educación es fundamental para la sociedad por cuanto es el medio que tenemos para obtener los resultados sociales que buscamos. Si bien estos (resultados) pueden ser una multiplicidad dependiendo de la ética del instructor o su experiencia, esto es aún una discusión aparte, no resuelta humanamente. Sin embargo, culturalmente, existe una aproximación a un consenso sobre qué actitudes queremos en los miembros de nuestra sociedad y para el logro del contrato social implícito que perseguimos mediante nuestras leyes y costumbres en occidente, el medio único es la educación.

En paráfrasis de la concepción de la teoría pedagógica del Constructivismo para Mavilo Calero (2008)<sup>1</sup>, cuyo postulado principal es que el alumno debe ser acreedor de herramientas que le permitan construir sus propios procedimientos para resolver un problema, se establece que una persona considerando sus aspectos cognitivos, sociales y afectivos, se construye cotidianamente como resultado de una interacción de dos factores siendo estos el ambiente y sus disposiciones internas. Consecuentemente, el conocimiento es una construcción humana producto de los juicios y estos son producto, a su vez, de la representación de la nueva información de cada mente más la actividad interna o externa que se desarrolla al respecto. Así, se generan entonces las competencias que permiten generalizar y aplicar lo aprendido a cada situación nueva.

Siendo de esta forma y en estricta aplicación de una concepción utilitarista para el conocimiento técnico profesional, parecería lo más lógico el buscar una formación generalista, en el sentido de que se debe proveer al individuo de las “leyes” o fundamentos que deberán regir un campo de acción, sumado a estudios específicos de casos para que un profesional pueda desarrollar competencias y pueda aplicar su conocimiento en situaciones definidas, resolver problemas y elegir caminos.

Esto no es un postulado novedoso sino que viene siendo planteado ya desde la Mayéutica, método desarrollado por (o atribuido por medio de Platón a) Sócrates hacia el siglo IV antes de Cristo, siendo las raíces griegas de este término traducibles como “arte de dar a luz”. Es decir, el individuo produce en sí mismo el conocimiento, se ilumina en la producción de lo intelectual y en el campo profesional, esta iluminación tiene como objeto la aplicación pragmática de lo aprendido, en búsqueda de un desarrollo de la sociedad en un contexto histórico determinado; este conocimiento procede de la relación de lo interior del sujeto, suma de sus experiencias, en conjunción con el estímulo ambiental. Esta formación debe abarcar diversos campos, una vez logrado el conocimiento técnico, debe siempre acompañarse de una aplicación ética. Esta ética, llamada deontología al aplicarse al ejercicio profesional, también debe ser aprendida, puesto que más allá de lo instintivo, no existe ciencia infusa alguna.

En su publicación *Outliers*<sup>2</sup>, Maclom Gladwell (2013) plantea las causas de éxito de muchos profesionales (en el sentido etimológico de la palabra<sup>3</sup>) y lo atribuye a las características no solo individuales sino a la afectación económica, familiar y social, es decir, a la interacción con el

---

<sup>1</sup> Calero, Mavilo (2008). *Constructivismo Pedagógico: Teorías y Aplicaciones Básicas*. Alfaomega Grupo Editor, México

<sup>2</sup> Gladwell, Malcom (2013). *Outliers*, Back Bay Books, Estados Unidos de Norteamérica

<sup>3</sup> Del lat. *professionis*, profesar, mantener una creencia, un sentimiento o ejercer una actividad

ambiente social, cultural y natural de cada persona en conjunto con las primeras, para lograr el éxito económico profesional. No es necesario ser naturalmente superdotados como para alcanzar este éxito y el éxito personal con ética, deviene en éxito social general.

*“The relationship between success and IQ works only up to a point. Once someone has reached an IQ of somewhere around 120, having additional IQ points doesn’t translate into any measurable real-world advantage<sup>4</sup>” (p. 79)*

*La relación entre el éxito y el Coeficiente Intelectual (CI) funciona solo hasta cierto punto. Una vez que una persona alcanza un CI de alrededor de 120, tener puntos adicionales de CI no se traducen en ninguna ventaja medible en el mundo real<sup>5</sup>*

Para el autor de este texto célebre ensayo sociológico-educacional, el éxito económico profesional, no estará ligado directamente con la capacidad intelectual o no es un único factor. El corolario de lo expuesto es que más allá de la existencia de nutridos y detallados planes de estudio curriculares o altas calificaciones en las materias de estos planes, una persona está sujeta a muchos más factores para alcanzar el éxito y este dependerá más de la **cantidad de práctica de cada individuo más que de su formación teórica**, que es el ámbito donde realmente se produce una asimilación del aprendizaje y evidentemente, al sentido deontológico que el individuo decida imprimir en su accionar profesional. Entonces existirá una aptitud técnica, sin embargo, la dirección en la cual se aplique esta, dependerá de la formación ética del profesional. Así se muestra en el recorrido que hacen McLean y Elkind (2004)<sup>6</sup> detallando cómo los profesionales de los más brillantes, trabajaban para la desaparecida Enron y sin embargo este conocimiento y capacidad técnica se utilizó en detrimento del beneficio social, teniendo el desenlace de dominio público. Por tanto, la idea central de este trabajo es nutrir estas dos áreas de formación desde la Universidad, en pro del beneficio social general, antes que el beneficio individual. Pero, ¿es este el fin del sistema capitalista? ¿Es así como el mundo actual se desarrolla?

En el ejercicio profesional, la falta de formación ética, finalmente se refleja en casos del tipo Enron, crisis financieras como la del 2008 en Estados Unidos de Norteamérica, caídas generales de sistemas financieros (Argentina 2001, Ecuador 1999 por citar un par muy cercanos en Latinoamérica), informes de auditoría que califican de forma sobresaliente y de acuerdo a las normas a la situación financiera de empresas que súbitamente se ven quebradas arrastrando a buena parte de la sociedad a un caos financiero, donde ahorros encomendados en forma de acciones de estas empresas, inversiones en otras entidades financieras o comunes cuentas corrientes en bancos, desaparecen de la noche a la mañana fraccionando la sociedad.

Este trabajo buscará establecer los puntos comunes de la convergencia normativa internacional, su aplicación en el contexto latinoamericano y tratará de hacer hincapié en que dos fuentes son básicas más allá de conocimientos teóricos económicos en los profesionales contables siendo estos la ética y la formación mediante la práctica.

En esta misma vía, se debe señalar ya a nivel normativo que el estado de avance en el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, mismo que lleva décadas de

---

<sup>4</sup> Gladwell, Malcom (2013). *Outliers*, Back Bay Books, Estados Unidos de Norteamérica (p. 79)

<sup>5</sup> Op cit. Traducción del autor

<sup>6</sup> McLean, Bethany; Elkind, Peter (2004). *The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron*. Estados Unidos de Norteamérica

iniciado<sup>7</sup>, deja entrever que América Latina mantendrá aún una realidad distinta a la de los países que están a la vanguardia de la convergencia normativa, principalmente en el “viejo mundo”. La confluencia global de una normatividad en diversas áreas, además de las que dictan la práctica de la técnica contable, pretendida por el organismo principal que agrupa a los profesionales como es la Federación Internacional de Contadores (IFAC – por sus siglas en inglés) se encuentra bastante avanzado principalmente en Europa<sup>8</sup> pero deberá ser necesariamente inclusivo con América Latina, debido no solo al hecho de que las principales entidades que trabajan con normas globalizadas encuentran atractivo al mercado latinoamericano y consolidan sus Estados Financieros con sus filiales o sucursales latinoamericanas, sino que este mismo organismo aboga por la movilidad profesional. Así pues, el profesional contable debe ser consciente de que la globalización, bajo mi criterio, un proceso iniciado desde el mismo apareamiento del hombre en el planeta (que resurge para derribar barreras nacionalistas en pro de una economía interdependiente), es una realidad cotidiana en la práctica de la profesión y es necesario manejar un lenguaje común entre colegas a nivel internacional, principalmente en cuanto a la práctica ética. El tipo de ética que nos convoca será abordada en el propio trabajo, planteando a la misma como aquella que busca el bienestar social como consecuencia del gregarismo humano.

En Latinoamérica, este proceso (de convergencia normativa internacional) no es desconocido pero podría servirse de una mayor difusión al alumnado y enfocarse en un alineamiento con aquellos que iniciaron la tarea hace tiempo y recorrieron también el camino, con el fin de obtener una mayor coordinación<sup>9</sup>.

Hay que considerar en todo momento que la globalización de la profesión no solo impacta en América Latina a los miembros organizacionales de multinacionales que consolidan Estados Financieros bajo NIIF en la actualidad, sino que los distintos tipos de involucrados (catalogados como *stakeholders*<sup>10</sup> en el campo de la contaduría), varían en un rango muy amplio y transversal, considerando el verdadero impacto de la profesión contable. Bastaría nombrar a los desastres financieros tras el año 2000 y la excusa normativa de que “se realizaron las cosas de acuerdo a normas”<sup>11</sup>, para saber que los contadores pudimos haber alertado a la sociedad sobre el impacto que recibirían sus bolsillos y más allá su calidad de vida o que incluso participamos para que se perpetúen antologías deontológicas en un enfoque del bien común. Es decir, la convergencia

---

<sup>7</sup> Las Normas Internacionales de Contabilidad se dictaron desde 1973, por el entonces IASC – International Accounting Standards Committee

<sup>8</sup> A lo largo de este documento, se abordarán otros esfuerzos y sistemas de enseñanza del Contador, como por ejemplo, el Proyecto Tuning

<sup>9</sup> A la fecha de realización de este trabajo, el Proyecto Tuning Latinoamérica busca la uniformización de currículas donde la del contador se contempla dentro del área de “administración de empresas”; está la propuesta y conclusiones de la Comisión Interamericana de Contabilidad y los esfuerzos individuales de cada una de las Universidades que buscan ofrecer alineación con Normas Internacionales para captar al alumnado

<sup>10</sup> Anglicismo que se traduciría como *Parte Interesada*, una teoría del origen de la palabra habla de los “sostenedores de estacas”, refiriéndose a los tiempos de conquista de tierras en los Estados Unidos de Norteamérica, donde se organizaban carreras en tierras loteadas y para reclamar una parcela, el interesado levantaba el señalador y clavaba su estaca reclamando suya a la chacra

<sup>11</sup> Enron, Worldcom y otras conocidas se auditaron en estricto apego a normas. Más allá, la caída de Lehman Brothers en 2008 llevó inclusive tras los esfuerzos de la normativa Sarbanes Oxley de 2002, nuevamente a una fuerte defensa de parte de Ernst&Young, los auditores de tal institución, a declarar que los Estados respetaban a las normas estadounidenses, a pesar de que es muy factible que conocieran bien el uso de las herramientas Repo 105 y 108 para cambiar los Estados Financieros al momento de los reportes trimestrales

internacional normativa y en especial en el campo de la Educación, no afecta únicamente a la profesión, puesto que nuestra práctica es de interés público.

IFAC define en 2012 al **interés público** como los “*beneficios netos derivados a toda la sociedad, y el rigor en los procedimientos llevados a cabo a nombre de la misma, en relación con toda acción, decisión o política*”<sup>12</sup> (traducción del autor de esta tesis). Y a su vez posteriormente va estableciendo una definición inclusiva de “público” enumerando a la comunidad de inversores, consumidores, proveedores, ciudadanos y contribuyentes de impuestos, así como aquellos buscando estándares de vida sustentables y calidad ambiental para ellos mismos y generaciones futuras, en virtud de vernos involucrados en un contexto socioeconómico como el actual.

Sin importar cuál sea el interesado en los Estados Financieros: el Estado, por la determinación impositiva, el inversor que busca no solo producir ganancia sino que utiliza los mercados de capitales como medio de ahorro (práctica no generalizada en América Latina), el auditor que trabaja en sí por el interés público o el emisor obligado a rendir cuentas, el hecho es que la calidad y **la fiabilidad de la información dependerán finalmente de la formación y del grado de capacidad técnica y ética que tenga el profesional** que elabora esta información y por tanto su educación no es solamente una responsabilidad social ineludible para el Estado y las manos privadas, sino que el establecimiento de lineamientos de formación de los practicantes y académicos actúa en beneficio de la sociedad en general, ante un contexto económico como el actual.

La discusión es amplia y sus repercusiones múltiples. Ante una percepción generalizada y falta de amplitud para llegar a las raíces del impacto de la formación del Contador Público, se analizará si los esfuerzos de convergencia normativa internacional, tienen el suficiente impacto en la formación profesional para que este actúe de forma ética.

---

<sup>12</sup> International Federation of Accountants. (2012). *Policy Position 5: At a Glance*. Estados Unidos de Norteamérica

## **2 OBJETIVOS**

### **2.1 Objetivo general**

Lo que persigue el presente trabajo es:

Identificar las principales proposiciones de formación ética y de práctica profesional en los principales cuerpos normativos internacionales para la formación del contador, determinar si estas son suficientes para que el profesional actúe de forma ética y proponer herramientas que suplan los vacíos en estas áreas.

### **2.2 Objetivos específicos**

- Describir esfuerzos internacionales sobre la educación del contador: Proyecto Common Content, currículum propuesto por Naciones Unidas, normas emitidas por IFAC, pronunciamientos de la Asociación Interamericana de Contabilidad; y concluir sobre sus enfoques sobre la ética y la práctica profesional.
- Establecer si estos esfuerzos actúan en función de una práctica ética de la profesión y propugnan una práctica profesional anterior a la titulación.
- Proponer herramientas aplicables en Latinoamérica en pos de la movilidad profesional, teniendo como base la práctica profesional universitaria y la formación ética.

## **3 HIPÓTESIS**

Las normas internacionales de educación de IFAC para los profesionales de la Contabilidad Internacional, no aseguran una práctica ética óptima de la profesión ni una formación de campo para el ejercicio profesional.

Los esfuerzos para la formación contable internacional, no proponen pragmáticamente en Latinoamérica herramientas que permitan la movilidad profesional.

## **4 METODOLOGÍA**

La hipótesis elegida requiere de un análisis conceptual, comparativo, descriptivo y correlacional, de la normativa internacional con enfoque en la formación ética y la práctica profesional antes de alcanzar el título de contador público o sus equivalentes; su cuestionamiento y análisis crítico en el contexto latinoamericano y la proposición de herramientas categóricas que respondan a la práctica de la Contabilidad Internacional.

La metodología aplicada responde además a un examen transversal de tipo no experimental y se apoya en resultados de trabajos experimentales para arribar a las conclusiones. La interpretación objetiva dentro de los estudios sociales requiere, además, análisis y juicios críticos y las consiguientes propuestas para aportar a la educación del Contador. Como sustento de la base teórica se recurrió a diversas fuentes, a saber, textos, revistas, apuntes, fuentes informáticas e internet.



## 5 FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES: IFAC/IAESB

Este capítulo abordará las normas emitidas por el organismo principal para la preparación de normas de contabilidad, incluyendo aquellas que tienen que ver con la formación del profesional contable, la Federación Internacional de Contadores, IFAC por sus siglas en inglés (International Federation of Accountants)<sup>13</sup>.

En especial para el interés de este trabajo serán las normas 4 y 5 que tratan los *Valores, ética y actitud profesionales*, y, *Requisitos de experiencia práctica*, respectivamente. A continuación se hace un repaso de la estructura y las normas emitidas por esta institución.

### 5.1 ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO

#### Consejo Internacional de Estándares o normas para la Educación en Contabilidad – IAESB

El Consejo Internacional de Estándares para la Educación en Contabilidad, IAESB por sus siglas en inglés es un cuerpo que se autodefine como servidor del interés público mediante el fortalecimiento de la profesión global de la contabilidad a través del desarrollo y mejoramiento de la educación. En una autodefinición establece (2013) “A través de sus actividades, el IAESB desarrolla e implementa Normas de Educación, lo cual incrementa la competencia de la profesión global de la contabilidad, contribuyendo a fortalecer la confianza pública<sup>14</sup> (traducción del autor de esta tesis).

El IAESB desarrolla normas de educación, guías y documentos informativos sobre educación y entrenamiento previa a la calificación (acreditación para ejercer) del contador y para su educación y desarrollo profesionales continuos. Este organismo tiene como objetivo, servir el interés público, mediante el establecimiento de normas (estándares) de alta calidad, sobre la educación para contadores profesionales y mediante la lubricación de la convergencia internacional y nacional de normas de educación. Este organismo como parte de IFAC, está regulado por este y consta de 18 miembros que pueden ser nominados por cualquier parte interesada (*stakeholder*, ver nota al pie 10) incluyendo cuerpos de IFAC, el Foro de Firmas, organizaciones internacionales, instituciones gubernamentales y el público en general<sup>15</sup>. A mayo de 2013, su conformación es la siguiente:

---

<sup>13</sup> A lo largo de este documento se citarán varias siglas procedentes del idioma inglés. Los anglicismos son comunes en la aplicación cotidiana de la profesión; la práctica muestra este hecho. Asimismo, y haciendo referencia a la revista Forbes, “el inglés es necesidad básica para la fuerza de trabajo, de la misma forma en que el alfabetismo se convirtió en los dos siglos anteriores de un privilegio de la élite, en un requerimiento básico para la ciudadanía informada”

*English the language of global business*. Disponible en URL: <http://www.forbes.com/sites/dorieclark/2012/10/26/english-the-language-of-global-business/> [consulta 12 de diciembre de 2014]

<sup>14</sup> International Federation of Accountants/International Accounting Education Standards Board. (01/02/2013) *Fact sheet*. Disponible en URL: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IAESB/IAESB-Fact-Sheet2.pdf> [consulta 23 de mayo de 2014]

<sup>15</sup> International Federation of Accountants/International Accounting Education Standards Board. *IAESB members*. Disponible en URL: <http://www.ifac.org/education/about-iaesb/iaesb-members> [consulta 23 de mayo de 2014]

## Public Members

---

<b>Chris Austin</b>	Bangladesh
<b>Kazuo Hiramatsu</b>	Japan
<b>Edward Kieswetter</b>	South Africa

## Non-practitioners

---

<b>Peter Wolnizer, Chair</b>	Australia
<b>Saleem Kharwa, Deputy Chair</b>	South Africa
<b>Kim Langfield-Smith</b>	Australia
<b>Clare Minchington</b>	United Kingdom
<b>Dennis Reigle</b>	United States
<b>Blanca Tapia</b>	Mexico

## Practitioners

---

<b>Marcelo Canetti</b>	Argentina
<b>Nambayo Kalaluka</b>	Zambia
<b>Sujeewa Mudalige</b>	Sri Lanka
<b>Thomas Orth</b>	Germany
<b>Jaydeep Shah</b>	India
<b>David Simko</b>	United States
<b>Anne-Marie Vitale</b>	United States
<b>Eileen Walsh</b>	United States
<b>Gareth Wellings</b>	United Kingdom

Los miembros son nominados por IFAC bajo recomendación del Comité de Nominaciones y con la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público – PIOB. Sus miembros deben ser practicantes<sup>16</sup> en número de 9 máximo y en número no menor a 3, deberán ser miembros públicos, debiendo estos últimos reflejar el más amplio interés público. No todos los no practicantes son por lo tanto, elegibles para ser miembros públicos. Los miembros podrán tener consultores técnicos que los acompañarán a las reuniones. Además podrán existir hasta tres observadores a discreción de IFAC en consulta con el PIOB.

## 5.2 CUERPO NORMATIVO

El IAESB para cumplir con su objetivo, emite los siguientes pronunciamientos:

- Normas Internacionales de Educación para Contadores Profesionales – IESs (8). Conforman el cuerpo normativo que se dirige a los principios de aprendizaje y desarrollo recomendados por IFAC para los contadores profesionales. El IAESB considera que, en función de lo señalado, deben ser incorporados a los requerimientos educacionales de los cuerpos miembros de IFAC. Las normas están formadas por cuatro partes en su nueva estructura, estas son Introducción, Objetivos, Requisitos y Material de explicación.

---

<sup>16</sup> Practicantes como traducción de *Practicioners* – en referencia a aquellos individuos que ejercen la profesión de Contador Público en firmas de auditoría o han cumplido con el periodo de “enfriamiento” (*cooling-off*) de tres años desde la salida de una firma de auditoría

- Declaraciones de Prácticas Internacionales de Educación para Contadores Profesionales – IEPs. Estos son complementarios de las normas ya que las interpretan, ilustran o expanden materias tratadas por las Normas y asisten en la implementación de buenas prácticas generalmente aceptadas de aprendizaje y desarrollo para contadores profesionales.
- Documentos internacionales informativos de Educación para Contadores Profesionales – IEIPs. Estos están diseñados para evaluar de forma crítica las prácticas y tópicos emergentes relacionados al aprendizaje y desarrollo. Su objetivo es promover la consideración de estos asuntos y fomentar los comentarios y retroalimentación sobre los mismos o a su vez, pueden ser puramente descriptivos.
- Otro material adicional como manuales (varias publicaciones cuentan con los llamados *toolkits*<sup>17</sup>), guías de interpretación y otros.

Este material puede ser encontrado en inglés en la página del IAESB: <http://www.ifac.org/education>. A continuación las normas internacionales de educación:

**1. Requisitos de ingreso a programas de educación profesional contable**  
***International Education Standard 1 – Entry requirements to professional accounting education programs (revised) – 07/02/2013***

Efectivo desde Julio 1 de 2014, describe los principios a ser utilizados al establecer y comunicar requisitos educacionales para el ingreso a programas de educación contable profesional.

La norma está dirigida a los organismos miembros de IFAC que son los responsables de establecer y comunicar estos requisitos, sin embargo se establece que la norma brindaría ayuda a organizaciones educacionales, empleados, reguladores, autoridades gubernamentales y otros interesados que brinden y apoyen los programas de educación en contabilidad profesional.

Según la norma, los programas de educación contable profesional están diseñados para asistir a los aspirantes a contadores profesionales a desarrollar una competencia profesional apropiada para concluir con su Desarrollo Profesional Inicial o IPD por sus siglas en inglés, *Initial Professional Development*.

Es de resaltar la idea de que IFAC por medio de este documento, establece que reconoce que el completar una calificación profesional es uno, de varios puntos que se deben completar para un programa de educación profesional contable.

Así se reconoce que los caminos son diversos para la profesión contable, así, existen requerimientos de educación de tercer nivel tradicional, otras jurisdicciones permitirían ejercer con títulos de educación secundaria u otros sistemas requieren la aprobación de un examen y acreditación de experiencia, sin educación formal universitaria.

---

<sup>17</sup> Toolkit, traducido como set de herramientas, guías que acompañan varias publicaciones con los fundamentos de aplicación

Fundamentalmente, el objetivo del estándar se basa en proteger el interés público. Interpreto que la búsqueda de la protección de la información financiera de las Compañías o Individuos que afectan de diversas formas a la Sociedad, radica en que, los contadores son quienes sistematizan, revisan, controlan e interpretan esta información de la mejor forma y decisiones son tomadas a partir de esta información. Por lo cual, el interés público dependerá en este sentido, de la calidad de la información sistematizada, revisada, controlada e interpretada. Para el IAESB, esta calidad se verá afectada por la formación profesional del contador en lo que refiere a competencia técnica, habilidades y valores profesionales, ética y otras actitudes necesarias.

El miembro de IFAC deberá especificar los requisitos de ingreso a los programas de educación contable profesional que permitan el ingreso solo a aquellos con una oportunidad razonable de completar de forma exitosa estos programas y a la vez no representen barreras excesivas al ingreso. De forma atenuada, se establece que quienes quieran aspirar deberán cumplir con requisitos de educación pero estos no deberán representar limitantes para el crecimiento y desarrollo de la profesión.

## **2. Competencia técnica**

### ***International Education Standard 2 – Technical competence (revised) – 17/01/2014***

Efectivo desde julio 1 de 2015. La norma prescribe los resultados de aprendizaje de competencia técnica que deben poder demostrar los aspirantes a contadores profesionales al final de su Formación Profesional Inicial. Se define a la competencia técnica como la habilidad de aplicar el conocimiento profesional para actuar en función de un estándar o norma definido.

Los objetivos se establecen en Tablas que clasifican la competencia y cada resultado, entre los más importantes se señalan (se establece que se deberá tener un conocimiento intermedio, excepto en el área de economía, donde se pide un conocimiento de los principios básicos):

En cuanto a contabilidad y reporte financiero, se espera un conocimiento intermedio, teniendo como resultados el aprendizaje de:

- Aplicar principios y normas contables a transacciones o eventos, nombrando a las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Preparar Estados Financieros, incluyendo aquellos consolidados.
- Interpretar reportes con datos no financieros, incluyendo reportes integrales y de sostenibilidad.

En el área de contabilidad gerencial:

- Aplicar técnicas incluyendo costeo de productos y su análisis, examen de varianza, contabilidad de inventarios, presupuestación.
- Evaluar el desempeño de productos y segmentos de negocio.

En el área de finanzas y administración financiera:

- Comparar las fuentes de financiamiento disponibles, incluyendo instrumentos financieros.
- Analizar la necesidad de efectivo y equivalentes y sus flujos y del capital de trabajo.
- Analizar la posición financiera actual y futura de una organización, incluyendo análisis de ratios y tendencias.
- Examinar diferentes enfoques (ingresos, activos, valuación de mercado) para decisiones de inversión.

En el área de impuestos:

- Explicar las necesidades nacionales y requisitos de declaración.
- Preparar cálculos directos e indirectos para personas y empresas.
- Explicar las diferencias entre evasión, planificación y el evitar impuestos.

En el área de auditoría:

- Explicar los objetivos y etapas del desarrollo de una auditoría.
- Aplicar estándares relevantes y leyes y regulaciones para una auditoría de Estados Financieros.
- Evaluar el riesgo de un error material y su impacto en la estrategia de auditoría.

En el área de gobierno corporativo, administración de riesgos y control interno:

- Explicar los principios de buen gobierno, incluyendo derechos y responsabilidades de propietarios, inversores y aquellos a cargo del gobierno corporativo y el rol de estos en las revelaciones y requerimientos de transparencia.
- Analizar los componentes de control interno referentes a reporte financiero, y las oportunidades y riesgos de una organización con un marco de administración de riesgo.

En el área de regulaciones y leyes:

- Explicar las formas legales de las diferentes entidades y aquellas que afecten al ambiente en el cual se desempeña.

En el área de tecnología de la información:

- Analizar la adecuación de los controles generales de tecnología de la información y controles de aplicación relevantes.
- Explicar cómo los controles de TI contribuyen al análisis de datos y toma de decisiones.

En el área de ambiente de negocios y organizacional:

- Describir el ambiente en el cual opera una entidad y las fuerzas principales económicas, legales, políticas, sociales, técnicas, internacionales, culturales, entre otras.
- Identificar cómo se presenta la globalización incluyendo el rol de las multinacionales, el comercio electrónico (*e-commerce*) y mercados emergentes.

En el área de administración y estrategia de negocios:

- Explicar las formas en que las organizaciones se pueden diseñar y estructurar y los factores externos e internos que afectan a esta y a su estrategia.
- Explicar cómo las teorías de comportamiento organizacional se pueden usar para mejorar el desempeño individual o grupal en una organización.

El apéndice 1 de la norma señala qué sería el nivel básico o fundamental (*foundation*) de conocimientos para el área de economía en la educación del contador, y básicamente se centra en definir, explicar, resumir e interpretar los principios subyacentes y teorías de áreas relevantes de competencia técnica para completar tareas mientras se trabaja con supervisión adecuada. Asimismo, se sugiere que se debería ser apto para resolver problemas simples y referir tareas complejas a aquellos con un nivel de conocimiento (*expertise*) más desarrollado. Estas tareas tendrían un bajo nivel de ambigüedad, complejidad e incertidumbre.

El conocimiento intermedio estaría ligado a los resultados de aprendizaje que permitan aplicar comparar y analizar de forma independiente, los principios y teorías de áreas relevantes de competencia técnica para completar trabajos y tomar decisiones; además de la capacidad para expresar y transmitir comunicaciones verbales y escritas a contadores y no contadores como partes interesadas. Los niveles de ambigüedad complejidad e incertidumbre serían moderados.

Finalmente, el conocimiento avanzado es aquel que permitiría seleccionar e integrar principios y teorías de diferentes áreas de competencia técnica para administrar y liderar proyectos, además de realizar recomendaciones apropiadas a las necesidades de las partes interesadas incluyendo la utilización del juicio sobre cursos de acción apropiados. Un atributo más de este conocimiento sería el de presentar y explicar información relevante de forma persuasiva para un amplio rango de partes interesadas. Evidentemente, el nivel de ambigüedad complejidad e incertidumbre será alto.

La norma establece que cada cuerpo miembro de IFAC deberá revisar regularmente y actualizar sus programas de educación para que se alcancen los resultados de la norma además de establecer los mecanismos de evaluación pertinentes.

Atentamente a la diversidad jurídica y estructural de cada nación, el IAESB reconoce que existirán diferencias que determinen el punto de calificación u obtención de cualquier licencia o credencial en general para ejercer la profesión de contador de forma competente.

A su vez se define a la “competencia”, como la capacidad de desempeñar un rol respecto de una norma o estándar definido. La competencia profesional iría más allá de conocimiento técnico sino que incluiría además de las habilidades (*skills*) profesionales y la ética, valores y actitudes profesionales.

La revisión de los programas en un entorno dinámico debería darse cada 3 a 5 años, sin embargo se recomienda que sea más frecuente en la norma, por el mismo dinamismo que se conoce en el entorno normativo.

### **3. Habilidades profesionales** ***International Education Standard 2 – Professional skills (revised) – 17/01/2014***

Efectiva el 1 de julio de 2015, la norma prescribe los resultados del aprendizaje para las habilidades profesionales que los aspirantes a contadores profesionales requieren demostrar al final de su Desarrollo Inicial Profesional (IPD). Estas son clasificadas en cuatro áreas: intelectuales, interpersonales y comunicacionales, personales y organizacionales, las que integradas con las competencias técnicas y la ética, los valores profesionales y las actitudes, demuestran competencia profesional. Las habilidades establecidas deben ser prescriptas por los cuerpos miembros de IFAC, entre las más importantes por categoría están (en todas las áreas se establece que el nivel de conocimiento a lograr es intermedio):

En el área intelectual:

- Evaluar información de varias fuentes y perspectivas por medio de búsqueda, análisis e integración.
- Aplicar juicio profesional incluyendo identificación y evaluación de alternativas para alcanzar conclusiones bien fundamentadas basadas en todos los hechos y circunstancias.

En el área interpersonal y comunicacional:

- Demostrar cooperación y trabajo en equipo para metas organizacionales.
- Demostrar conciencia sobre las diferencias culturales y de lenguaje en toda comunicación.
- Aplicar una escucha activa y técnicas de entrevista efectivas.
- Aplicar habilidades de negociación para alcanzar soluciones y acuerdos.
- Presentar ideas e influenciar a otros para proveer apoyo y compromiso.

En el area personal:

- Demostrar compromiso con un aprendizaje de por vida.
- Aplicar escepticismo profesional cuestionando y evaluando críticamente la información.
- Administrar el tiempo y recursos para alcanzar los compromisos profesionales.

En el area organizacional:

- Enfrentar asignaciones de acuerdo a las prácticas establecidas para alcanzar trabajos a término.
- Revisar el trabajo propio y de otros para determinar si cumple con los estándares de calidad de la organización.
- Tener capacidad de motivar, influir y desarrollar a otros además de capacidad de delegar para cumplir con los diversos trabajos.

- Usar herramientas tecnológicas aplicadas para incrementar la eficiencia y efectividad en la toma de decisiones.

Dicta además, que será de responsabilidad de los cuerpos miembros de IFAC, establecer actividades de evaluación para medir y alcanzar estos resultados.

Curiosamente, los requisitos establecidos en el área interpersonal y comunicacional contemplan el uso de técnicas adecuadas de entrevista, lo cual no es abarcado por las currículas recolectadas en ningún momento. Adicionalmente, parecería que esta norma tiende más hacia lo declarativo puesto que en la praxis, no brinda herramientas para adquirir estas capacidades ni tampoco formas de evaluar o medir por ejemplo, la capacidad de influir en la gente, lo cual es meramente circunstancial e involucra relaciones de poder; en general esta norma puede asimilarse más a una idealización del profesional cooperador, listo para resolver cualquier vicisitud, pero podría tender más, en mi opinión, a trazar una hoja de ruta o aterrizar las enunciaciones.

#### **4. Desarrollo Profesional Inicial – Valores profesionales, ética y actitudes *International Education Standard 4 – Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, and Attitudes (revised) – 17/01/2014***

Efectiva el 1 de julio de 2015, la norma tiene como objetivo mostrar los valores profesionales, ética y actitudes que los aspirantes a contadores profesionales deben desarrollar y demostrar al fin del Desarrollo Profesional Inicial.

Los resultados del aprendizaje están divididos en las siguientes categorías y se muestran los más relevantes, a mi criterio, a continuación:

Área de escepticismo profesional y juicio profesional (muy similares a lo buscado en las competencias intelectuales):

- Aplicar una configuración mental cuestionadora y crítica para evaluar la información financiera y otra información relevante.
- Identificar y evaluar alternativas razonables para alcanzar conclusiones bien fundamentadas.

En cuanto a los principios éticos (requerido nivel intermedio de conocimiento):

- Explicar la naturaleza de la ética.
- Explicar ventajas y desventajas de las aproximaciones basadas en reglas y en principios, a la ética.
- Identificar problemas éticos y determinar qué principios aplicar.
- Analizar cursos alternativos de acción y determinar las consecuencias éticas.
- Aplicar los principios éticos fundamentales de integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional a dilemas éticos y determinar un enfoque apropiado.

Y finalmente en cuanto al compromiso con el interés público:

- Explicar el rol de la ética en la profesión y en relación con el concepto de responsabilidad social.
- Explicar el rol de la ética en relación con los negocios y el buen gobierno.
- Analizar la relación entre ética y ley, concluyendo las relaciones entre leyes, regulaciones y el interés público.
- Analizar las consecuencias del comportamiento no ético para el individuo, la profesión y el público.

Esta norma se complementa con los requerimientos éticos fundamentales definidos como aquellos a los que está sujeto un contador y están comprendidos ordinariamente en el Código de

Ética de IFAC (2009)<sup>18</sup>, junto con otros requerimientos nacionales más restrictivos.

**5. Desarrollo Profesional Inicial – Experiencia práctica**  
***International Education Standard 5 – Initial Professional Development – Practical experience (revised) – 13/03/2013***

La norma, efectiva desde Julio 1 de 2015, establece que durante el Desarrollo Inicial Profesional, la experiencia práctica se construye sobre educación general y programas de educación profesional contable. Sin embargo, reconociendo la amplitud de campos en los que se puede desenvolver un contador, el IAESB deja en manos de cada cuerpo miembro, la capacidad de adaptar la experiencia práctica requerida a sus necesidades, aquellas de las autoridades reguladoras y a las expectativas públicas sobre la competencia del contador.

Se establece como requisito, que cada cuerpo miembro de IFAC, requiera a su vez a los aspirantes a contadores profesionales, el contar con experiencia práctica con el fin de asegurar que el rol de los contadores en cuanto a competencia técnica, habilidades profesionales y ética, valores profesionales y actitud, sea desempeñado en pro del interés público.

La norma reconoce dos enfoques para medir la experiencia práctica, que pueden ser aplicados individualmente o en combinación de ambos:

- i) Enfoque de ingresos (*input-based*). Facilidad de medición y verificación, sin embargo se le reconocen limitaciones como no siempre medir los resultados de aprendizaje o competencia desarrollada. Estos se basan en tiempo, por ejemplo, horas dedicadas a actividades relevantes, días, meses o años de experiencia práctica. La evidencia de su ocurrencia incluye registros de asistencia, bitácoras, diarios. Así, los cuerpos que usan este enfoque consideraría la relevancia de los programas de educación, así como su estructura. Aquellos programas que brindan la posibilidad por ejemplo de pasantías, contribuirían al requerimiento total de experiencia práctica. Asimismo, cuando se ha completado un programa sustancial de educación en contabilidad tal como una Maestría, el cuerpo miembro de IFAC podría reducir el componente de experiencia práctica.
- ii) Enfoque de salidas (*output-based*). Tendría como evidencia de evaluación la medición de resultados de aprendizaje alcanzados de acuerdo a un mapa de competencias; revisiones de un proyecto de investigación o un ensayo; o, historiales de trabajos realizados en comparación con un mapa de competencias (por ejemplo que describa las naturalezas de las asignaciones completadas y del tiempo incurrido en estas).

**Supervisión y monitoreo de la experiencia práctica**

Los cuerpos miembros de IFAC deberán requerir que los aspirantes realicen su práctica bajo la dirección de un supervisor experimentado y que sea verificable por un historial documentado, además de que se realice una revisión periódica por parte del supervisor sobre estos registros.

La experiencia práctica serviría para que el futuro profesional conozca el ambiente en el cual se proporcionan los servicios; mejoren su entendimiento sobre organizaciones, cómo los negocios funcionan y sus relaciones, entre otros.

---

<sup>18</sup> International Ethics Standard Board for Accountants/International Federation of Accountants. (2009). *Code of Ethics for Professional Accountants*. Estados Unidos de Norteamérica



## **6. Desarrollo Profesional Inicial – Evaluación de la Competencia Profesional *International Education Standard 6 – Initial Professional Development – Assessment of Professional Experience (revised) – 16/11/2012***

Efectiva en Julio de 2015, establece la responsabilidad de los cuerpos miembros de IFAC para instituir evaluaciones suficientes para el Desarrollo Inicial Profesional para los aspirantes a contadores profesionales, mediante actividades de alta confiabilidad, validez, igualdad, transparencia y suficiencia y que sean a su vez verificables mediante evidencia. El sentido de tales evaluaciones es brindar confianza al público además de credibilidad sobre los practicantes de la profesión. Las formas mencionadas, donde la norma no es taxativa sino que cita como ejemplos, de evaluación son las siguientes:

- Examinación única multidisciplinaria, escritos u orales
- Una serie de exámenes o evaluaciones en el trabajo
- Verificación del portafolio o la bitácora de las actividades completadas en el trabajo

Las evaluaciones deben considerar la complejidad y variedad de las tareas desempeñadas, expectativas de las partes interesadas. Además las evaluaciones deberán considerar prácticas aceptadas en pedagogía como por ejemplo el evitar la redacción ambigua de preguntas en exámenes orales, si existe una percepción de que la evaluación mide lo que debe medir (*face validity*: como por ejemplo al aplicar una norma contable específica), si lo evaluado se refiere específicamente a la competencia que se desea evaluar (*predictive validity*: como al aplicar una evaluación donde el candidato tiene el rol de líder de un equipo) y si provee de una cobertura adecuada del aspecto o competencia profesional que se desea evaluar (*content validity*: si se prueban varios aspectos de una competencia). Estas actividades deberán tener una verificabilidad, como por ejemplo mediante la emisión de certificados, registros sobre los resultados de la actividad, etcétera.

## **7. Desarrollo Profesional Continuo *International Education Standard 7 – Continuing Professional Development (redrafted) – 23/07/2012***

Efectiva desde enero de 2014, prescribe la formación continua profesional requerida para los contadores profesionales, la cual deberán mantener mientras ejerzan la profesión, para asegurar alta calidad de su servicio. La norma se dirige a los cuerpos miembros de IFAC en lugar de a los profesionales sobre quienes recae la responsabilidad de la formación, debido a que estas instituciones deben promover el compromiso de sus miembros además de que deberán facilitar el acceso a las oportunidades de formación.

La formación continua profesional sería la continuación del desarrollo profesional inicial e involucra además de educación, experiencia práctica y entrenamiento, actividades de *coaching* y *mentoring*<sup>19</sup>, formación de redes, observación, retroalimentación y reflexión, autodidactismo y la factibilidad de ser evaluado de la misma forma que la formación profesional inicial, es decir, con enfoques de ingresos, resultados o una combinación de ambos (*input-based, output-based*).

Los cuerpos miembros de IFAC deberán establecer un proceso sistemático para el monitoreo de la formación de profesionales y la sanción para quienes no cumplan este requisito, que deberá aplicar para todos los profesionales en ejercicio.

---

<sup>19</sup> Coaching, mentoring – Anglismos que se traducen como entrenamiento y consejería. Son técnicas de desarrollo basados en la experiencia y el soporte, variables en su enfoque

## **8. Competencia profesional para Socios a cargo de Auditoría de Estados Financieros International Education Standard 8 – Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (revised) – Diciembre 2014**

En diciembre de 2014 se emite el pronunciamiento final bajo el título de este epígrafe y referido no solo a socios de auditoría sino de otros compromisos de revisión de información histórica por medio de aseguramiento o servicios relacionados (compilaciones, etcétera). El pronunciamiento será efectivo en julio 1 de 2016 y se presenta en forma de una tabla de resultados de aprendizaje que deben ser mantenidos y demostrados mediante CPD o Formación Profesional Continua, por sus siglas en inglés (*Continuing Professional Development*).

Básicamente las responsabilidades para resultados de aprendizaje se enfocan en el conocimiento de la aplicación pragmática de los conceptos básicos alrededor de las áreas de aplicación profesional del Contador, dividido por:

Competencia técnica. Donde se requiere, en cuanto a la auditoría, se determina el dominar la guía de una auditoría por etapas, así se inicia por la evaluación de riesgos, respuestas a los mismos, verificación de evidencia de auditoría y desarrollo de una opinión; para el reporte financiero y contabilidad, se busca el conocimiento y aplicación de la materialidad, cumplimiento de aseveraciones, aplicación de juicio profesional; asimismo para el gobierno y administración de riesgos, ambiente de negocios, impuestos, tecnología de la información, leyes y regulaciones.

Capacidades profesionales. Donde se enumeran aquellas intelectuales abarcando el pensamiento lógico, comunicación interpersonal, habilidades personales, organizacionales y otras.

Finalmente se mencionan los valores profesionales, ética y actitud, los cuales giran alrededor de la aplicación de escepticismo profesional, anteponer el interés público y principios éticos que resaltan el respeto de la información confidencial y actuar de forma íntegra.

Básicamente, de mi lectura de las normas y emisiones del organismo en general, se personifica al contador ideal en el socio de auditoría, tal y como se lo describe en esta norma.

### **5.3 Sobre el grado de adopción de las Normas de IFAC**

En el documento “*GAE 2012 Dynamics of Global Accountancy Education*”, el profesor G.H. Karreman muestra el grado de adopción que han tenido las Normas Internacionales de Educación emitidas por IFAC. Este proyecto nace como parte del Instituto de Desarrollo de Confianza Global, GADI, por sus siglas en inglés (*Global Accountability Development Institute*) el cual desarrolló a su vez el Índice de Transparencia Fiduciaria Global, GATI por sus siglas en inglés (*Global Accountability Transparency Index*), el cual mide ocho aspectos de transparencia y la infraestructura fiduciaria de un país en cuanto a las normas internacionales aceptadas y mejores prácticas en las áreas de contabilidad y auditoría, sin considerar las normas locales. El Pilar 3 es el estudiado por el Profesor Karreman, el cual es llamado Educación Global en Contabilidad. Este se realice por medio de mesas redondas con académicos de todo el mundo, identificando debilidades en estudiantes, educación y prácticas de posgrado.

Como uno de los puntos más fundamentales a señalar, se encuentra el que la Ética profesional, no es enseñada como una material separada muchas veces, esto en línea con el comentario que el autor de esta tesis hiciera acerca del curriculum propuesto por la UNCTAD<sup>20</sup>.

Es también de resaltar que, entre los puntos importantes mencionados como conclusiones, llegan a establecer que la educación de posgrado muestra como debilidades, entre otras, que no existen requerimientos de práctica y que la educación continua no tiene requerimientos en las economías emergentes. Una de las ideas motivadoras fundamentales de este trabajo de tesis, es que la práctica profesional debe ser un punto a considerarse durante la educación de grado, antes de la consecución del título de contador o sus equivalentes, ni hablar de este requerimiento como prerrequisito o requisito en la educación de posgrado. De esta forma hago hincapié nuevamente en que es una preocupación común de quienes practicamos la profesión y buscamos educación internacional, la práctica como forma de establecer mejores ejercicios en cada país y el manejo de la ética.

#### *Adopción e Implementación de las Normas*

Por medio de cuestionarios se buscó establecer el grado de adopción de los estándares. La gradación del trabajo fue la siguiente:

- A (0) – Sin implementación
- B (1) – Implementación es considerada
- C (2) – Bajo nivel de implementación
- D (3) – Hay un nivel medio de implementación
- E (4) – Implementación alta

Para simplificar la calificación, se reunió a los países investigados en diferentes áreas, así el grupo de América Latina comprendió Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, El Salvador, México, Perú, y Venezuela.

El resultado agregado es el siguiente:

**Table 5.1: Compilation of Country Scores by Region**

	Region	Aggregate	Adoption	Implementation
	Asia & Pacific	.93	.95	.91
	Central Europe and Eurasia, Middle East and North Africa	.79	.88	.70
	European Union	.92	.93	.91
	Latin America	.60	.69	.51
	North America	.90	.88	.92
	Sub Saharan Africa	.88	.95	.80

América Latina tiene el resultado más bajo en cuanto a adopción e implementación. Si disgregamos estos resultados en áreas de Desarrollo Profesional, Educación, Desarrollo

<sup>20</sup> Se aborda en el capítulo, siguiente

Profesional y Competencia de los auditores profesionales, los resultados son:

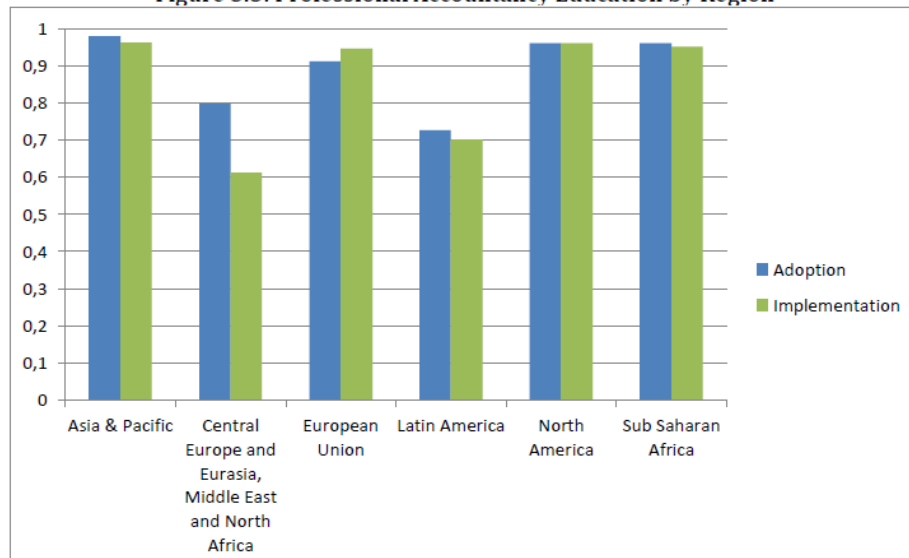
**Table 5.2: Compilation of Country Scores by Pillars**

Country	Personal Development		Professional Accountancy Education		Professional Development		Competence for Audit Professionals	
	Adopt	Imp	Adopt	Imp	Adopt	Imp	Adopt	Imp
Asia & Pacific	.91	.81	.98	.97	.98	.89	.91	.95
Central Europe and Eurasia, Middle East and North Africa	.93	.61	.80	.61	1.00	.70	.83	.71
European Union	.97	.86	.91	.94	.95	.89	.91	.96
Latin America	.90	.58	.84	.57	.32	.23	.70	.58
North America	.97	.89	.96	.96	.83	.89	.75	.95
Sub Saharan Africa	.97	.76	.96	.95	1.00	.70	.89	.77

América Latina tiene el nivel más bajo de implementación de todas las áreas, a pesar de tener un nivel de adopción alto, excepto para desarrollo profesional.

Enfocando el estudio en la educación, el Profesor Karreman hace el siguiente gráfico:

**Figure 5.5: Professional Accountancy Education by Region**



América Latina estaría apenas encima de Europa en cuanto a implementación de las normas de educación pero continúa con el nivel más bajo de adopción. Sin embargo es evidente que las prácticas contables en América latina como región, están a la altura del resto del mundo.

## 5.4 Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica

Previa la conclusión, hago hincapié en el punto más álgido en el estudio de la ética del contador, que es la relación del profesional con el Interés Público.

El objetivo del IAESB en función del interés público está enmarcado en los siguientes puntos:

- Establecer una serie de estándares de alta calidad y otras publicaciones que reflejen las buenas prácticas en educación, desarrollo y evaluación de los contadores profesionales.
- Promover la adopción e implementación de Normas Internacionales de Educación.
- Desarrollar puntos de referencia de educación para medir la implementación de las Normas Internacionales de Educación; y,
- Avanzar el debate internacional en tópicos emergentes relacionados con educación, desarrollo y evaluación de contadores profesionales.

La contribución de las Normas de IFAC para la ética y práctica profesional son de las más nutridas y aplicables, además de señalar principios fuertes y lineamientos prácticos.

Es de mencionar que se hace una suerte de descargo al inicio del Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC, norma guía en la materia, al decir que, a pesar de reconocer la diversidad cultural y de reglamentación, IFAC hace la divulgación de este Código. No es el particular tema de estudio este Código para esta tesis, la cual bien ha sido estudiada en el programa de estudios de maestría de Contabilidad Internacional de la Universidad de Buenos Aires. Sí vale la pena señalar que las hiperbólicamente diversas situaciones que se presentan en la práctica profesional no pueden ser abordadas de manera taxativa por un manual. Las conclusiones sobre la existencia de un manual de Ética se exponen en el epígrafe “Conclusiones sobre la necesidad de una formación ética pragmática”, parte de las Conclusiones finales.

Se busca que exista una visión crítica y hasta desconfiada, lo cual considero correcto, bajo el eufemismo de “escepticismo profesional” para prevenir desvíos en la información que se maneja, puesto que diversos intereses particulares actúan siempre que intervienen bienes económicos. Es decir, se toman salvaguardas bastante razonables sin demostrar que el sistema puede incentivar a la actuación no ética. Asimismo, se da al contador una responsabilidad de juez y fiscal al momento de la realización de su trabajo. Es notable que la formación ética debe ser rígida para alcanzar este tipo de cometimientos y empresas. Un contador deberá tener la capacidad de identificar problemas éticos y saber cómo actuar, siempre en función del interés público.

Es muy curioso que protagonistas tan neurálgicos en un sistema capitalista donde el interés individual es la piedra angular, tengan como recomendación, actuar en función del bien común. El párrafo 4 de la norma empieza con las palabras “La sociedad espera mucho de la profesión contable”. Parecería que en un sistema que pregona que los intereses individuales son los que hacen surgir a una sociedad, se espere que profesionales de ciertas ramas actúen anteponiendo los intereses sociales a los propios, para que se pueda desarrollar este mismo sistema en favor de la mayoría o como se nota en la práctica, una minoría que acapara en un 20% de la población, el 90% de la riqueza<sup>21</sup> y donde un tercio 22% de la población mundial vive con menos de USD 1.25 al día<sup>22</sup>.

Sí es de resaltar que la Norma plantea el explorar los vínculos del comportamiento ético, el fraude y el fracaso empresarial (IAESB Norma IES 4, párrafo 10). Se recomienda el estudio de casos (mayéutica, método Socrático) como por ejemplo la puesta en escena de situaciones simuladas,

---

<sup>21</sup> Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. (2014). *Informe sobre Desarrollo Humano*. Estados Unidos de Norteamérica

discusión de lecturas o videos seleccionados y resalta la importancia de aprender de experiencias ajenas. Se debe resaltar nuevamente la importancia de la práctica profesional, en un ambiente donde un contador comparte experiencias y no solamente un aprendizaje teórico, complementando así un aprendizaje integral.

Sin embargo, la norma aborda a la Ética de una forma más bien laxa, asumiendo que las realidades culturales y subjetivas de cada individuo que opta por la profesión tendrá conceptos más o menos similares de lo que involucra un comportamiento ético en un contexto socioeconómico como el actual occidental en el mundo de los negocios. Esto a su vez se concatena con una idea de que ideales más o menos similares a los cristianos, heredados de la tradición aristotélica serán los elegidos al momento de actuar en pro del interés público, lo cual es un sinónimo del bien común. Si existe una cultura más bien individualista y nihilista, ¿habría de esperarse que su accionar favoreciendo al individuo más que a la sociedad, sea acorde a la norma entonces? Es aquí donde radica la importancia de demostrar las diferentes concepciones de ética y por qué es más conveniente al sistema actual una ética que pregone y resalte la *necesidad* del gregarismo y se desnude la existencia de diferentes concepciones según el contexto histórico. Por esta razón se señala como laxa a la concepción de la ética por las normas, basta únicamente un individuo con poder, que tome las decisiones discordes para causar una catástrofe.

Sobre la experiencia práctica, el punto principal a resaltar es que se establece la dirección de un supervisor experimentado y que sea verificable por un historial documentado el expediente práctico del futuro contador, lo cual torna más medible el objetivo que se persigue desde la ética.

La norma final recientemente publicada resalta el contador socio de auditoría que, en mi opinión personal, es visiblemente considerado por IFAC como el contador ideal. Es el individuo formado técnica, intelectual y moralmente para cumplir con la profesión de forma que satisfaga las necesidades técnicas en el resumen y sistematización de información; que cuente con la capacidad intelectual para discernir y aplicar los criterios que mejor reflejen realidades económicas mediante la aplicación de principios y convenciones y que en las dos anteriores, actúe poniendo el **interés público** antes que nada, seguido de los **intereses de los directamente involucrados** (lo cual se resalta al pedir por ejemplo, confidencialidad) y **finalmente los suyos propios**.

## 5.5 Conclusiones sobre la adopción e implementación de las Normas Internacionales

Tal y como se menciona en la introducción de este trabajo, el proceso de adopción y ni hablar de la implementación, de las normas en América Latina, está bastante por detrás del resto del mundo. Sin embargo, no es un lugar aislado y los practicantes cuando realizan trabajos conjuntos con el resto del mundo reflejan aptitudes tan buenas como las de cualquier otra región del planeta. Es de preguntarse entonces si la adopción de las normas y su implementación tienen tanta importancia realmente para el desarrollo profesional.

Cuando los contadores, realizan sus labores en economías donde las multinacionales predominan y son el punto de comparación para las industrias emergentes, donde el reporte, el aseguramiento y la evaluación de resultados, actividades y procesos están determinados por normas internacionales establecidas por economías anglosajonas o norteamericanas que dictan la forma de realizar estas, es decir, donde la adaptación al mundo laboral se da al momento de la práctica y

el ejercicio, a pesar de que un profesional que inicia su carrera no tenga conocimiento profundo de las normas, se produce un aprendizaje y se construye un conocimiento sólido de la forma más antigua e inicial para el hombre, el conocimiento empírico.

A su vez, si este aprendizaje se produce mediante prácticas donde los resultados económicos son la guía (lo cual se ve a diario en las prácticas de empresa, por la presión económica y de la cual he sido testigo personalmente tanto en Ecuador como en Argentina y tanto de auditor como de auditado), de esta misma forma estas prácticas serán reproducidas. Es entonces necesario que un profesional esté formado con una ética férrea, puesto que ésta es anterior a la práctica técnica. Así, cuando un profesional deba enfrentar estas situaciones al momento de realizar su aprendizaje en el campo, podrá tomar las decisiones acertadas y sentará bases ideales para su ejercicio profesional.

## **6 CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COMERCIO Y DESARROLLO / UNCTAD**

Este capítulo centrará su atención en un documento base para los esfuerzos posteriores en cuanto a establecimiento de directivas para la formación del contador, como es el Modelo de Plan de Estudios de Contabilidad de la Organización de las Naciones Unidas. Punto resaltable de esta normativa es que a pesar de que recoge varias directivas sobre formación deontológica, no separa dentro de su estructura a esta formación, dentro de sus principales epígrafes.

### **6.1 ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO**

#### **Organización de las Naciones Unidas**

El 31 de julio de 2003 se publica el documento TD/B/COM.2/ISAR/21, de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), que involucró a la Junta de Comercio y Desarrollo con su Comisión de la Inversión, la Tecnología y las Cuestiones Financieras Conexas, el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes.

Presentando en su resumen ejecutivo este documento un breve historial sobre el recorrido institucional para llegar a este documento, señalando:

*“En el 16º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, celebrado en Ginebra en febrero de 1999, se aprobaron directivas sobre los requisitos nacionales para la cualificación de los contables profesionales. Las directivas comprendían un modelo de plan de estudios para la formación profesional de los contables. En el 16º período de sesiones del Grupo de Trabajo Intergubernamental se señaló que dichas directivas deberían revisarse con la frecuencia que el Grupo estimara necesaria para mantenerlas actualizadas. Habiendo pasado ya más de cuatro años desde que se emitieron las directivas, el Grupo ha examinado la necesidad de revisarlas.”*

El plan de estudios presentado es una revisión del primer modelo de 1999 realizado con la ayuda de expertos de la Sociedad Árabe de Contadores Públicos, la Asociación de Contables Públicos Colegiados, los Contadores Generales Públicos del Canadá, la Comisión Europea, la FIDEF, el Instituto de Contadores Colegiados de Escocia, la Junta de Normas Contables de Polonia, la Federación Internacional de Contables y representantes de instituciones docentes y empresas contables internacionales que colaboraron a título personal.

### **6.2 CUERPO NORMATIVO**

Este programa contempla 6 partes:

- a) Conocimientos y técnicas generales;
- b) Formación profesional (técnica);
- c) Exámenes profesionales;
- d) Experiencia práctica;
- e) Formación profesional continua; y
- f) Un sistema de certificaciones

Es de resaltar que entre los fines declarados de este documento constan precisamente, entre



otros, los de “reducir los costos de los acuerdos de reconocimiento mutuo y aumentar el comercio transfronterizo de servicios de contabilidad”. El documento es tomado meramente como una guía desarrollada de forma internacional y con un enfoque de “insumos” antes que de “competencias” por lo cual lo que se busca es verificar qué debe ser impartido para lograr la formación profesional. Finalmente, también establece que cada país determinará sobre la base del plan de estudios, los programas específicos y el tiempo a dedicar a cada módulo.

Así inicia la descripción dividida en 4 puntos que se enumeran a continuación y se desarrollará brevemente los puntos más sobresalientes sobre estos:

### **1. Conocimiento de la organización y de la actividad comercial**

Este epígrafe considera la formación en nociones del funcionamiento económico del contexto actual, conocer los métodos y teorías económicas, macro y microeconomía, indicadores y el entorno internacional. Posteriormente se detalla un temario de métodos cuantitativos y aplicaciones estadísticas de nivel básico; seguidamente se trata sobre las formas organizacionales empresariales, gestión y planificación estratégica, gestión de recursos humanos y del medio laboral. El siguiente módulo trata de la comercialización, abarcando promoción y publicidad, fijación de precios, operaciones comerciales internacionales y otros aspectos en gestión de corporaciones internacionales o multinacionales.

### **2. Tecnología de la Información**

Con este módulo se buscaría una concienciación sobre la contribución de los sistemas de información para el logro de objetivos y satisfacción de las necesidades de la empresa, sin considerar a la tecnología como un fin en sí misma.

De esta forma, el contenido abarca básicamente los siguientes puntos mencionados, hay que aclarar en primera instancia que los avances tecnológicos son abismales año a año por lo cual nociones propuestas podrían parecer anacrónicas, como por ejemplo el señalar entre los objetivos a lograrse “*entender la importancia del comercio electrónico en el entorno empresarial actual y comprender cómo funciona, cuánto cuesta y qué cambios provoca en la empresa*”. Evidentemente hoy los correos electrónicos son manejados inclusive por los más jóvenes y el impacto está claramente comprendido inclusive en la formación media no solo para fines técnicos sino por una conexión constante continua social en general que inicia cada vez más temprano. En retorno a los temas, los temarios abarcarían tópicos para conocer el diseño general de los sistemas (teoría de sistemas, arquitectura y otros), empleo de la información, infraestructura del equipo informático, programas informáticos (su descripción y tipología), aspectos de las telecomunicaciones, seguridad y privacidad; interacción de los sistemas de la información y con el personal técnico de TI, subcontrataciones externas y uso estratégico de la tecnología; posteriormente se abordan métodos de organización de datos y conocimientos básicos sobre redes; control interno en sistemas computarizados, entorno de control, exposición al riesgo, actividades de control, supervisión y administración de los controles, gestión de la adopción de la TI, comercio electrónico, entre otros.

### **3. Conocimientos básicos de contabilidad, auditoría, imposición fiscal y sectores relacionados con la contabilidad**

Se busca una comprensión básica de los principios y conceptos contables y su aplicación según el entorno nacional. Así el plan abarca conocimientos históricos de la contabilidad (teneduría por partida doble, revolución industrial y empresas emisoras de acciones, advenimiento del impuesto a la renta y otros), internacionalización de mercados y presentación de informes, naturaleza de la profesión contable, valores y ética profesionales (donde se incluye un epígrafe sobre honorarios y remuneración), reglamentación de la práctica, normas del sector público, armonización de la práctica contable, principios de preparación y presentación de estados

financieros, interpretación y utilización de estados; contabilidad financiera, contabilidad de gestión, contabilidad de costos, presupuestos, imposiciones fiscales, tipos de impuestos, utilización de computadoras para la planificación fiscal y la preparación de declaraciones de impuestos; por otro lado, se propone un módulo sobre sistemas de información de contabilidad que considera los fundamentos de estos sistemas, técnicas de análisis y diseño de los mismos, su adquisición, controles internos, criterios de almacenamiento de datos, programas informáticos comerciales; posteriormente se trata el derecho mercantil y empresarial, el cual examina los conceptos jurídicos básicos de la estructuración empresarial, tipos de contratos, derecho de sociedades, capital y financiación, y en el mismo epígrafe, la ética comercial.

El siguiente módulo de este tercer punto de la currícula, trata sobre la auditoría y otros servicios de “garantías” (*assurance*), donde se tratan las normas internacionales de la práctica, su evaluación y planificación, la reunión y análisis de pruebas, la ejecución, el marco de presentación de los informes y la auditoría interna; acto seguido el penúltimo punto de este título habla sobre la financiación comercial y la gestión financiera, teniendo como tópicos entre los principales: los objetivos financieros de distintos tipos de organizaciones, fuentes de financiación, instrumentos financieros, decisiones sobre dividendos. Y finalmente, el punto último de lo que se podría llamar la formación fundamental (*core*) trata sobre la integración de conocimientos y la tilda de “conocimiento culminante”; estaría dedicado al último año de cursada y trataría de iniciar la formación de un juicio crítico profesional, así mantiene en su temario: nuevos problemas de contabilidad, temas profesionales actuales, cuestiones ambientales y otros temas que deberían presentarse de forma grupal y abiertos a debate y exposición de juicios, inclusive contemplando los planteamientos éticos de sus temas, presentando modelos completos que aúnen lo antes descrito.

#### **4. Nivel optativo (avanzado) de contabilidad, finanzas y conocimientos afines**

Trata la contabilidad de exposición (presentación de informes) para industrias especializadas, casos de filiales y sucursales extranjeras y en moneda extranjera, contabilidad de granjas agrícolas, contabilidad de cambios en estructuras organizacionales, contabilidad de liquidación de empresas, de organizaciones gubernamentales, de organizaciones sin fines de lucro; un siguiente módulo de imposición fiscal avanzada que trataría entre otros, la planificación tributaria, fideicomisos; un módulo de derecho mercantil avanzado que contemple la naturaleza de las sociedades de responsabilidad limitada, legislación laboral de convenios colectivos y otros; un siguiente módulo de auditoría avanzada que contemple las comunicaciones con consejos de administración y dirección sobre las deficiencias de control interno, evaluación de sistemas comerciales basados en computadoras, programas informáticos de auditoría, riesgos y responsabilidad profesional de los auditores, organización de situaciones de auditoría compleja, auditorías no financieras; un módulo avanzado sobre financiación comercial y gestión financiera que contemple: problemas especiales de gestión financiera del sector público, gastos e inversiones de capital, gestión de tesorería y un módulo de pasantía en contabilidad, el cual alienta a los estudiantes de los dos últimos años, a realizar “unas semanas” de pasantía, recomendando que deberían ser las asociaciones profesionales, las empresas de contabilidad, las industrias y el gobierno quienes generen estos espacios, a lograrse con un determinado número de horas donde la institución educativa de directrices sobre el tipo de trabajo, la remuneración y otros similares.

### **6.3 Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica**

A pesar de no tener un epígrafe separado para su estudio, la formación ética es contemplada de forma transversal en todos los capítulos del modelo de plan de estudios. Fundamentalmente la ética estaría siendo abordada en el módulo final del tercer punto del curriculum, donde se trata el juicio crítico profesional, los temas profesionales actuales, cuestiones ambientales y otros a los que se abre el debate. Es necesario señalar que, en las conclusiones de Karreman, presentadas en el capítulo que trata las normas de IFAC, el hecho de que la Ética no sea enseñada como una materia separada del contenido, es establecido como una falencia en cuanto a la formación profesional.

Mi apreciación sobre el tema es que la aproximación que se hace a la moral, no está enfocada y por tanto, parecería no ser una preocupación central, dándose por sentado que un contador conocerá cómo actuar de forma ética. Así bien podría ser para todos los profesionales de cualquier rama, y aunque pareciera obvio, la verdad es que es necesario conocer qué es la ética, por qué es necesaria y cómo aplicar de forma práctica un comportamiento moralmente correcto.

Finalmente, en el ciclo avanzado se recomienda el contemplar un módulo de pasantía donde se asegure la práctica profesional a los estudiantes de los últimos dos años. Las recomendaciones están presentes. Los puntos son contemplados, sin embargo parecería que son laxos en cuanto a los requerimientos de cumplimiento y están faltos de contundencia en cuanto a su declaración. Es más que necesario resaltar la importancia de estos puntos.

## 7 ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

La Asociación Interamericana de Contabilidad fue fundada en 1949 citando en sus objetivos el tener una profesión fuerte y coherente.

En su plan estratégico 2013-2017<sup>23</sup>, la AIC declara claramente una intención de reconocer como líder en esfuerzos normativos a IFAC y de esta forma, participar en su colaboración, mediante la estipulación de sus metas estratégicas, objetivos y planes de acción, la segunda de las cuales establece que buscará “promover la participación directa de la AIC en el proceso de desarrollo de normas y pronunciamientos técnicos emitidos por la IFAC”. En su estructura, la AIC cuenta con un área de Investigación, Educación Continuada, la cual depende de la Vicepresidencia de desarrollo profesional.

Este organismo tiene un muy fecundo catálogo de publicaciones con diversos temas. Tiene un abordaje más que importante para el punto de vista latinoamericano, tanto así que podría catalogarse como su representante ante el mundo.

### 7.1 ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO

#### Asociación Interamericana de Contabilidad – Contexto histórico

La Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) se formó ya en 1949 teniendo como objetivo asociar a los profesionales de la contabilidad en el continente, siendo incorporada en 1947 bajo leyes de Puerto Rico, llamándose hasta 1949, Conferencia Interamericana de Contabilidad. Se reconoce como la asociación de contabilidad internacional más antigua existente. En la declaración de su misión reza “... propender por alcanzar una profesión fuerte y coherente en todo el Continente Americano...”, evidentemente para poder lograr coherencia en la profesión, la formación de los profesionales debe tender a un mismo fin y su estructura debería ser similar. Como entre sus objetivos señala “Eleva constantemente la formación profesional sobre la base de calidad y mantenimiento de las más altas normas de conducta y de los conocimientos propios de la profesión”.

### 7.2 CUERPO NORMATIVO

A la fecha de realización de este trabajo, la Asociación está presidida por Ricardo Pahlen Acuña, quien para la XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad, realizada en diciembre de 2013 en Uruguay, y junto con la colaboración de Ana M. Campo, presentó el artículo “La Currícula Homogénea. Condición imprescindible para el Contador Público del Siglo XXI”.

Este documento entre los puntos más sobresalientes que puedo destacar, enmarca una idea intuitiva nueva de Contador, al mencionar que “El Contador Público debe tener presente que el objeto de su profesión es la “información” en todas sus formas, sea la misma generada dentro de las organizaciones, interactuando éstas entre sí o en su vinculación con el contexto”. Así en cierta forma se cambia de paradigma de aquel profesional que trae información numérica de lo registrado y la organiza para presentar impuestos, para transformarlo en un profesional que organiza, sistematiza y presenta de la manera más útil cualquier tipo de información lo cual amplía de manera exponencial, a mi criterio, el campo de acción del Contador.

Este trabajo dedica parte de su extensión al señalamiento de objetivos perseguidos en seis

---

<sup>23</sup> Asociación Interamericana de Contabilidad. (2013). *Plan Estratégico Institucional 2013- 2017*. Estados Unidos de Norteamérica

grandes áreas, siendo estas: Contabilidad e impuestos, economía, jurídica, administración, tecnologías de la información, matemática y humanística y presenta una sugerencia de contenidos curriculares mínimos. En 2013 señala la intención de este enfoque, que sería de “input” o insumos, como buscador de resultados por competencias, declarando que:

El trabajo en base a competencias demanda que los docentes dediquen suficiente tiempo para reflexionar respecto de cómo transmitirles a sus estudiantes, medir el avance de su adquisición y evaluar su logro. Por otra parte, ser competente para el alumno no solo es manejar conocimientos, conocer y comprender los conceptos para ejercer una responsabilidad, sino tener la habilidad para aplicar o reproducir ese conocimiento en situaciones distintas a las del aprendizaje, aprovechando sus propios recursos como los disponibles en su medio con una actitud proactiva al momento de interactuar (apoyar un buen clima de trabajo, saber escuchar, entre otras)”.

Es decir, se apunta siempre a que el futuro contador profesional disponga con los recursos necesarios para, usando sus conocimientos, aplicarlos para generar valor en el ambiente social al que vaya a impactar.

## **7.3 Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica**

### **7.3.1 La movilidad estudiantil y la importancia de un currículum homogéneo**

En este mismo documento de 2013, los autores del documento señalan en el punto que a mi criterio es el más importante, que

América Latina es una región con una historia de escasa movilidad, fundamentada, posiblemente en su gran extensión geográfica, como también su menor tradición de integración que también se refleja en los sistemas de enseñanza universitaria que presentan una escasa comparabilidad. Sin embargo, el proceso de globalización es inexorable y las universidades latinoamericanas deberán compartir una visión estratégica y definir líneas de acción para procurar una mayor comparabilidad y compatibilización de sus sistemas universitarios.

En este sentido, así como el proceso de globalización se señala como inexorable, es necesario resaltar, que la globalización como se menciona en este documento en inicio, es el eterno proceso iniciado con la migración en búsqueda de alimentación desde tiempos prehistóricos, lo cual fue en algún momento ralentizado por la creación de fronteras para que los locales supuestos titulares del “ius-soli” o “ius-sanguis” de un territorio cierren sus fronteras para aprovechar de mejor manera recursos en dichos territorios y hoy con el avance poblacional e intelectual, nos damos cuenta de que estas barreras impuestas deben ser derribadas en beneficio de la sociedad en general. El resurgimiento de esta idea y su romantización son en mi opinión, lo que hoy se llama globalización en franco olvido de que no siempre existieron fronteras ni limitantes para el trabajo.

El reconocimiento de la educación de un contador para ejercer de forma transfronteriza debe iniciar por una formación similar que podría tener una medición específica mediante la comparabilidad de currículums universitarios, sin embargo, la misma práctica y la convergencia internacional normativa configuran ya en el campo profesional, una adaptación también internacional del profesional, así como el hecho de que las herramientas que utiliza el contador (desde hojas de

cálculo hasta aplicativos *ERP*<sup>24</sup>s) funcionan de manera muy similar entre las más explotadas en el mercado, por ejemplo, una hoja de cálculo de *Microsoft Excel* debería ser utilizada de forma similar por los contadores en cualquier parte de Occidente en su profesión. Los niveles de especialización estarían posiblemente determinados por las necesidades que ha tenido este contador de profundizar, según el desarrollo de la organización para la cual trabaje o el mismo desarrollo de su país. Un contador que trabaje en una firma de auditoría de las principales en un país de América Latina cualquiera, al movilizarse a un país de similares características socioeconómicas, se desenvolverá con la misma prolijidad con una herramienta similar implantada en otra realidad nacional. Así el desarrollo profesional estaría más bien dictaminado por las oportunidades laborales más que por lo que ese mismo contador haya podido aprender en la Universidad, lo cual será nada más que una parte posiblemente muy pequeña de la carrera de este profesional.

Hay demasiado en juego al momento de la formación, más allá de los currículums. La capacidad pedagógica (o andragógica si se hace la distinción etimológica del profesional que se forma para Contador profesional) de quienes sean profesores, su experiencia, el hecho de que existan prácticas como nombrar a grandes profesionales en una plantilla de profesores por la búsqueda de explotarlos como posibles transmisores óptimos de conocimientos avanzados, sin que exista una evaluación de su posibilidad de transmitir conocimientos o inclusive que estos aparezcan en las plantillas de enseñanza sin una participación total en el proceso de enseñanza, admitiendo si así fuese, que tiene la capacidad de transferir conocimientos a un aula de futuros profesionales.

Un ejemplo clarísimo de esto es el nivel de dificultad que presenta una Universidad para reconocer a un estudiante de un país distinto en el caso de las carreras de grado, frente a una necesidad laboral de una empresa que, al ver que un determinado individuo tenga credenciales de haber trabajado para organizaciones determinadas, lo cual hace que las credenciales de experiencia laboral sean casi inmediatamente aceptadas como válidas. Sin embargo dar herramientas matemáticas a los estudiantes no siempre está en desacuerdo de la formación práctica de un estudiante. Así tenemos por ejemplo la proposición de enseñanza de cálculo integral, como propone el currículum de Pahlen Acuña, que puede servir de herramienta económica o conocimiento general, más allá de que la necesidad puntual de un auditor sea, por ejemplo, revisar la idoneidad de una conciliación bancaria.

No en la misma comparación podría incluir a la ética por ejemplo, lo cual curiosamente está excluido del acápite de formación humanística de Pahlen Acuña, que contempla.

Posteriormente se señala una carga horaria estimada para dedicar a cada tema, de 2730 horas. Pahlen Acuña sugiere categóricamente que la formación debería apuntar a competencias básicas, mientras que otras podrían ser consideradas como transversales, puntualizando en el tema socio-ambiental. Existirán diversas visiones sobre este tema, lo que sí debe ser manifestado es que existe un “aire” de jerarquización del tema “socio-ambiental” como lo llama el autor del artículo, que posiciona a esto como un tema fundamental, lo cual partiendo de aquel concepto de la economía, mencionando a la distribución de bienes escasos y conociendo que lo más escaso que tenemos actualmente es una salud ambiental a nivel mundial, deberíamos formar al profesional con una visión de esto como un tema no menor.

---

<sup>24</sup> ERP, siglas en inglés de Enterprise Resource Planning, aplicativos modulares que integran la administración informatizada de las diversas áreas empresariales

## 7.4 Otros documentos AIC

Siempre refiriéndonos a los documentos tratados en la **XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad**, observamos en las Conclusiones y Recomendaciones del Área 4- Educación<sup>25</sup>, se torna evidente que los planes de trabajo y lo considerado fundamental por esta comisión es aquello expuesto y conversado en estos espacios de reunión. El primero de dos documentos trata sobre las **Carreras de Posgrado para el Contador Público** cuya conclusión se basa específicamente en la especialización y el conocimiento de la normatividad internacional; y, uno adicional sobre **Entornos Virtuales de Aprendizaje** cuyas conclusiones y comentarios del autor de este trabajo se muestran a continuación:

---

Documento de Conclusiones y Comentario del Autor  
Recomendaciones

**Se señala que cada vez “más las universidades, se verán enfrentadas a la obligación de introducir reformas que les permitan sobrevivir en un mercado globalizado...”**

La visión podría ser interpretada como de una visión propia, en lugar de posicionarse en la perspectiva del Contador estudiante, que busca en una Universidad el conocimiento, independientemente de si esta institución sobreviva o no.

**“El nuevo modelo educativo en entornos virtuales de aprendizaje, ya es una realidad, sustentada en aspectos tecnológicos y didácticos, y solo es de esperar la expansión de su uso en el futuro”**

Estando de acuerdo con esta visión, hay que reparar en cuánto a que las Universidades tanto públicas como privadas estén equipadas con herramientas tecnológicas tipo “aulas inteligente” o ponen a disposición computadores u otras herramientas para que el Contador desempeñe una labor de análisis de datos acorde a las necesidades internacionales y respondiendo adecuadamente al interés público. Esta tarea dependerá de las exigencias de los alumnos para las instituciones privadas y de la voluntad de colaborar del Estado en instituciones públicas.

**Como recomendación “Capacitar docentes para que adquieran las competencias básicas para el diseño de cursos y/o gestión”**

Este punto es de una muy alta calidad e importancia puesto que muchas veces podrían existir (y existen) profesores de renombre que no pueden desempeñarse de forma óptima al momento de transferir conocimientos debido a que ellos mismos no han podido mantener un adecuado contacto con la Tecnología de la Información que nos descarta cada día con sus avances si no estamos continuamente capacitados.

---

<sup>25</sup> Asociación Interamericana de Contabilidad. (2013). Conclusiones y Recomendaciones, Conferencia XXX. Uruguay

## 7.5 XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad

En la XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad celebrada en San Juan de Puerto Rico en agosto de 1999, se trató el tema del Reto de Valores y Ética para una Economía Globalizada. Entre las principales conclusiones que arrojan los documentos que relatan los resultados de esta reunión, menciono las siguientes como las más relevantes en relación a este estudio:

“Todo proceso de armonización y avance debe tener en cuenta:

Un obrar ético de nuestro profesional, con fundamento filosófico

Un fundamento filosófico que se ha enriquecido en las distintas corrientes filosóficas universales.

...”

Aunque determinado en una brevedad grandísima, el contenido que encierran estas premisas es a mi parecer, la principal causa del comportamiento no ético para los profesionales no solo de la contabilidad sino con todo aquello relacionado con el motor económico de una sociedad.

No se puede exigir a un profesional que actúe de forma ética, sin decirle qué es la ética, qué ética debe seguir y por qué. No se puede esperar que no existan delincuentes en una sociedad que empuja a satisfacer el interés individual. La dificultad predominante para un comportamiento ético basado en fundamentos filosóficos, en que la sociedad privilegia la maximización de las ganancias.

La ética es relacionada por la R.A.E. con la moral. A su vez, esta Real Academia define a la moral como:

“1. adj. Perteneciente o relativo a las acciones o caracteres de las personas, desde el punto de vista de la bondad o malicia.

2. adj. Que no pertenece al campo de los sentidos, por ser de la apreciación del entendimiento o de la conciencia. Prueba, certidumbre moral”.

Únicamente para ejemplificar por qué es importante comprender que existen diferentes éticas y para reforzar lo encontrado en el documento de la Asociación Interamericana de Contabilidad, que considero de profundo contenido y comprensión acerca del asunto, esbozaré qué es el nihilismo.

Varios tratados filosóficos inclusive desde los textos bíblicos abordan el tema y no me considero en capacidad de dilucidar cuál es la ética correcta, sin embargo basta nada más citar a la misma R.A.E. sobre el nihilismo:

“La Negación de todo principio religioso, político y social.”



No existe la bondad inherente al hombre. No existe tampoco, cuando no creemos en un dios, un dictamen o necesidad de obrar de forma Buena, más allá que nuestro propio convencimiento. El mundo actual vive una decadencia moral e intelectual por el abandono de la razón. Los profesionales contables somos tan parte del mundo como el aire. El desarrollo de nuestra profesión se ve afectada por el contexto en el que nos desarrollamos.

Cuando un contable engaña o a sabiendas del perjuicio que podría causar, actúa de forma calificable de no beneficiosa para el común sino solo para sus intereses, no es en absoluto reprochable si este profesional se acoge a una ética nihilista. Es más bien su obligación el buscar su propio beneficio. Nietzsche al hablar de la moral de los esclavos y de los amos, establece que aquellos que por las circunstancias están en condiciones malas, deben ser sometidos por aquel que por sus propias circunstancias se encuentra en una posición de dominio. Así como no se puede señalar un error en el razonamiento de este filósofo, tampoco es factible otorgarle una razón de forma categórica. Para la práctica, es preferible justificar que al ser seres gregarios requerimos vivir en sociedad, por lo cual las acciones individuales no nos favorecen, debido a que necesitamos de los otros. Esa es la justificación de por qué el profesional contable, desde un punto de vista racional, debe actuar de forma ética, entendida esta como la búsqueda de lo que es beneficioso para el grupo.

## 7.6 Tesis doctoral de José Petrúngo<sup>26</sup>

El documento de la AIC, para esta misma conferencia dedica un espacio a la tesis doctoral de José Petrúngo. En su análisis, el documento de la AIC establece:

*Inicio con cita de la tesis de Petrúngo, se identifica por el subrayado:*

1. La ética profesional debe relacionarse con una ética posible y necesaria en el mundo de los negocios, donde resulta utópico aplicar el planteo de la felicidad o el placer por el cual 'las acciones son buenas en la medida de la felicidad', pues, en dicho mundo, malas acciones podrían producir 'felicidad'. Y esto sin considerar el sofisma que pretende justificar el planteo, como ya se ha referido.
2. Tampoco el planteo ético de la perfección resulta aplicable, pues va de la mano de un claro optimismo metafísico como es que el mundo, y el hombre tienen una esencia transparente a la razón, que hay un rango entre las esencias, plenamente accesible al conocimiento.
3. El monumental planteo ético de San Agustín no parece aplicable al mundo de los negocios, por no ser el sumo bien apreciado como tal por todos sus habitantes".

---

<sup>26</sup> Petrúngo, José. (1998). *Código de Ética. Relevancia de los principios de ética profesional sobre las normas de acción contenidas en el Código 1974 – 1977*. Citada por Carlos García Casella y Carlos Luis. (1998). *Actuación Profesional Judicial*. Macchi (p. 13-15)

En contraposición, no encuentro ningún argumento que desestime el planteo de Kant, o sea, 'debo, luego puedo'. La ley moral que él propone inflige daño a las inclinaciones, puesto que las constriñe a satisfacerse sólo en la medida en que puedan concordar con ella. 'A través del respeto, la ley moral, que se extraña al mecanismo de las inclinaciones, se abre camino en la voluntad humana y la obliga, sin asustarla y sin despertar aversión en ella'.<sup>27</sup>

Y de la AIC:

*José Petrúngaro llama monumental al planteo ético de San Agustín y Santo Tomás; opina que no es aplicable al mundo de los negocios por no ser el sumo bien apreciado como tal por todos sus habitantes. Nosotros quisiéramos señalar que nos estamos refiriendo a un universo más restringido, hombres profesionales universitarios que suponemos conocen las corrientes filosóficas, y que sin aceptar la doctrina religiosa del cristianismo, consideran válido el planteo ético de los legisladores nacionales y a las fórmulas de juramento de graduados que se corresponde en cierta medida a las cuatro fórmulas de juramento de los legisladores nacionales y a las fórmulas de juramento de graduados de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A.:*

1. *Por la Constitución.*
2. *Por la Constitución y la Patria.*
3. *Por la Constitución, la Patria y Dios.*
4. *Por la Constitución, la Patria, Dios y los Santos Evangelios."*

La reducción del universo ya de por sí invalida el argumento. La suposición del conocimiento de las corrientes filosóficas es más que osada en el mundo actual. Y finalmente, es cuestionable que quienes juran ante semejante fórmula acepten o tal vez no les quede otra opción.

Y concluye el documento de la AIC:

- a) *Entender que para muchos profesionales Contadores, aún sin ser cristianos, el planteo ético de San Agustín y Santo Tomás puede servirle como base para su accionar ético de todos los días.*
- b) *Aceptar parcialmente la propuesta de Petrúngaro. Considerar el planteo de Kant válido para ser tomado en consideración por muchos colegas que no adhieren al planteo cristiano pero no como única alternativa.*
- c) *Aceptar otras corrientes filosóficas, siempre que conduzcan al bien común.*
- d) *Proponer un código de ética que tome en cuenta los puntos en común de las distintas corrientes filosóficas.*
- e) *Reflexionar sobre la posibilidad de convivencia de opciones éticas diversas*

De la misma forma que a) concluye que para muchos profesionales el planteo ético de San Agustín y Santo Tomás puede servir, hay que observar que el planteamiento ético de Nietzsche o cualquier otro del otro lado de la moneda, puede servir de la misma forma. Esta verdad invalida ya la conclusión e) puesto que podrían convivir ambas opciones éticas, por cuanto su diversidad las hace antagónicas tal como un ingreso no puede ser un gasto a la vez.

---

<sup>27</sup> *Ibídem* 4

## 7.7 Otros documentos de los participantes de la comisión

En la elaboración de este trabajo, el autor de esta tesis ha tenido acceso a otra información como por ejemplo, una propuesta de un programa educativo para el ejercicio profesional, realizado por los profesores Luisa Fronti de García, Norberto Genaro Larocca, Elsa Suárez Kimura<sup>28</sup>, el cual incluyo debido a su relevancia e inclusive su visión puesto que en 1995, este tema ya era abordado con total integridad en todos sus aspectos por estos autores. Así resalto lo siguiente:

La propuesta contempla que las asignaturas identificadas se desarrollen en un 75 % según el método tradicional y el 25% restante mediante la instrumentación de Talleres. Esto debido a la ya identificada necesidad de práctica para lograr afianzar el conocimiento, que finalmente es el objetivo de la educación de esta técnica. Además buscaba el programa enseñar 4 niveles de procesamiento electrónico de datos, 5 niveles de inglés técnico y 3 de portugués. No existe contador en el mundo hoy que no utilice un computador. Ya en el 95 estos profesores se adelantaron y sin embargo ni aún hoy en las aulas universitarias se enseña dedica con la intensidad requerida el manejo de herramientas electrónicas básicas para el desarrollo de la profesión.

Este mismo documento declara que no únicamente es necesaria la formación técnica sino que esta debe ser acompañada "...con disciplinas humanísticas, que le permitan avanzar en su técnica y en su ciencia." He aquí donde los autores encontraron lugar para la ética como parte de la formación.

Es entonces menester cuestionarse si las iniciativas faltan, o es que acaso que siempre estuvieron ahí pero no hay voluntad jerárquica para realizar los cambios necesarios que permitan alcanzar una verdadera educación para los profesionales no solo de la rama contable sino en todas las profesiones.

La preocupación ética no es propia de la contabilidad, es una inquietud del espíritu humano.

---

<sup>28</sup> Fronti de García, Luisa; Larocca, Norberto Genaro; Suárez Kimura, Elsa Beatriz. Propuesta de un programa educativo para el ejercicio profesional contable. Propuestas. Dic. 1995, nro.: 2, p. 93-104

## 8 PROYECTO COMMON CONTENT

En Europa, otro esfuerzo para lograr reunir un criterio más uniforme sobre la formación del Contador Público ha instituido el Proyecto Common Content, con la participación de instituciones profesionales de Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Países Bajos y el Reino Unido y el pleno apoyo del organismo a nivel de la Unión Europea que aúna a los contadores, la Fédération des Experts-comptables Européens, Federación de Expertos contables Europeos (FEE). Lo que busca específicamente, es establecer un set común de calificaciones profesionales para los miembros de sus cuerpos colegiados y más pragmáticamente, facilitar la movilidad profesional en suelo europeo.

### 8.1 ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO

#### **Cuerpos colegiados de varios países de Europa:**

Federación de Expertos contables Europeos  
Compañía nacional de los Comisarios de las Cuentas (Francia)  
Orden de los Expertos Contables (Francia)  
Auditores Públicos en Alemania (Alemania)  
Cámara de auditores oficiales (Alemania)  
Contadores Colegiados de Irlanda (Irlanda)  
Consejo Nacional de Doctores Comerciales y Expertos Contables (Italia)  
Instituto de Contadores Colegiados de Países Bajos (Países Bajos)  
Instituto de Contadores Certificados en Inglaterra y Gales (Reino Unido)  
Instituto de Contadores Colegiados de Escocia (Reino Unido)

Está administrado por el Grupo de Dirección (*Steering Group*), el cual estará conformado por un representante de cada instituto participante y podrán estar acompañados a las asambleas por uno o más consejeros, quienes podrán participar como observadores, aunque se podrán convenir reuniones cerradas a miembros. Las reuniones estarán presididas por un presidente independiente convocado por el Grupo de Dirección por un término de dos años. Este presidente será miembro de un Instituto Participante pero no representará a ninguno de estos en las asambleas.

Las asambleas serán decididas por el Grupo de Dirección en lugares y oportunidades a convenir.

El contenido del *Common Content* se enfocará en el desarrollo de los profesionales en las áreas de auditoría y otros servicios de aseguramiento, medición de desempeño y reporte financiero, administración estratégica de negocios, administración financiera e impuestos y servicios legales<sup>29</sup>. Los cuerpos miembros del proyecto son:

#### **Francia:**

***Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)*** – Compañía nacional de los Comisarios de las Cuentas – Los Comisarios de cuentas en Francia cumplen con las funciones de un auditor externo, siendo esta una misión legal es, según el Código de Comercio de Francia (L.823-9):

"Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité

---

<sup>29</sup> Common Content. (2013). Common Content Fact Sheet. Alemania

à la fin de cet exercice."

Que traduzco:

"Los comisarios de las cuentas certifican, justificados por sus apreciaciones, que las cuentas anuales son regulares y sinceras y dan una imagen fiel del resultado de las operaciones del ejercicio transcurrido y la situación financiera y patrimonial de la persona o la entidad al fin de dicho ejercicio"

**Ordre des Experts-Comptables (OEC)** – Orden de los Expertos Contables – Es un cuerpo colegiado de los Contadores en Francia, creada para apoyar al desarrollo profesional de sus representados y garantizar su conducta ética, el organismo es miembro de IFAC.

**Alemania:**

**Institut der Wirtschaftsprüfer** – traducible como Instituto de Auditores Públicos en Alemania, organización privada que actúa en pro de los intereses de los auditores y las firmas de auditoría en este país; reúne a 2009 un total de 12,979 miembros siendo 11,959 auditores individuales y 1020 firmas.

**Wirtschaftsprüferkammer** – Cámara de auditores oficiales, cuerpo estatutario regido por leyes públicas, reúne además de auditores y firmas de auditoría, a contadores públicos y firmas de este tipo de profesionales también.

**Irlanda:**

**Chartered Accountants Ireland** – Contadores Colegiados de Irlanda, tiene como misión representar a los contadores en todos los sectores, se define como una organización pro-negocios. Sus miembros representan alrededor de 23,000 miembros de "influencia" en el mundo, quienes trabajan en posiciones de jerarquía (*senior positions*) en la práctica e industrias.

**Italia:**

**Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili** – Institución nacional que representa a los intereses de los practicantes de la profesión contable además de otros relacionados como peritos, etc.

**Países bajos:**

**Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants** – Instituto de Contadores Colegiados de Países Bajos, reúne a más de 20,000 profesionales en la práctica de la Contabilidad Pública, se declara como una institución que asiste a sus miembros a cumplir con su rol crucial en la Sociedad hoy y en el futuro.

## Reino Unido:

***The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*** – Instituto de Contadores Certificados en Inglaterra y Gales, promueve, desarrolla y apoya a más de 142,000 contadores en el mundo asistiéndolos con certificaciones, desarrollo profesional y protegiendo la calidad e integridad en la profesión.

***Institute of Chartered Accountants Scotland*** – Reúne a más de 20,000 miembros a nivel mundial. Cuerpo que se define como educador, examinador, regulador y líder del pensamiento. Su campo de acción está en los profesionales de la contabilidad, finanzas y negocios y busca influenciar las políticas en Europa y el Reino Unido en función del interés público.

## 8.2 CUERPO NORMATIVO

El organismo tiene 7 documentos oficiales publicados en su página web a la fecha de elaboración de este trabajo<sup>30</sup>. Este trabajo ampliará los tres primeros citados puesto que son los que desarrollan lo central. Estos son:

- A. Documento de fundamentos (*Fact Sheet*)
- B. Requisitos de calificación
- C. Marco de habilidades
- D. Preguntas frecuentemente hechas del proyecto
- E. Documento organizacional
- F. Resultados de Conocimiento y aprendizaje
- G. Manual de cumplimiento

Los puntos más sobresalientes que cubren el enfoque educacional se resumen a continuación.

- A. **Documento de fundamentos (*Fact Sheet*)** – Donde se declara el propósito del proyecto para desarrollar, mantener y unificar la calidad de la educación del contador profesional, reflejada en distintas calificaciones que permiten al contador cumplir con los retos de la globalización y las necesidades de distintas partes interesadas; esto involucra la internacionalización y armonización de resultados educacionales de alta calidad para las competencias o habilidades relevantes de los contadores profesionales de aquellos cuerpos, mientras se mantiene las fortalezas de las estructuras educacionales nacionales. El proyecto no tiene una duración limitada. Su membresía no está limitada a Europa sino que invita a cualquier cuerpo colegiado que cumpla con sus requisitos a unirse. El proyecto no es una entidad legal, por lo cual no cumple con requisitos de personería jurídica como domicilio y otros. Su directorio se forma de un miembro de cada institución que lo forma y un presidente independiente.

### B. Documento de Requisitos de calificación

Se conoce como Requisitos de Calificación a aquellos contenidos en conjunto en los 3 siguientes documentos: *Requisitos de Calificación (Qualifications requirements)*, *Resultados de Aprendizaje y Conocimiento (Learning Outcomes and Knowledge)* y *Marco de habilidades (Skills Framework)*.

---

<sup>30</sup> Common Content. (1/3/2013). Project Documents. Disponible en URL: <http://www.commoncontent.com/project-documents.php> [consulta 3 el de enero de 2015]

## **Naturaleza de Requerimientos de Common Content para Calificaciones nacionales**

Los Institutos Participantes deberán cumplir íntegramente (*full compliance*) con los requisitos de calificación. Debido a que los programas de calificación y otros requerimientos están sujetos a cambios continuos, el cumplimiento íntegro podrían no ser prácticamente alcanzados, sin embargo por medio de la autoevaluación y procesos de revisión, se deberían lograr aproximaciones adecuadas y establecer planes de remediación a ser implementadas hasta las siguientes autoevaluaciones o revisiones.

Los requisitos de calificación se refieren a los contenidos de Common Content a alcanzarse al nivel de “ingreso” de un contador profesional (*entry level professional accountant*) de un Instituto Participante, incluyendo formación teórica, requisitos de práctica, educación en ética, competencias y habilidades, control de calidad entre otros.

Para la implementación de cambios, debido a que las estructuras académicas son de difícil cambio, no se espera que estos sean realizados inmediatamente. Por lo cual, para cambios menores, siendo estos los de modificaciones en programas de calificación, el periodo mínimo de implementación sería de al menos dos años tras su aprobación por el Grupo de Dirección. El plazo máximo para cambios mayores, siendo estos aquellos que requerirían cambios en legislación donde los Institutos Participantes no controlen sus programas de calificación, a contenidos de calificación será de cinco años.

## **Enfoque de Insumos vs. Enfoque de Resultados**

El Common Content es aplicable para ambos tipos de enfoque o una combinación de ambos. Al determinar el cumplimiento de una curricula, los enfoques en resultados tienen a enfocarse en los resultados de aprendizaje relacionados con el documento de Resultados de Aprendizaje, mientras que en los enfoques de insumos, se enfocan en el contenido del conocimiento y los niveles requeridos. Sin embargo, el programa de calificación como un todo, forma las bases para determinar el cumplimiento de objetivos y conocimiento requeridos.

## **Desviaciones aceptadas**

Estas pueden ser aceptadas en ciertas circunstancias, siendo estas:

1. Cuando el requerimiento se relaciona a un servicio prohibido por ley en una jurisdicción particular o debido a que no se provea un servicio por el impacto en el ambiente del negocio local; y, cuando la desviación del requerimiento no tenga un impacto en el logro de otros requisitos de calificación (por ejemplo, no se puede lograr el resultado como ha sido escrito, sin embargo hay mediciones que aseguran que no ay impacto en el logro de otros requisitos de calificación), ó:
2. El programa de calificación ha logrado un mejor resultado que el Common Content a través de innovaciones que mejoran la calidad como un todo en las calificaciones respecto de un requerimiento; o, el requisito de Common Content se refiere a requerimientos limitados a la Unión Europea o el Área Económica Europea y estos requerimientos no son aplicables para una calificación fuera una de estas jurisdicciones.

Acerca de lo principal del contenido normativo mencionado:

### *1. Requerimientos respecto de Programas de Calificación*

Cada Instituto participante mantendrá sus calificaciones nacionales profesionales para su admisión como miembro. El objetivo es desarrollar, mantener y unificar hitos de educación contable profesional de alta calidad reflejados en distintas calificaciones de cuerpos colegiados profesionales reconocidos internacionalmente frente a los retos de la globalización y las necesidades diversas de las partes interesadas. El proyecto no reemplaza calificaciones nacionales con calificaciones comunes internacionales para establecer un Instituto Conjunto.

## **Control de Calidad**

Debido a las diversidades nacionales, el Common Content establece principios de las mejores prácticas de control de calidad sin ser taxativo, entre los principales:

- Control de calidad mediante enfoque de riesgos
- Autoevaluaciones y revisiones
- Control de calidad como requisito independientemente de la extensión mediante la cual cada Instituto controle los programas de calificación
- Control de calidad sobre los programas de calificación
- Control de calidad sobre experiencia práctica
- Control de calidad sobre evaluaciones
- Control de calidad sobre los procesos de admisión en la profesión

Evaluar el contenido nacional de una jurisdicción particular en su propio idioma provee evidencia de una aptitud adecuada. Por lo tanto mayores evaluaciones de lenguaje no serán requeridas bajo Common Content para los propósitos de portabilidad.

### *2. Requisitos de Calificación Generales de Common Content*

Los candidatos deberán completar:

- Un nivel de ingreso universitario
- Un programa de aprendizaje teórico (educación profesional) de acuerdo al marco nacional de educación
- Completar un periodo mínimo de experiencia laboral en un ambiente aprobado
- Satisfacer una evaluación formal organizada y reconocida por una jurisdicción nacional apropiada a nivel apropiado de un título universitario
- Cumplir o exceder los estándares de educación del IAESB<sup>31</sup>
- Cumplir o exceder los requisitos nacionales de examinación a nivel nacional, de la unión europea e internacional para auditores estatutarios

Adicionalmente estos candidatos deberán cumplir con los estándares más altos de ética incluyendo el Código de Ética de IESBA para Contadores Profesionales, mostrar interés y compromiso con el interés público y cumplir o exceder con requerimientos de la Unión Europea, nacionales o del IAESB respecto de Desarrollo Profesional Continuo.

---

<sup>31</sup> Inclusive siendo un proyecto paralelo que busca unificar la formación del contador, muestra ya que debe cumplirse con los estándares de educación del IAESB, lo cual ya englobaría todo otro requisito adicional o esfuerzo del proyecto



## **Servicios contemplados**

Los requerimientos se establecen para lograr proveer servicios que los Contadores Públicos generalmente contemplan, para el Proyecto estos son, a saber:

- Aseguramiento y servicios relacionados
- Medición de desempeño y Reporte
- Administración de negocios y estratégica
- Administración Financiera
- Servicios legales e impositivos

Los servicios de Tecnología de la Información están integrados dentro de estos cinco nombrados.

### **C. Documento de Marco de Habilidades**

El documento cubre competencias y atributos interdisciplinarios respecto de habilidades cognitivas para aplicar los resultados de aprendizaje del Proyecto. Asimismo, cubre las habilidades de comportamiento, multidisciplinarias e integradoras, valores profesionales incluyendo ética y métodos apropiados de evaluación para evidenciar el logro de este mismo set de habilidades.

Se dividen a las habilidades en tres clases, a) cognitivas y de comportamiento, b) integradoras y multidisciplinarias y c) valores profesionales, ética y actitud; a estas se las encara a través de un enfoque de aplicación del principio de capacidad, definido por el IAESB como conocimiento profesional, habilidades profesionales y actitudes, valores y ética profesionales para demostrar competencia. Es decir, las habilidades para desempeñar un rol específico.

La forma de evaluar estas capacidades es diversa debido a su contenido múltiple, contemplando por ejemplo exámenes universitarios, evaluaciones de un mentor y otros; estas ideas son concordantes a su vez con los pronunciamientos de IAESB IES 6 – Evaluación de Capacidades Profesionales y IEPS 3 Métodos de Evaluación.

Posteriormente, el documento señala de forma taxativa las capacidades que debe lograr un Contador en su formación profesional inicial:

En el campo cognitivo, respecto de habilidades analíticas señala entre las más importantes, que el Contador deberá ser capaz de acceder, evaluar y administrar información de nuevas fuentes, crear un plan de investigación para desarrollar evidencia apropiada, usar evidencia para soportar conclusiones, establecer si existe una falta de esta (evidencia), entre otros. Es importante resaltar que estas habilidades mencionadas están en línea con el nuevo concepto de Contador, el que abandona la oficina únicamente de impuestos y fiscalización para enmarcarlo en un plano de recolector y sistematizador de evidencia.

Respecto de las habilidades cognitivas apreciativas, se enumeran, entre otras: la capacidad de filtrar información en problemas complejos para identificar factores críticos, la comprensión de restricciones de tiempo y la necesidad de priorización, entre otros.



32

Respecto de habilidades de comportamiento:

Personales – mostrar integridad y sentido de profesionalismo, mostrar una actitud cuestionadora (asimilable al escepticismo profesional), enfoques abiertos y adaptación al cambio, pensamiento creativo, trabajo autónomo, etc.

Interpersonales – escucha atenta, presentación clara oral, escritura clara y concisa, persuasión de los receptores de la comunicación, empatía con colegas y clientes, colaboración con colegas, ejercicio de autoridad, etc.

Organizacionales – capacidad de establecer, planificar y revisar objetivos, entendimiento de necesidades de clientes, demostrar importancia de soluciones de mejores prácticas, planificación, administración y control de proyectos, apreciar la cultura del empleador, etc.

Respecto de las habilidades integradoras y multidisciplinarias, entre lo más importante:

Aplicación del conocimiento de diferentes áreas de servicio, análisis crítico, comunicar a audiencias especialistas y no especialistas.

<sup>32</sup> Common Content. (1/3/2013). Project Documents. Disponible en URL: [http://www.commoncontent.com/files/projectdocuments\\_file-10.pdf](http://www.commoncontent.com/files/projectdocuments_file-10.pdf) [consulta 3 el de enero de 2015]

Y en cuanto a valores profesionales, ética y actitudes, se señala:

Enfocándose a la ética del negocio, la capacidad de explicar la naturaleza de la ética y su significancia en un ambiente de negocio, identificar y explicar las consecuencias de comportamiento no ético, aproximaciones a decisiones mediante un marco ético, etc.

Y más específicamente para ética profesional más allá del negocio, demostrar una comprensión del interés público, responsabilidad social, entender la importancia de contribuir a la profesión, apreciación de ética y cultura en la profesión, etc.

### **Comparabilidad del enfoque con otras fuentes**

El documento, en reconocimiento de IFAC y el IAESB, establece puntos de comparación (*benchmarks*) con su normativa, práctica que se debería realizar en todos los países que cuentan con una adhesión a este organismo lo cual ayudaría a la integración normativa.

Así, respecto de las normas IES de la 1 a la 6 establece que se han revisado y comparado además de establecer una correspondencia

*“The Skills Framework, together with the Common Content service areas, cover IES 1, IES 2, IES 5 and IES 6. A comparison with IES 3 Professional Skills and IES 4 Professional Values, Ethics and Attitudes is set out in Appendix 1. This shows that the Skills Framework meets the requirements of these two standards. The Skills Framework recommendations go to a greater level of detail in some areas and sufficiently meet all areas”*

Que traduzco:

*“El Marco de Capacidades, junto con las áreas de servicio de Common Content, cubren a las normas IES 1, IES 2, IES 5 e IES 6. Una comparación con IES 3 Capacidades Profesionales e IES 4 Valores Profesionales, Ética y Aptitudes se muestra en el apéndice 1. Esto muestra que el Marco de Capacidades cumple con los requerimientos de estas dos normas. Las recomendaciones del Marco de Capacidades van a un mayor nivel de detalle en algunas áreas y cumplen de forma suficiente con todas estas”*

Asímismo establece que el documento cumple con la normativa del Auditor Estatutario de la Unión Europea (EU Statutory Auditor Directive) y con el marco de Calificaciones Europeas (European Qualifications Framework).

### **8.3 Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica**

Este proyecto es especialmente relevante por cuanto persigue de forma más pragmática el establecer lineamientos formales para la movilidad de los contadores en el espacio europeo para el cual está dirigido, a pesar de que en su cuerpo, el proyecto invite a espacios de otros lugares del mundo a adherirse en tanto y en cuanto cumpla con los requerimientos señalados. El programa de control de calidad que propone sobre sus mismos contenidos es bastante amplio abarcando autoevaluaciones, controles sobre programas de calificación, sobre la experiencia práctica y evaluaciones además de los procesos mismos de admisión para la profesión.

En cuanto a los requisitos éticos que impone el programa, taxativamente en su documento de Resultados de Aprendizaje y Conocimiento, se sella que un Contador deberá observar lo mencionado en los requisitos de instituciones miembros y se deberá referir además al Código de Ética de IFAC. Asimismo, va señalando en todos sus contenidos, que la ética es transversal a cada acápite y da referencias de a qué parte del Código de Ética de IFAC se debe referir un contador respecto del desarrollo de su trabajo.

#### **8.4 Portabilidad de calificaciones Common Content**

Posiblemente uno de los logros más relevantes del Proyecto, referido a que aquellos que sean portadores de calificaciones profesionales de Institutos Participantes, deberían tener la posibilidad de conseguir derechos de membresía en un Instituto Participante en otro país o derechos de práctica, siempre y cuando tengan la experiencia laboral apropiada y cumplan con los criterios de evaluación del contenido nacional de otro país, refiriéndose a aspectos de aprendizaje comunes afectados por leyes nacionales, estándares, normas, costumbres y prácticas, además de resultados de aprendizaje asociados con impuestos y servicios legales provistos por contadores profesionales en solamente algunas jurisdicciones.

## 9 PROYECTO TUNING LATINOAMÉRICA

Es un proyecto independiente, impulsado y coordinado por Universidades de distintos países, tanto latinoamericanos como europeos, para facilitar la unificación de contenidos y movilidad profesional. El estudio de la contabilidad se englobó en el área de administración de negocios. Busca, más allá de formar currículas comunes, establecer lineamientos regulares y capacidades (enfoque de resultados) para los profesionales de diversas áreas.

Este se define como una respuesta ante la declaración de Bolonia y las necesidades europeas de 1999 y desde 2003 como trascendente de las fronteras europeas llegando a América Latina en 2004.

### 9.1 ORGANISMO EMISOR Y SU CONTEXTO

Alfa Tuning es el nombre de un proyecto que surgiría de las reflexiones de educación superior a nivel internacional. Aplicado en primera instancia en Europa a través de 135 universidades en 2001, fue llevado a cabo entre 2004 y 2007 en América Latina.

Como segunda etapa se presentó el Alfa Tuning América Latina: Innovación Educativa y Social (2011-2013) busca continuar con el debate ya iniciado.

Presentó como objetivos principales:

Contribuir al desarrollo de titulaciones fácilmente comparables y comprensibles en una forma articulada en toda América Latina.

Impulsar, a escala latinoamericana, un importante nivel de convergencia de la educación superior en doce áreas temáticas, estando la contabilidad contenida en el área de Administración de Empresas.

Desarrollar e intercambiar información relativa al desarrollo de los currículos en las áreas seleccionadas y crear una estructura curricular modelo expresada por puntos de referencia para cada área, promoviendo el reconocimiento y la integración latinoamericana de titulaciones.

#### UNIVERSIDADES PARTICIPANTES EN EL ÁREA DE ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS

País	Universidad	Responsable
Bolivia	Universidad Privada Santa Cruz de la Sierra	Mabel BECERRA URQUIDI mabelbecerra@upsa.edu.bo
Brasil	Universidade Anhanguera - Uniderp	Guilherme MARBACK NETO guilherme.marback@aesapar.com
Chile	Universidad de Tarapacá	Bernardina CISTERNAS ARAPIO bcistern@uta.cl
Colombia	EAFIT	Ricardo URIBE MARÍN ruribe@eafit.edu.co
Colombia	Fundación Universidad del Norte	Calixto MENDOZA ROCA cmendoza@uninorte.edu.co
Ecuador	Universidad	César ESQUETINI

	Tecnológica Equinoccial	cesqueti@innovateq.net
El Salvador	Universidad Centroamericana "José Simeón Cañas"	José Adán VAQUERANO AMAYA avaquera@buho.uca.edu.sv
Honduras	Universidad Nacional Autónoma de Honduras	Marcio Anael SIERRA VARELA sierra.marcio@hotmail.es
México	Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey	Bárbara VALLE TORRES bvalle@itesm.mx
Perú	Universidad del Pacífico	Sergey UDOLKIN DAKOVA udolkin_s@up.edu.pe Enrique SARAVIA VERGARA saravia_ea@up.edu.pe
Uruguay	Universidad de La República	Beatriz GÜINOVART FIRPO beatriz@internet.com.uy
Venezuela	Universidad Católica Andrés Bello	Gustavo Adolfo PEREDA LECUNA gpered@ucab.edu.ve



## **9.2 CUERPO NORMATIVO**

Su principal resultado se recoge en un documento final con la identificación de competencias genéricas para las titulaciones universitarias en América Latina, y de competencias específicas de las áreas temáticas.

Como se mencionó, los resultados referentes a la contabilidad están englobados en lo referido a Administración de Empresas. Dentro de las competencias específicas, se menciona como novena:

### **9 Interpretar la información contable y la información financiera para la toma de decisiones gerenciales**

Expone un cuadro de competencias genéricas de la cual derivan competencias específicas, así en lo que respecta a este trabajo, menciono la capacidad genérica 2 “Capacidad de aplicar los conocimientos en la práctica”.

En cuanto a la formación ética, se señala como competencia específica “Identificar aspectos éticos y culturales de impacto recíproco entre la organización y el entorno”.

## **9.3 Conclusiones de la normativa en cuanto a Ética y Práctica**

En mi opinión, el esfuerzo Tuning en cuanto al campo contable, resulta más bien declarativo considerando su impacto y las instituciones que ha abarcado. Podría hacerse un esfuerzo con mayor impacto en cuanto a su difusión para lograr un mayor conocimiento entre docentes y estudiantes de las universidades más importantes de países como Argentina, Colombia, Ecuador y Venezuela, a los cuales se ha podido acceder y cuestionar coloquialmente durante la formación de este trabajo, con resultados más bien pobres en cuanto al conocimiento del proyecto. Esta conclusión aunque no respaldada estadísticamente, muestra la diametral diferencia con esfuerzos como la normativa de IFAC, puesto que esta es materia de estudio y conocimiento de los profesionales, mientras que proyectos como Tuning, en lo que respecta al área contable, son esfuerzos aislados que ni tangencialmente abarcan las necesidades de la Sociedad ni del Contador Público.

## 10 CONCLUSIONES

### 10.1 Conclusiones sobre las normas de educación de IFAC, los esfuerzos internacionales y la práctica ética en la profesión

Este documento se ha enfocado en los esfuerzos más destacados para diseñar modelos de educación para el Contador, considerando como ámbito de aplicación, a Latinoamérica. El análisis conceptual consideró como ejes principales de la formación humana y la práctica de la técnica contable, a la instrucción en ética y la práctica pre-profesional respectivamente.

Los proyectos mencionados son los más representativos de los cuales se ha logrado reunir información y que aplican a Latinoamérica. Es menester señalar como primera conclusión que, la multiplicidad de esfuerzos podría actuar en contra de la confluencia de criterios, puesto que la misma pluralidad, genera distintos puntos de vista y nuevos inicios desde fojas cero sobre terreno ya recorrido.

Así por ejemplo, el proyecto Tuning, que buscó replicar un esfuerzo más coordinado en Europa, dejó de lado economías del tamaño de la Argentina, innegablemente de las más importantes de la región, y son tangiblemente desconocidas por el alumnado presente en la UBA y otras universidades, al momento de la realización de este trabajo, pertenecientes a Ecuador, Venezuela o Colombia, a quienes se les preguntó sobre simplemente la existencia de este proyecto, siendo alrededor de 10 estudiantes colombianos y 8 venezolanos maestrandos del programa de Contabilidad Internacional u otros afines. Es de resaltar que el ambiente cosmopolita de la UBA, puede ser considerado para tal muestreo no estadístico, donde en una clase de 31 alumnos, más de la mitad son extranjeros y el proyecto mencionado es desconocido. La conclusión obtenida es que sería de gran utilidad estimular la comunicación al estudiantado, sobre este tipo de proyectos, dado que el conocimiento de los principales interesados sobre estos esfuerzos es prácticamente nulo. Asimismo, siendo estudiantes de cuarto nivel de educación, nos corresponde a nosotros mismos informarnos sobre las herramientas que la sociedad pone a disposición para nuestro propio desarrollo.

Este mismo proyecto además, habla de cumplimiento con las normas de educación de IAESB, mientras que trata también de unificar currículas, lo cual es discordante puesto que los lineamientos en ese sentido, ya son delimitados por el mismo IAESB.

Si bien es cierto que el interés de contribuir con la formación de los profesionales y el afán por trabajar en pro de la profesión, motivan a estudiantes y docentes para emprender nuevos proyectos, sería de mayor utilidad y trascendencia, que estos sean dirigidos de forma sistemática y ordenada y teniendo como medio, a los organismos que se han creado a nivel global para este fin y que podrían brindar asistencia, además de otorgar relevancia a los nuevos desarrollos locales.

A su vez, IAESB a pesar de contar con una nutrida normativa y un detallado código de ética, y la misma profesión en general, sujeta a las sanciones y responsabilidades adjudicadas por Sarbanes-Oxley, *Foreign Corrupt Practices Act*, que se encarga de penar en lo que respecta a contadores, a aquellos que no lleven evidencia adecuada y permitan que se den actos de corrupción especialmente en procesos de licitaciones públicas, amén de otros cuerpos normativos, desde leyes hasta códigos de conducta, no han logrado prevenir que los profesionales se aparten de las



prácticas inadecuadas o deshonestas. Y es que el espectro de la educación no puede enfocarse en lo profesional y divorciarse de lo práctico en todos los ámbitos de la vida cotidiana.

¿Cabe preguntarse entonces, cuál es la manera de formar al contador, cuál es la forma de educar a la persona en sociedad? Uno de los capítulos siguientes, Recomendaciones y Propuestas, presenta un juicio de valor al respecto.

En cuanto a la hipótesis de este trabajo, definitiva, clara y categóricamente, las normas de IFAC ni ninguna otra normativa existente aseguran una práctica ética óptima de la profesión, ni una formación de campo para el ejercicio profesional. El eje fundamental es la educación reflexiva. Adicionalmente, los desarrollos paralelos siendo originadores de una movilización importante de profesionales, docentes y alumnos, podrían potenciar sus aportes al estar alineados con IFAC que además de que es la institución cuya razón de ser es tal fin, es la de mayor envergadura e impacto a nivel global; su maquinaria estructural puede tener un impacto más eficiente en cuanto a los aportes para la educación del contador.

El impacto del contador en la sociedad es cada vez mayor. En un sistema socioeconómico que toma decisiones en base a la información, quien tiene mayor conocimiento del impacto y las derivaciones de estas, es precisamente quien conoce su conformación, su sistematización y su interpretación. El contador, lejos ya de su papel de registrador de asientos, va adquiriendo una relevancia fundamental en su rol social, la información sistematizada ya no es únicamente sobre ventas y compras, haberes y deberes, sino prospectiva de forma tangible y abarca temas como la responsabilidad social, la administración de medios ambientales y va desnudando así el manejo de los recursos que antes no estaban “inventariados” como la potencialidad de un trabajador, los recursos ambientales de los cuales dispone un determinado grupo o inclusive los beneficios que acarrearán las acciones éticamente responsables. El contador no es quien rinde cuentas, sino quien con evidencia documental, está en capacidad de solicitar la rendición de cuentas o corregir acciones de manera científica y no intuitiva.

## **10.2 Conclusiones sobre la necesidad de una formación ética pragmática**

El cuerpo madre de la formación ética para el contador en occidente al menos, es el Código de Ética de la IFAC. Asimismo, cada organización multinacional grande y mediana cuenta hoy con un código de ética, lo cual es considerado una “buena práctica” (*best practice*) y un control interno a nivel de entidad eficaz.

Desde el Código de Hamurabi, de los más antiguos conjuntos de Leyes encontrados, que postulaba ya la Ley del Talión haciendo creer a la gente que quien causaba un daño sería castigado y de la misma forma resarcido el que fue dañado, si en la misma magnitud se perjudicaba al autor del mal; hasta los más modernos códigos penales.

Se llega así a los códigos de conducta y de ética; transversalmente heridos estos por tan diversas concepciones de la ética desde lo cristiano basado en las esencias de Aristóteles, que establecieron que el hombre es inherentemente bueno y un animal de hábitos, por lo cual los condicionamientos pavlovianos son los que lideran la sociedad, puesto que parecería que el que no delinque lo hace más por temor al castigo que por convicción propia.

Luego estarían los hedonistas que el Poeta Horacio invita en el *Carpe diem, quam minimum crédula postero*, a aprovechar las circunstancias sin ser previsores y tal vez sin pensar en que el liberarse de apegos emocionales afecta a aquellos que no han podido hacer esto mismo.

Continuando con los cínicos como Diógenes de Sinope que se deshacía de las necesidades y al haber tenido el ofrecimiento de Alejandro el Magno de cumplir con sus peticiones, el primero simplemente le respondió "Hazte a un lado Alejandro, que me tapas el sol" mostrando que no hay necesidad material que alcance la felicidad; recorriendo a la época actual imbuida en el posmodernismo, hijo de Nietzsche y Sartre que abanderaron al Nihilismo bajo la premisa de que *no existen hechos, sino solo interpretaciones*, ideas que, malinterpretadas, guiaron al holocausto de la primera mitad del siglo XX.

Así, con este brevísimo contraste de puntos de vista sobre la moral, relatando que hoy las creencias musulmanas en guerra santa buscan frenar la depravación de occidente y este occidente siente que sus libertades de expresión, culto y el resto están siendo vulneradas, desencadenando únicamente la violencia, demostrado en cosas tan brutalmente burdas, como el asesinato de doce franceses caricaturistas del semanario Charlie Hebdo, por haber publicado caricaturas de Mahoma; es menester concluir que la especie debería humildemente aceptar que no existen ciencias infusas, ni divinas, ni inclinaciones humanas que muestren que existe algo remotamente similar al *bien*, como un noúmeno. En resumen, no conocemos qué es el bien, ni siquiera si existe tal cosa.

Dicho esto, es necesario también resaltar que en el contexto histórico actual y con el fin de que medianamente funcione el sistema económico capitalista actual, es necesario que exista una idea común del bien, resumida en buscar el bien individual y creer que el bien común provendrá del primero. Poner la fe en que el trabajo bien realizado es bien recompensado y que el esfuerzo permite alcanzar oportunidades y sobresalir de una media en igualdad de condiciones. Imaginar que mientras más se prepara un individuo, mejor calidad de vida podrá alcanzar. Plantear esto tiene implicancias que superan no solo esta tesis sino el mismo pensamiento contemporáneo por lo cual el brevísimo recuento le hace tanta justicia como cualquier otro más extenso pues ya demostrado está que posiblemente la capacidad intelectual humana no podría abarcar la definición de qué es actuar éticamente.

Sobre estas premisas, el actuar debe atenerse a los marcos legales y de no existir estos, este deberá guiarse siempre en consideración de que lo justo aunque no es siempre lo legal, brinda referencias en el campo profesional y que cada acto tiene una repercusión. Esta lógica bimembre curiosamente es la que de forma casi mística refleja el funcionamiento secular de la contabilidad de partida doble. Para decirlo de forma contable, en la ética tampoco existe deudor sin acreedor. Al campo de la ética en el contexto económico social actual, lo justo sería aquello que proviene del trabajo honrado sin perjuicio del resto. Y más allá, el profesional debe atenerse a que sus obras siempre busquen el bien común.

Por tanto, es más conveniente entender que la actuación ética profesional debe ser tal, por cuanto:

- Somos seres gregarios.
- Pertenece a un occidente de corte capitalista en auge.
- Como debemos vivir en sociedad y en un sistema capitalista, es conveniente que actuemos en función de un buen desarrollo de la sociedad por cuanto cada acción tiene su consecuencia, el buen accionar profesional guiará a un desarrollo de la sociedad en función de lo planificado.

- Los más básicos objetivos comunes del desarrollo del sistema se basan en que podrá existir una mayor recaudación impositiva que a su vez favorecerá la redistribución de la riqueza indirecta por medio de la actuación del Estado, además de que esto también se traducirá en obras para el beneficio común del mismo; los resultados empresariales pueden ser reinvertidos o constituidos en ahorro que se transforma en crédito y en progreso social común, es decir, idealmente el ciclo del circulante, sin embargo la valuación, la existencia y la integridad de dicho circulante, amén de la sistematización de la información que lo presenta como tal para la toma de decisiones de cuándo y en qué forma este continúa su ciclo, está en manos de los contadores. La función neurálgica por lo tanto, del profesional contable para el desarrollo de este ciclo, repercute de forma importante.

Es decir, pragmáticamente es más conveniente para el sistema que se actúe de acuerdo a lo planificado por el sistema, que en función de intereses particulares que se apartarían de los objetivos comunes. Esto porque el perjuicio es múltiple.

Esta es una razón lógica y apartada de credos y otros que no han funcionado para que la profesión sea ética. Para esto, debemos demoler las creencias y mostrar objetivamente esta conclusión.

## 11 JUICIOS SOBRE LA MOVILIDAD PROFESIONAL

¿Cuál es el sentido de lograr una estandarización de normas profesionales que rijan a nivel mundial? Pues ningún otro que el intercambio profesional. Asimismo, ¿por qué nos interesa que los profesionales tengamos una concepción más o menos similar de ética para el ejercicio profesional? Pues porque la historia del capitalismo es expansionista, el sistema socio-económico actual para poder continuar extendiéndose, necesita que los mercados crezcan. Para que se pueda cuantificar la actividad comercial en estos mercados, se requiere de personas que puedan aplicar las mismas reglas, para así determinar beneficios y se puedan tomar decisiones de dirección. El funcionamiento de los mercados, los entornos legales y regulatorios, todos estos son de preocupación del contador para el ejercicio de su función. Una vez que se puede desarrollar la función bajo estas directivas, se requiere complementar con una visión de colaboración respecto de la comunidad y no privilegiando el uso de la información para intereses particulares. He aquí la necesidad de un concepto comunitario de ética, especialmente para los profesionales que preparan información.

Si bien se ha establecido en este trabajo, que en el contexto latinoamericano no se ha logrado alcanzar al resto del globo en los esfuerzos de adopción e implementación de las normas internacionales en cuanto a educación, la información financiera y contable es también de calidad. Esto demostrado porque la toma de decisiones se hace en función de esta información, porque los mercados financieros, si bien no tienen el tamaño de aquellos en Europa o Estados Unidos, también actúan como herramientas de inversión y ahorro.

Esto implica directamente que la práctica profesional es tan acorde a las normas y que existe una íntegra interpretación que logra sujeción a las mismas. Los conocimientos de base adquiridos en las universidades son necesarios e indispensables, sin embargo en lo que se refiere a los contenidos, es evidente que no existe una necesidad imperante de seguir los modelos internacionales, por cuanto los profesionales adquieren los mismos conocimientos en la práctica.

Asimismo, los métodos de educación internacionales no han podido llevar a cabo prevenciones sobre prácticas éticas, tal como los escándalos financieros permanentes del “primer mundo” demuestran. Tampoco la lluvia de controles de la talla de las regulaciones financieras de Basilea, *Sarbanes-Oxley*, COSO y otros marcos, han logrado detener el mal accionar del profesional de las finanzas. Publicaciones económicas<sup>33</sup>, señalaban ya en 2008 que dentro de los 10 mayores escándalos financieros, curiosamente, citando encuestas del *Wall Street Journal*, gran parte de estos casos han sido protagonizados por profesionales de la Universidad de Harvard.

Entonces, ¿cómo pretender que continuar el mismo proceso nos arroje resultados distintos? Pues la importancia de la propuesta de esta tesis, radica en su simpleza. La formación deontológica debe desnudar la naturaleza humana y establecer que, debido a que el contexto económico actual se desenvuelve en una sociedad gregaria en medio de un capitalismo más o menos desarrollado, es una necesidad el actuar de acuerdo a un marco que tienda a privilegiar los intereses de la comunidad. Las enseñanzas de ultranza estableciendo la existencia del bien y haciéndolo inherente al ser humano, no han producido resultados. Si es una necesidad que puede permitir al,

---

<sup>33</sup> Moreno, Marco. (14/12/2008). *Los diez mayores escándalos financieros*. Disponible en URL: <http://www.elblogsalmon.com/mercados-financieros/los-diez-mayores-escandalos-financieros> [consulta 13 de febrero de 2015]

en general pragmático profesional contable, producir resultados debido a una necesidad imperiosa o meramente un objetivo utilitarista para alcanzar objetivos.

Por lo tanto la formación ética en la contabilidad debe, a la manera de las escuelas filosóficas, presentar las variadas corrientes de concepción de ética que se han sucedido en la historia documentada y mostrar por qué es necesaria en el contexto actual, aplicar una determinada.

Concomitantemente con esto, y con el fin de asegurar la rauda e íntegra formación del profesional contable, es necesario iniciar la formación a la usanza de un aprendiz de oficio, esto es, con la práctica.

De esta forma, la práctica profesional no tendrá fronteras. Si IFAC tiene una autoridad que personalmente respeto y comprendo, fundado bajo una lógica de la práctica de auditores, esto es porque estos profesionales dentro de la auditoría, están en contacto con una variedad de casos a diario y logran una comprensión más profunda del por qué de la normativa y su aplicación en varias industrias.

Las normas contables locales en Latinoamérica se derivan todas de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Estos últimos son fundamentales y son la base del desarrollo de las Normas Internacionales de Información Financiera. El profesional que haya logrado práctica profesional de al menos dos años en su país, especialmente si ha sido en auditoría, estaría en plena capacidad de ejercer su profesión en cualquier país latinoamericano, en áreas evidentemente no ligadas a requerimientos regulatorios nacionales como las áreas de impuestos, estudios actuariales o cumplimiento de normas locales, sin previos ciclos de aprendizaje o convalidación de conocimientos.

Y es que fundamentalmente, la práctica contable es una y la formación ética debe ser similar.

## 12 RECOMENDACIONES Y PROPUESTAS

Los esfuerzos normativos internacionales podrían buscar coincidir, si bien, teniendo como afluentes a varios proyectos e iniciativas individuales, que pueden surgir de varias instituciones o personas, pero siempre alimentando una línea guía única para prevenir redundar y más bien estos mismos, nutrirse del camino ya recorrido. La institución por antonomasia con mayor relevancia para cumplir este rol, es IFAC y a mi parecer, podría contar con sub comités regionales dentro de su brazo de educación, IAESB, que logren mayores arraigos o adaptaciones y busquen integrar a las naciones y sus distintas idiosincrasias y cosmovisiones, hasta donde sea posible, a las recomendaciones y prácticas de educación, especialmente en lo que se refiere a práctica pre profesional y formación deontológica. Estos sub comités podrían servir como punto de contacto y darse a conocer como tales con el fin de establecer vínculos, cuando estos fecundos proyectos se desarrollen, para que puedan ser pragmáticamente considerados y aplicados.

En cuanto a la formación deontológica, la ética debe responder a su madre la filosofía y ser impartida al estudiante de la misma forma, esto es, con el examen de las diversas corrientes históricas y desembocando en la necesidad del contexto actual, para un accionar acorde al interés público.

**¿Cabe preguntarse, cuál es la manera de formar al contador, cuál es la forma de educar a la persona en sociedad?** Si hay algo que parecería disminuir significativamente, aunque no eliminar, una conducta no deseada, es la concienciación sobre los resultados. Las teorías de juegos iniciaron un camino largo por recorrer acerca de este mismo tema. Es decir, que si se hace consciente a una audiencia, i.e. el estudiante de contabilidad, sobre los resultados de sus acciones (tanto positivos como negativos), i.e. el interés público, un agente económico tendrá los elementos de juicio para elegir lo más conveniente de forma fundamentada.

Lo señalado no es más que un resumen del dilema del prisionero<sup>34</sup>, extrapolado al campo de la educación del contador.

¿Cómo lograr entonces que las partes estén enteradas de cómo su accionar afecta al resto y así tomen decisiones de beneficio común? La ética debería ser examinada por los estudiantes, llegando al resultado de que, como seres gregarios y ante la necesidad de convivir en sociedad, es mejor cooperar que actuar en función de los intereses individuales y la cooperación es actuar en función del interés público.

La educación deontológica con fundamentos filosóficos es necesaria para poder desarrollar la profesión. No es suficiente enseñar al estudiante que existe un código de ética o que existen accionares penales ante la impericia o el accionar deshonesto, sino que además es beneficioso el accionar según estas premisas.

---

<sup>34</sup> Ver explicación del Dilema del Prisionero en Anexo I

## 13 Reflexión final – Opinión sobre una posible discordancia contador, capitalismo e interés público

Fuera del cuerpo de este trabajo, quisiera, a la manera de un epifonema más bien extenso, realizar una reflexión sobre una inquietud conceptual. En este documento se señaló, como una opinión personal, que la consideración de IFAC sobre el contador socio de auditoría sería la del *contador ideal*. Así tenemos al individuo formado técnica, intelectual y moralmente para cumplir con la profesión, satisfaciendo tanto las necesidades técnicas de resumen y sistematización de información, como aquellas intelectuales de discernimiento y aplicación de criterios para reflejar realidades económicas, mediante la aplicación de principios y convenciones. El individuo deberá además anteponer el **interés público** a los **intereses de los directamente involucrados** (lo cual se resalta al pedir por ejemplo, confidencialidad) y **finalmente los suyos propios**.

Es mi opinión que existe una muy clara discordancia en esta prelación, con los objetivos de un sistema como el capitalismo.

El capitalismo señala a la propiedad privada como base de su desarrollo. La propiedad privada es un sinónimo del interés privado. El interés privado se contrapone, por definición, al interés público. Este actúa en pos de sí mismo. El contador es un profesional que debe reflejar cómo los hechos económicos se han presentado, para establecer un resultado sea que derive en acciones, distribución de dividendos, reinversión o asignación de recursos. Inclusive si esto va en contra de sus intereses propios. Imaginemos qué sucedió a los auditores de EY cuando Lehman Brothers caía en 2008 y debían decidir sobre el futuro de USD 600 mil millones en activos y 25 mil empleados en el mundo.

Hay que resaltar lo siguiente: **reflejar hechos económicos**: los hechos económicos deben ser presentados sin juicios ni sesgos; el contador debe ejercer su **juicio profesional** y el summum del contador para IFAC es el socio de auditoría. El socio de auditoría tiene como trabajo, **emitir una opinión**. Su opinión ya no reflejará hechos, será una opinión, valga el pleonasma. Su opinión deberá estar en función del **interés público**. El **capitalismo** vela por los **intereses individuales**.

Dice Nietzsche que no existen hechos sino únicamente interpretaciones. Desde este punto de vista del padre del posmodernismo y sin existir la mínima oportunidad de escapar del contexto histórico posmodernista en el cual nuestra sociedad se desarrolla, el contador estará al servicio de intereses privados, inclusive si su función se desarrolla en el Estado, puesto que este último también tendrá intereses que difieran del interés común. Esto porque simplemente no es factible definir un interés común. La democracia está definida como el gobierno de la población, NO ES una dictadura de la mayoría, como comúnmente se la representa. La mal llamada “democracia” representativa no es más que un extracto de la clase más pudiente que ocupa los poderes políticos para actuar en función de intereses más o menos enfocados. Por lo cual, no existe tal cosa como el interés público en los aspectos económicos en capitalismo. Ni siquiera en el estado. ¿A quién debe responder el contador mediante sus acciones? En última instancia la mejor respuesta es que a sí mismo. Si este no tiene una férrea formación ética, o es la suya una ética nihilista, propia del posmodernismo, donde no existen hechos sino solo interpretaciones, ¿qué va a ser del desarrollo del sistema?

## 14 ANEXO I

### *El Dilema del Prisionero*

El enunciado establece que la policía arrestó a dos posibles sospechosos, creyendo que han cometido un asalto a mano armada. Sin embargo, no cuentan con suficiente evidencia para condenar a ambos, sino únicamente para condenar a cada uno de los sospechosos por un año por el robo del auto de escape. Así que al momento de interrogar a los individuos, se hace las siguientes propuestas:

Si el sospechoso A confiesa el robo, estableciendo que el sospechoso B estuvo involucrado, y el sospechoso B no confiesa la colaboración, entonces el sospechoso A será liberado y el sospechoso B será condenado a veinte años.

De igual forma con el sospechoso B si confiesa y el sospechoso A se mantiene silencioso.

Si ambos confiesan, entonces ambos tendrán 5 años de condena.

Si ninguno de los dos confiesa, cada uno será condenado a un año por el robo del auto.

		Prisionero B	
		Confesión	Silencio
Prisionero A	Confesión	5.5	0.20
	Silencio	20.0	1.1

Lo que sucede como corolario de este tema es que, en evaluación de motivaciones personales sin que haya comunicación de ambas partes, es que cada uno tendría como mejor opción confesar puesto que sin importar la elección de la otra parte, estaría disminuyendo el riesgo al que se expone.

Esto, en mi opinión es lo que sucede actualmente en las prácticas no éticas de la contabilidad, dado que cada parte actúa en función de sus propios intereses y sin considerar los de la sociedad, esto es, el interés público.

Sin embargo, si ambas partes estuviesen al tanto de los escenarios y considerando que el mejor resultado que se puede obtener ante una situación dada, es que se trabaje en pro del mejor desenlace para el común de los participantes y no de uno único, el resultado se maximiza. La cooperación en todo caso, arroja un mejor resultado que un accionar individual.



De igual forma, si el profesional contable actuase de forma egoísta, es decir no ética, y, por ejemplificar, decide alterar resultados o registros, entonces está eligiendo para sí mismo, en lugar de por el bien social. Esto sería el equivalente al silencio (prisionero A, cuadrante 2 superior derecho); consecuentemente, el resultado para cualquier otro involucrado (prisionero B) que puede ser la misma sociedad, el resultado es el peor, es decir, la condena más grande.

Asimismo, si la sociedad demuestra un accionar no ético de un profesional que ha actuado de forma inadecuada, el resultado sería el menos deseado para el profesional (cuadrante 3, inferior izquierdo).

Ahora, imaginando que, dadas ciertas circunstancias, por ejemplificar nuevamente, un auditor decide corregir su opinión (confesión) y los emisores que preparan la información también, ambos tendrían un correctivo, sin embargo se previene un peor resultado para la sociedad y podría no trascender en consecuencias.

Finalmente, en estas mismas circunstancias, si ni el auditor ni los emisores acceden a develar lo actuado, el resultado sería más parecido a Enron, una vez que la situación únicamente es insostenible necesariamente se devela.

## 15 GLOSARIO

AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPA	Certified Public Accountant
CPD	Continuing Professional Development
ERP	Enterprise Resource Planning
DTT	Deloitte, Touche & Tohmatsu
EY	Ernst&Young
FASB	Financial Accounting Standards Board
FCPA	Foreign Corrupt Practices Act
GADI	Global Accountability Development Initiative
GAE	Global Accountancy Education
GATI	Global Accountability Transparency Index
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IEIP	International Education Information Paper
IEPS	International Education Practice Statement
IES	International Education Standard
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPD	Initial Professional Development
IT	Information Technology
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
PIOB	Public Interest Oversight Board
PWC	Price, Waterhouse & Coopers
UBA	Universidad de Buenos Aires
Sarbox	Sarbanes-Oxley, Ley estadounidense llamada tras los apellidos de sus promotores

## 16 BIBLIOGRAFÍA

### Autores consultados

- Fronti de García, Luisa; Larocca, Norberto Genaro; Suárez Kimura, Elsa Beatriz (1995) *Propuesta de un programa educativo para el ejercicio profesional contable*. Propuestas. Argentina
- Calero, Mavilo (2008). *Constructivismo Pedagógico: Teorías y Aplicaciones Básicas*, Alfaomega Grupo Editor, México
- Gladwell, Malcom (2013). *Outliers*, Back Bay Books, Estados Unidos de Norteamérica
- McLean, Bethany; Elkind, Peter (2004). *The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron*. Estados Unidos de Norteamérica
- Karreman, GH (2012). *GAE 2012 Dynamics of Global Accountancy Education*, Tilburg University, Países Bajos

### Institucionales

- Asociación Interamericana de Contabilidad. (2013). *Conclusiones y Recomendaciones, Conferencia XXX*. Uruguay.
- Asociación Interamericana de Contabilidad. (2013). *La Currícula Homogénea .Condición imprescindible para el Contador Público del Siglo XXI, Conferencia XXX*. Argentina.
- Asociación Interamericana de Contabilidad. (2013). *Plan Estratégico Institucional 2013-2017*. Estados Unidos de Norteamérica.
- Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. (2014). *Informe sobre Desarrollo Humano*. International Ethics Standard Board for Accountants/International Federation of Accountants. (2009). *Code of Ethics for Professional Accountants*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2013). *IES 1 Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). *IES 2 Initial Professional Development – Technical Competence (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). *IES 3 Initial Professional Development – Professional Skills (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). *IES 4 Initial Professional Development – Professional Values, Ethics and Attitudes (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2013). *IES 5 Initial Professional Development – Practical Experience (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2012). *IES 6 Assessment of Professional Competence (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2013). *IES 7 Continuing Professional Development (Redrafted)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). *IES 8 Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised)*. Estados Unidos de Norteamérica.
- International Federation of Accountants. (2012). *Policy Position 5: At a Glance*. Estados Unidos de Norteamérica. 1
- Tuning Project. (2007). *Informe Final, Reflexiones Perspectivas de la Educación Superior en América Latina*. España.

## Internet

- Common Content. (1/3/2013). Project Documents. Disponible en URL: <http://www.commoncontent.com/project-documents.php> [consulta 3 el de enero de 2015]
- *English the language of global business*. Disponible en URL: <http://www.forbes.com/sites/dorieclark/2012/10/26/english-the-language-of-global-business/> [consulta 12 de diciembre de 2014]
- International Federation of Accountants/International Accounting Education Standards Board. (01/02/2013) *Fact sheet*. Disponible en URL: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IAESB/IAESB-Fact-Sheet2.pdf> [consulta 23 de mayo de 2014]
- Moreno, Marco. (14/12/2008). *Los diez mayores escándalos financieros*. Disponible en URL: <http://www.elblogsalmon.com/mercados-financieros/los-diez-mayores-escandalos-financieros> [consulta 13 de febrero de 2015]