

**VIOLACIONES AL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN  
TRES CASOS DE CORRUPCIÓN EN COLOMBIA**



**HILDA ISABEL BELLO GÁNDARA  
CRISTIAN ANDRÉS FORERO ORTEGA**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
SANTIAGO DE CALI**

**2021**

**VIOLACIONES AL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN  
TRES CASOS DE CORRUPCIÓN EN COLOMBIA**

**HILDA ISABEL BELLO GÁNDARA  
CRISTIAN ANDRÉS FORERO ORTEGA**

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de Contador  
Público**

**Director: Jhonny Steven Grajales Quintero  
Contador público**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS  
PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
SANTIAGO DE CALI**

**2021**

Santiago de Cali, febrero 9 de 2021

Doctor  
**Silvio Borrero Caldas**  
Decano  
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas  
Pontificia Universidad Javeriana  
La Ciudad

Por medio de la presente estamos entregando el Trabajo de Grado cuyo título es “Violaciones al código de ética de la contaduría pública en tres casos de corrupción en Colombia”

Esperamos que este trabajo cumpla con los requisitos académicos exigidos y que alcance el propósito para el cual fue elaborado.

Atentamente,

Hilda Bello

---

Hilda Isabel Bello Gándara  
6040661

  
Cristian Andrés Forero Ortega  
8912358

Santiago de Cali, febrero 9 de 2021

Doctor

**Silvio Borrero Caldas**

Decano Académico

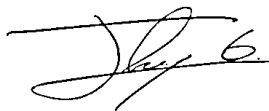
Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Pontificia Universidad Javeriana

La Ciudad

Por medio de la presente me permito comunicarle, que en mi calidad de director de trabajo de grado he leído detenidamente el informe final del estudio titulado “Violaciones al código de ética de la contaduría pública en tres casos de corrupción en Colombia”, realizado por los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad Javeriana Hilda Isabel Bello Gándara con el código 6040661 y Cristian Andrés Forero Ortega con el código 8912358, y considero que cumple con todos los requisitos requeridos para ser presentada a evaluación.

Atentamente,



---

Jhonny Grajales Quintero

Tutor del Trabajo de Grado

**ARTÍCULO 23 de la resolución N° 13 de julio 6 de 1946**

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de Tesis. Sólo velará porque no se publique nada contrario al dogma y a la moral Católica y porque la Tesis no contenga ataques o polémicas puramente personales; antes bien, se vea en ellas al anhelo de buscar la Verdad y la Justicia”.

VIOLACIONES AL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA EN TRES  
CASOS DE CORRUPCIÓN EN COLOMBIA

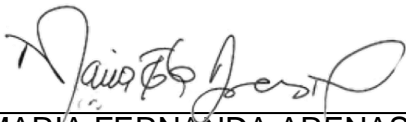
Aprobado por el Comité de Trabajos de Grado en cumplimiento de los requisitos  
exigidos por la Pontificia Universidad Javeriana para optar por el título de Contador  
Público



**SILVIO BORRERO CALDAS**

Decano


Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas



**MARÍA FERNANDA ARENAS**

Directora

Programa Contaduría Pública



**JHONNY STEVEN GRAJALES**

Tutor

Trabajo de Grado



**JULIETH EMILSE OSPINA**

Jurado

Santiago de Cali, 8 de febrero de 2021

## CONTENIDO

<b>1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Estudios previos.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1.1 Estudios exploratorios .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1.2 Estudios teóricos .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1.3 Estudios de caso .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 Problema de investigación .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2.1 Planteamiento del problema .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2.2 Formulación del problema .....</b>	<b>8</b>
<b>1.2.3 Sistematización del problema .....</b>	<b>8</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3.1 Objetivo general.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3.2 Objetivos específicos .....</b>	<b>8</b>
<b>1.4 Justificación.....</b>	<b>9</b>
<b>1.5 Marco de referencia .....</b>	<b>10</b>
<b>1.5.1 Marco teórico .....</b>	<b>10</b>
<b><i>1.5.1.1 Teorías éticas basadas en la filosofía.....</i></b>	<b>11</b>
<b><i>1.5.1.1.1 Ética Heterónoma .....</i></b>	<b>11</b>

1.5.1.1.2	<i>Ética Autónoma</i> .....	12
1.5.1.1.3	<i>Utilitarismo</i> .....	14
1.5.1.1.4	<i>Ética Formal</i> .....	15
1.5.1.2	<i>Deontología</i> .....	15
1.5.2	<b>Marco conceptual</b> .....	16
1.5.2.1	<i>Ética</i> .....	16
1.5.2.2	<i>Moral</i> .....	16
1.5.2.3	<i>Responsabilidad social empresarial</i> .....	17
1.5.3	<b>Marco legal</b> .....	17
1.5.3.1	<i>Código de ética emitido por la Federación Internacional de Contadores Públicos</i> .....	18
1.5.3.2	<i>Ley 43 de 1990</i> .....	18
1.5.3.3	<i>Ley 1314 de 2009</i> .....	19
1.6	<b>Metodología</b> .....	19
1.6.1	<b>Tipo de estudio</b> .....	19
1.6.2	<b>Metodología de investigación</b> .....	20
1.6.3	<b>Fuentes de información</b> .....	21
1.6.4	<b>Técnicas de investigación</b> .....	21

1.6.4.1 <i>Análisis de documentos</i> .....	22
1.6.5 Fases de la investigación.....	22
1.6.5.1 <i>Importancia de la ética de los contadores públicos</i> .....	22
1.6.5.2 <i>Identificación de las faltas encontradas en el ejercicio contable en los casos de Reficar, Odebrecht y SaludCoop</i> .....	22
1.6.5.3 <i>Infracciones al Código de Ética en los casos estudiados</i> .....	23
<b>2. LA IMPORTANCIA DE LA ÉTICA DE LOS CONTADORES PÚBLICOS.....</b>	<b>24</b>
2.1 <b>La Ética Profesional del Contador Público</b> .....	26
2.2 <b>Los códigos de ética profesional</b> .....	29
2.2.1 <b>Código de ética de la Ley 43 de 1990</b> .....	30
2.2.2 <b>Código de ética de la IFAC</b> .....	32
2.3 <b>Reflexiones sobre la ética profesional y la función del contador</b> .....	35
<b>3. ANOMALÍAS ENCONTRADAS EN EL EJERCICIO CONTABLE EN LOS CASOS DE REFICAR, ODEBRECHT Y SALUDCOOP.....</b>	<b>36</b>
3.1 <b>Caso Reficar</b> .....	37
3.1.1 <b>Faltas en el ejercicio contable en caso Reficar</b> .....	43
3.2 <b>Caso Odebrecht</b> .....	45
3.2.1 <b>Faltas en el ejercicio contable en caso Odebrecht</b> .....	47

<b>3.3 Caso SaludCoop .....</b>	<b>49</b>
<b>3.3.1 Faltas en el ejercicio contable en caso SaludCoop .....</b>	<b>51</b>
<b>4. INFRACCIONES AL CÓDIGO DE ÉTICA EN LOS CASOS</b>	
<b>ESTUDIADOS .....</b>	<b>55</b>
<b>4.1 Consideraciones especiales entre las teorías éticas y el actuar del</b>	
<b>Contador Público en los casos tratados .....</b>	<b>60</b>
<b>4.1.1 Una mirada desde la deontología a los casos de corrupción .....</b>	<b>62</b>
<b>5. CONCLUSIONES .....</b>	<b>64</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>67</b>

## **1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.1 Estudios previos**

Es la ética uno de los principales temas de estudio a la hora de evaluar la manera como las personas responden a ciertas situaciones por lo que resulta ser un estudio bastante complejo y más aún cuando se es analizado desde distintos campos en donde tiene aplicabilidad. Desde la complejidad de una perspectiva profesional, como aquí se pretende analizar, hasta en la más cotidiana de las acciones que una persona pueda realizar en su día a día. Es por esto por lo que para diversos autores resultó interesante el estudio de la ética como juicio para el análisis de las acciones que realizan muchos profesionales, en este caso los contadores públicos.

Partiendo desde el objetivo de realizar un análisis a tres de casos de corrupción en el país que involucraron a profesionales de contabilidad en sus hechos se hace indispensable recurrir a fuentes secundarias que ayuden a esclarecer las situaciones acontecidas desde un mayor ángulo, y con una mayor cercanía a la realidad. Siguiendo esta intención se utilizan fuentes de alta confiabilidad como documentos emitidos por la universidad de San Buenaventura, la Universidad Militar de Nueva Granada y la Universidad de la Salle, que no solo comienzan a dar los primeros pasos en cuanto a comenzar a emitir información que nos contextualice y nos acerque finalmente cada vez más a la realidad de los hechos, sino que también comienzan a establecer relaciones entre el actuar ético de los profesionales de la contaduría en dichos casos y su responsabilidad con los mismos, ya sea con propósitos distintos al que hoy se plantea este análisis o bien sea tratándose de casos fraudulentos como lo es el caso Reficar, Odebrecht y Saludcoop.

Para la recolección de dicha información se buscan referencias a través de textos, artículos o trabajos de investigación mediante palabras clave como: *Ética, Responsabilidad social, Contador Público, Fraude, Fe pública y Corrupción*; además se han tenido en cuenta los estudios de caso realizados sobre la Refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop, que serán objeto de análisis para sobre ellos evaluar el obrar del contador.

De manera que, en primera instancia, se busca hacer un recorrido teórico sobre lo que constituye la ética del contador, luego, alimentar el conocimiento sobre lo acontecido en dichos casos de corrupción, además de comenzar a proponer conceptos particulares sobre la ética del contador y su impacto en la sociedad.

Mediante varios procesos de filtrado, y con el propósito de obtener la información que más se acerque a la realidad en cuanto a los hechos que acontecieron en los 3 casos de fraude: la Refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop, se seleccionan de entre una base de datos de 200 textos, 20 textos los cuales son analizados por los integrantes de esta investigación, para así obtener información base.

Con el propósito de alcanzar los objetivos propuestos, la información recolectada obedece a la intención de acercarnos cada vez más a la realidad, suceso tras suceso, de todo lo acontecido en los tres casos de fraude seleccionados, así como la de establecer cuál es la imagen y confianza actual que se tiene en la profesión contable, pese a la gran relación que han mantenido en esta clase de sucesos fraudulentos, motivo por el cual se hace necesario un recorrido bibliográfico de diferentes índoles, previo al desarrollo de la problemática. Los estudios tenidos en cuenta para el desarrollo del trabajo buscan adentrar al lector en deontología, de manera que sea posible contextualizarse posteriormente en la descripción de los casos y poder emitir un juicio al respecto. Es por ello por lo que se tienen estudios

exploratorios, en donde se conocerán documentos que han estudiado el tema guardando relación con la presente investigación, están luego los estudios teóricos, en donde se estudiará la deontología en la esfera del contador público, lo cual fundamentará el análisis; y finalmente los estudios de casos basados en fuentes noticiosas que son indispensables para el entendimiento de los sucesos fraudulentos.

### **1.1.1 Estudios exploratorios**

Los documentos aquí relacionados pretenden generar contacto con otras investigaciones de índole similar para así familiarizar al lector con el tema. Siendo el primer grupo para explorar, es posible adentrarse en el complejo contexto que actualmente viven los contadores públicos, tal como es planteado por Ruiz Porras (2017), en la actualidad la profesión contable se ejerce en un ambiente de negocios cada vez más complejo y con graves conflictos morales, en el que el éxito empresarial es lo más importante y en donde las decisiones gerenciales influyen gravemente en las conductas antiéticas de los Contadores Públicos.

El contador como garante de confianza, la cual se consolida con la presentación de una información de la situación y flujo de riqueza de una entidad, cumple una función vital en el proceso de afianzar los objetivos trazados (Orozco Gutierrez, De la Asunción Ruiz, Correa Parra , & Monsalve Peláez, 2018) situación que se ha visto amenazada en el panorama de corrupción colombiano, en este texto, además se abordan varios puntos del código de ética del contador colombiano de forma reflexiva. (pág. 32).

Teniendo en cuenta el ambiente actual en el que operan los contadores, gracias a las referencias planteadas anteriormente, el aporte de Vargas & Católico Segura (2007) es sintetizar información estadística proporcionada por la junta central de contadores, acerca de

las violaciones y sanciones impuestas a conductas que van en contravía de la ética profesional. Por otro lado, Valencia Toro (2014) contribuye brindando un perfil muy completo del contador público colombiano y cómo ha evolucionado en los últimos años su labor, a la vez que realiza un análisis desde el ámbito ético y de responsabilidad social.

### **1.1.2 Estudios teóricos**

En este apartado, se agrupan aquellos textos que serán la fundamentación teórica del trabajo. De manera que se abordarán conceptos y discusiones sobre la ética, deontología profesional y responsabilidad social. En su artículo, Martin Solves & Vila Merino (2012) proponiendo una intervención socioeducativa y transformación social, hacen un análisis de diferenciación entre ética profesional y código deontológico.

Por otro lado, es necesario dar cuenta del concepto histórico de ética, aportado por Montoya García (2011) artículo en el que además de contextualizar las responsabilidades del contador público desde un enfoque social en relación con la actual globalización capitalista, se hace un acertado análisis entre el deber ser, la realidad y el ejercicio profesional del contador del siglo XXI.

En su propuesta de investigación, Polar Falcón (2010) contribuye con conceptos de ética y deontología y una reflexión sobre la aplicación correcta de la normativa contable para un mayor control de calidad del ejercicio profesional del contador público por la vía de la ética.

En su libro, *Responsabilidad social y ética empresarial*, Martínez Herrera (2005) aborda el tema de *justicia y empresa y solidaridad y empresa*, tema útil a la hora de reflexionar sobre la corrupción en los casos tratados.

Si se habla de analizar 3 casos de corrupción en el país, es válido hacerse un amplio concepto y entender a fondo en qué consiste la corrupción, para ello se cuenta con Hodgson & Jiang (2008) que, en su artículo sobre corrupción organizacional, aparte de analizar detalladamente el concepto, da una visión de los problemas morales del individuo, la maximización de la utilidad y la felicidad individual, temas valiosos en los casos a tratar.

### **1.1.3 Estudios de caso**

En esta categoría se encuentran aquellas investigaciones y artículos críticos que desde distintos ámbitos han analizado casos de corrupción en el país, lo que da luces a la hora de seguir una metodología en la descripción de los casos que serán tratados y su posterior análisis desde el código de ética del contador. Giraldo & Bermúdez (2018) realizan un análisis de la responsabilidad social del contador público en el caso Reficar en su tesis de grado; Rodríguez Hernández (2017) analiza los efectos de las firmas de auditoría en el caso Odebrecht; Osma Fontecha (2017) con su artículo *Responsabilidad social del contador, revisor fiscal y Auditor, frente a los principales casos de corrupción en Colombia (Agro Ingreso Seguro, Transmilenio, Interbolsa, Saludcoop, Reficar y Efecty)* da detalles de todos los casos mencionados y un punto de vista crítico desde la responsabilidad social; Torres Mahecha & Sanabria Rozo (2018) utilizan el caso SaludCoop EPS para examinar el aseguramiento de la información financiera; en el caso de corrupción Agro Ingreso Seguro, Gutiérrez Espinosa & Silva Borja (2018) estudian el papel de la auditoría forense; en el texto, *Análisis de las faltas éticas de los contadores y revisores fiscales en los fraudes. Estudio de caso: desfalco a la DIAN* (Nieto Gómez, 2017) se describe el rol del contador en algunos casos de corrupción así como causas y consecuencias; en el caso Interbolsa, tratado por Castro Velásquez (2018) se estudia la responsabilidad del contador público en dicho fraude.

Estos estudios convergen en resaltar la magnitud y renombre que tuvieron dichos casos de corrupción para el país que de alguna forma dejaron marca en la sociedad, y es en este sentido que nos incumbe conocerlos a fondo, principalmente desde la participación del contador, pues desde su rol vital de proveer información clara e indispensable para las decisiones gerenciales, fue una figura que implícitamente participó de la farsa tras dichos casos. Se dejó una huella negativa en la sociedad en relación con la profesión, pero como todo, es válido aprender algo al respecto en aras de no repetir y de prevenir, de manera que se estudiará qué y cómo ocurrió para detectar las faltas éticas del contador y concluir algo valioso referente a lo estudiado.

## **1.2 Problema de investigación**

### **1.2.1 Planteamiento del problema**

A puertas de ser profesionales de la contabilidad, resulta de vital importancia analizar el entorno a enfrentar. Los últimos años en Colombia se han visto permeados de múltiples escándalos de corrupción, en todas las esferas de la sociedad, en donde se evidencia la implicación tanto del sector empresarial privado como del público. Así, a lo largo de estos últimos años ha sido posible evidenciar el detrimento de la imagen de ciertos sectores económicos, empresariales y gubernamentales ante la sociedad, problemática en la que el contador público se ve directamente comprometido al ser el responsable de dar fe pública de la situación financiera de las entidades.

En escándalos de fraude como la refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop, se generó indignación pública y fue notable la falta de escrúpulos de sus protagonistas a la hora de actuar de forma deshonesto, aprovechando la vulnerabilidad del sistema para faltar a su propia responsabilidad social.

Temas como los valores éticos, principios morales y responsabilidad social pareciera que se encuentran muy relegados en el ejercicio actual de la profesión contable, o por lo menos eso lo que se puede evidenciar en los muchos casos de corrupción de dominio público, donde prima el interés personal sobre el colectivo y la ambición no pareciera tener límites.

Sin olvidar que Colombia es un país en vías de desarrollo, los escándalos de corrupción de los últimos tiempos han traído como consecuencia un desajuste financiero con efectos sumamente negativos en la economía, lo cual agrava la cuestión del desarrollo y mata las esperanzas de sólo pensar en un futuro más próspero para el país. El contador público, sin lugar a duda, juega un papel muy importante en esta problemática, pues lamentablemente de varias formas ha contribuido.

En un estudio reciente publicado por la Universidad Libre (2018) se advierte que no se debe estigmatizar la profesión, pues las investigaciones y sanciones son pocas frente a la cantidad de contadores que hay actualmente en el país (aproximadamente 235.000 titulados y activos), pero se evidencia que los malos manejos son cada vez más recurrentes. En el estudio, además se revela que las últimas sanciones a los contadores se han debido a su ‘mala interpretación’ de normas e incluso por valerse erradamente de los principios del código de ética. “Otra práctica, que al parecer se volvió paisaje en la profesión, es valerse del secreto profesional, del que hace referencia la Ley 43 de 1990, para ocultar información en casos evidentes de malos manejos de recursos”, señaló Avellaneda -profesora del programa de Contaduría Pública de la Universidad Libre- (Universidad Libre, 2018)

En este contexto, resulta importante recordar los deberes éticos del contador público en el ejercicio de su profesión desde el documento oficial que rige su actuar, el Código de

Ética Profesional del Contador Público, reglamentado en la Ley 43 de 1990. Esto se hará estudiando los escándalos de corrupción financiera de la refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop.

### **1.2.2 Formulación del problema**

¿Cuál es la responsabilidad del Contador Público en tres casos de corrupción en Colombia, desde el código de ética profesional?

### **1.2.3 Sistematización del problema**

¿Cuál es la importancia del cumplimiento del Código de Ética Profesional del Contador Público?

¿Cuáles fueron las faltas en el ejercicio profesional del contador público en los casos de la Refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop?

Desde las faltas halladas en el ejercicio del profesional contable, ¿Cuáles fueron las infracciones al código de ética en los casos de la Refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop?

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo general**

Analizar, desde el código de ética profesional, la responsabilidad del Contador Público en tres casos de corrupción en Colombia.

### **1.3.2 Objetivos específicos**

- Describir la importancia del cumplimiento del Código de Ética Profesional del Contador Público.

- Identificar las faltas en el ejercicio profesional del contador público en los casos de la Refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop.
- Identificar las infracciones al código de ética del profesional contable en los casos de la Refinería de Cartagena, Odebrecht y SaludCoop.

#### **1.4 Justificación**

El ejercicio de una profesión que requiere de altos niveles de confianza social como la contaduría pública requiere un alto grado de compromiso, transparencia y actuación conforme a la ley, lo que podríamos llamar acciones conformes a la ‘ética profesional’. En consecuencia, las acciones antiéticas tienen un impacto directo en el ejercicio de la profesión contable incluso para aquellos profesionales que no incurrir en faltas. En Colombia, La imagen pública del profesional contable se ha visto seriamente deteriorada gracias a la recurrencia de actos financieros fraudulentos en los últimos años. La confianza que debe ser transmitida por el contador dando fe pública de la información financiera publicada, ha sido gravemente vulnerada al punto de estropear la figura del profesional provocando incredulidad respecto a su actuar en las distintas partes que le rodean.

La autonomía propia del ejercicio contable ha sobrepasado otras esferas del conjunto de valores, que, según el código de ética, deben fundamentar el quehacer del profesional contable, de manera que, sin pensar en el bienestar colectivo, ha tomado decisiones que han condenado su profesión, que han llevado a graves delitos económicos y financieros que finalmente conllevan al deterioro de la economía del país.

En el contexto estudiantil y con el propósito de llevar una vida profesional sana que genere valor en la sociedad y a toda costa rechace actos deshonestos que promuevan el interés

individual, resulta pertinente instruirse en materia de ética y de cuál debe ser el correcto proceder del contador público en escenarios en donde siempre será susceptible de cometer delitos.

En los casos de corrupción, el contador ha fallado ante la sociedad y ante su gremio faltando a la moral pública. Así que, con el propósito de conocer más a fondo los casos referenciados anteriormente, desde las actuaciones del profesional contable, el presente trabajo de investigación pretende estudiar cuáles fueron esas fallas partiendo de la teoría dictaminada por el Código de Ética Profesional del Contador Público, reglamentado en la Ley 43 de 1990.

Dando a conocer estos casos graves casos de corrupción ocurridos en el país en los últimos años, se pretende resaltar la magnitud de las consecuencias negativas para la sociedad resultantes del mal desempeño laboral de un contador público. El contador, cuya labor fue esencial para que se llevaran a cabo dichos fraudes, cayó en conductas antiéticas cuya reincidencia está desprestigiando cada vez más la profesión.

Por otra parte, es de vital importancia el conocer, entender y aplicar de forma adecuada lo que instruye el código de ética para evitar caer en interpretaciones erradas. Con este trabajo se busca, en pequeña medida, promover una cultura de conciencia entre los profesionales de la contaduría así como los estudiantes en formación.

## **1.5 Marco de referencia**

### **1.5.1 Marco teórico**

Los comportamientos éticos de las personas comparten muchas veces cierta similitud en sus características, bien sea por características personales de cada individuo, o ya sea que son adoptadas de manera involuntaria producto de la interacción del medio al que han sido

expuestos desde su inicio. Para la siguiente investigación, se han tomado como referencias teóricas éticas basadas en la filosofía propuestas por algunos autores, las cuales pretenden brindar una aproximación conceptual del tipo de ética al que acuden las personas al verse inmersas en ciertas situaciones.

La ética y la moral han sido objeto de estudio en gran medida por grandes exponentes de la filosofía, cuyo propósito ha sido la determinación del comportamiento humano y el propósito del mismo, conceptualizando su carácter (*ethos*) basado en sus costumbres (*moral*), por lo cual ambos conceptos no solo han estado emparentados históricamente, sino que en la actualidad y como generalidad, son considerados como sinónimos bajo la premisa de que ambos términos resultan haciendo alusión al buen o mal obrar del ser humano en sociedad.

La ética ha sido aceptada como una disciplina filosófica, sin embargo, al ser referente de las normas y valores morales, no es descabellado que sea objeto de estudio desde varias perspectivas, es por ello por lo que se hará un pequeño recorrido para reconocer algunas teorías éticas relevantes.

### ***1.5.1.1 Teorías éticas basadas en la filosofía***

#### ***1.5.1.1.1 Ética Heterónoma***

“Heteronomía, significa ser gobernado por otros, implica desconocer posiciones propias si es que estas existen, para dar paso a la ejecución de designios o deseos ajenos.” (Ospina Vélez, 2017, pág. 23). Este tipo de pensamiento limita la capacidad de racionalización del individuo frente a un suceso, pues su resultado en términos éticos ya ha sido previamente analizado y su respuesta anteriormente dada, por ejemplo, para el presente

caso de investigación existen marcos regulatorios que establecen los principios éticos que sirven de base y guía a los profesionales de la contaduría pública, quienes están a la tarea de acatar dichos principios y no divagar en racionalizaciones o argumentos subjetivos ante la presencia de cualquier situación de conflicto ético.

La Heteronomía propone una moral que no depende de la voluntad propia de la persona, sino de imperativos externos, que podrían ser el Estado, la familia, doctrinas religiosas u otro tercero que se aceptan con sumisión.

#### 1.5.1.1.2 *Ética Autónoma*

Parte de la racionalización individual y subjetiva de cada individuo, en dónde se es capaz de hacer una reflexión personal frente a una situación de conflicto ético, es poder gobernarse a sí mismo. El concepto autonomía implícitamente conduce a que el individuo considere no sólo sus propios puntos de vista, sino los de otras personas que pueden ser afectadas por las acciones de éste (Ospina Vélez, 2017). Se trata del polo opuesto de la Heteronomía.

El reconocido filósofo alemán, Immanuel Kant exponente de las anteriores teorías, alude a que el actuar del ser humano se debe a uno de estos dos principios: la razón o la inclinación, cuando actúa *por razón* se entiende como la manifestación de la propia voluntad del individuo producto de su razonamiento y en este sentido estaría siendo **autónomo**; y cuando actúa *por la inclinación*, se refiere a que su voluntad está influenciada por deseos corporales y/o mentales (de cualquier manera externos a la razón pura), que le generarán felicidad y en este sentido su conducta será egoísta, esto sería la **heteronomía** (Elton & Mauri, 2013).

Respecto al ámbito profesional, Saavedra Sierra (2019) afirma que “(...) la ética profesional es heterónoma, por cuanto es externa al profesional; sin embargo, como consecuencia de la apropiación e interiorización, tanto del código ético del profesional en contabilidad, como de la sensibilización de la importancia de su rol en la sociedad, se espera que el Revisor Fiscal adopte un desarrollo ético autónomo.” (p.12).

En su análisis sobre la relación de la Heteronomía y la Autonomía ética en el rol de la revisoría fiscal, Saavedra Sierra, manifiesta que, la primera etapa de la formación se da de una forma casi heterónoma para quienes no observan en su labor el comportamiento ético como parte fundamental, ya sea por desconocimiento o peor aún por omisión, y posteriormente en su desarrollo profesional irá adoptando autonomía. El análisis se considera válido para todos los contadores en general, no únicamente para los revisores fiscales.

Saavedra Sierra concluye diciendo que el desarrollo moral se ve influenciado por el entorno e interés propios en las distintas etapas de la vida, al punto de variar entre un comportamiento ético influenciado por situaciones externas (heteronomía) y la posibilidad de obrar de manera totalmente independiente (autonomía).

Se puede deducir que el ideal de contador sería aquel que de manera independiente pueda discernir cuando se está viendo amenazada su autonomía por situaciones externas que sean antiéticas y en ese caso enfrentarlas y no ceder a ellas; y si dichas situaciones o influencias se relacionan con su deber moral en el buen ejercicio de sus funciones, entonces ceñirse a estas.

### 1.5.1.1.3 *Utilitarismo*

Es una doctrina moral cuyo principio es la utilidad de las cosas (Zurriarán, 2008). Esta teoría, que nace con Jeremy Bentham, promueve la idea de que la felicidad es identificada con el placer, de manera que si una acción genera placer en quienes directa o indirectamente la llevan a cabo, son buenas acciones. En este sentido, esta filosofía da cuenta de que toda persona busca la mayor felicidad posible.

Esta teoría también declara que se debe buscar el mayor beneficio y felicidad para la mayor cantidad de personas, de manera que el criterio usado para definir la moralidad de una acción es medir que tanta felicidad genera para las personas.

En el análisis de Serna Cuesta (2018) es válido resaltar lo siguiente:

la ética utilitarista como consecuencia, enfrenta a Bentham nuevamente ante la dualidad entre el concepto de individuo y el de sociedad, ¿qué es más trascendente? En este sentido el autor define la importancia de la consecución del placer de cada individuo, destacándola como el motor de la seguridad de la consecución de la felicidad general, esto en términos frecuentes significa, que entre más individuos generen procesos de búsqueda de la felicidad en cercanía del placer y alejamiento del dolor, más será posible acercarse a la felicidad de la comunidad. Además de lo anterior el pensador utilitarista precisa con claridad los diferentes placeres y penas de los individuos, realizando una juiciosa categorización en la que se destaca la relación de las acciones individuales en busca de la felicidad colectiva. (p.52)

#### *1.5.1.1.4 Ética Formal*

La teoría de ética Formal, cuyo principal exponente fue el filósofo alemán Immanuel Kant, se fundamenta en el deber que conlleva a la acción moral, es decir, una acción moral es buena por el hecho de que es un deber realizarla. En este sentido lo que importa es la motivación de las acciones y no las consecuencias de estas, una acción será buena si es motivada por el cumplimiento de una norma moral. (García Norro, 1992)

En la propia opinión, la ética formal de Kant, se acerca más al ideal de comportamiento que debe poseer el contador público, pues sabemos ya, que la función principal del contador es dar fe pública de la situación financiera de una compañía en servicio de terceros, pues esa es precisamente su motivación, el servicio a los demás, a la comunidad, ello implica actuar con transparencia además de muchos otros valores éticos, es decir, es el cumplimiento de normas morales lo que debe motivar su actuar aunque esto no derive en sentimientos de placer para sí mismo.

#### *1.5.1.2. Deontología*

Hace referencia al conjunto de principios, normas y reglas que regulan la conducta a seguir del profesional en ejercicio. Los códigos deontológicos que posee toda profesión recogen y comparten los valores aceptados por la ética, de manera que, la ética sugiere aquello que es deseable o correcto y condena aquello que es incorrecto, mientras que la deontología cuenta con las herramientas administrativas para garantizar que la profesión se ejerza de manera ética. (Revelo Córdoba & Ceballos Gómez, 2017)

El código deontológico que guía la formación ética de los profesionales contables en Colombia está consignado en la ley 43 de 1990, funciona como un mecanismo de

autorregulación para el colectivo de profesionales y en él esta se resalta que todo contador público debe ser generador de confianza para la sociedad actuando conforme a la ley y a las buenas costumbres. El código redacta los principios y criterios en los que debe basarse el ejercicio profesional del contador, fijando modelos que éste está obligado a acatar.

## **1.5.2 Marco conceptual**

### ***1.5.2.1 Ética***

En principio se define como una rama de la filosofía que estudia los comportamientos correctos e incorrectos del ser humano en sociedad. Se le es atribuido un carácter científico en la medida en que posee un carácter racional, es decir, ella dependerá de los actos que cada ser humano en su racionalidad y conocimiento de lo que es bueno y es malo decida hacer, y de acuerdo al nivel de valoración y evaluación que el ser humano lleva a cabo a la hora de determinar lo que es correcto y lo que no y tomar decisiones, se habla de la objetividad de la ética, planteando comportamientos objetivamente sanos y tomados como universalmente aceptados en su posición como ser social. (Chauí, 1999)

### ***1.5.2.2 Moral***

Partiendo de la ética, la moral caracteriza un conjunto más específico de las sociedades, con patrones similares de distintas clases de rasgos, como culturales y económicos, en donde se establecen normas y valores de acuerdo con creencias existentes que deberán moldear el comportamiento de las personas pertenecientes a dicha sociedad. (Chauí, 1999)

La moral de una persona puede ser calificada como negativa en cuanto el individuo en su racionalidad decida cometer acciones que vayan en contra de la ética y los buenos

principios, sin embargo, el concepto de moral, tomado como adjetivo, siempre hará referencia a una conducta correcta, aceptable o buena.

### ***1.5.2.3 Responsabilidad social empresarial***

La responsabilidad social empresarial es un compromiso atribuible a las organizaciones, que relaciona el cumplimiento integral de sus objetivos teniendo en consideración su impacto e incidencia en el entorno le rodea, involucrando a la sociedad misma y todas sus partes relacionadas, con base a lo anterior, las organizaciones tienen la misión de contribuir a un bien común fundamentado en el respeto por las personas y el medio ambiente así como de los valores éticos, direccionando cada una de sus acciones en pro de minimizar cualquier clase de impacto negativo que esta pudiese llegar a generar. (Duque Orozco, Cardona Acevedo, & Rendón Acevedo, 2013)

### **1.5.3 Marco legal**

Existen entidades de vigilancia que cumplen el propósito, no solo de observar y juzgar el comportamiento de los profesionales de la contaduría pública en ejercicio, sino que también hacen las veces de jueces en la emisión de normas que reglamentan su comportamiento. Para efectos de la presente investigación se citarán algunas normas que se relacionan con las buenas prácticas contables y sus respectivos entes de vigilancia, las cuales son: Código de ética de la contaduría pública emitido por la federación internacional de contadores públicos, ley 43 de 1990 y ley 1314 de 2009. Esta normativa nos permite contextualizarnos con base en el juicio de carácter normativo a la hora de analizar el comportamiento de un profesional de la contaduría pública en ejercicio, pudiendo así llegar a una conclusión basada en la normatividad vigente. De acuerdo con lo anterior, se realizará una breve definición de la normatividad anteriormente mencionada:

### ***1.5.3.1 Código de ética emitido por la Federación Internacional de Contadores Públicos***

La Federación Internacional de Contadores Públicos tiene la finalidad de contribuir al desarrollo de la economía de cada país, mediante el establecimiento de normas y conceptos contables de alta calidad, relacionados con las buenas prácticas del profesional en contaduría y el establecimiento de concepciones más estandarizadas que fortalezcan el ejercicio ético de la profesión.

Al ser una entidad de carácter internacional, el código de ética propuesto por la IFAC es transmitido al menos en Colombia, a todos los profesionales que fueron formados en contabilidad, por lo cual es de público conocimiento y en él se encuentran consignados los principales juicios para tener en cuenta en situaciones de conflicto ético.

### ***1.5.3.2 Ley 43 de 1990***

Ley 43 define las características propias del ejercicio contable, así como los requerimientos mínimos para la obtención del título y de las operaciones a las que se les concibe como prácticas contables y para las cuales es aplicable esta ley. Además de referir las buenas prácticas contables basadas en los principios del código de ética.

Contiene los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos, como por ejemplo el de fe pública, el cual representa uno de los pilares fundamentales del ejercicio contable y con el cual se puede establecer una relación directa con el concepto de responsabilidad empresarial; Y reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

### ***1.5.3.3 Ley 1314 de 2009***

Tiene como propósito intervenir en la economía, y la regulación de la expedición de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, teniendo en cuenta los objetivos de la información financiera los cuales son: información comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable y útil para la toma de decisiones. En un contexto de convergencia hacia los estándares internacionales en Colombia, la ley 1314 de 2009, presenta las autoridades competentes para la expedición de dichas leyes y las entidades responsables de su cumplimiento, con el fin de conformar unos estándares que garanticen una información financiera homogénea y de alta calidad.

Es relevante para nuestra investigación la aplicación de conceptos y conocimientos tanto en los procesos de convergencia a las normas internacionales, como en los conceptos emitidos por entidades internacionales que tienen como propósito refinar el ejercicio de nuestra profesión, en la medida que todas tienen una intención en común y es la de establecer ciertos parámetros que garanticen la responsabilidad del profesional con cada una de sus partes interesadas sobre las cuales genera impacto.

## **1.6 Metodología**

### **1.6.1 Tipo de estudio**

Para cumplir a cabalidad con los objetivos propuestos, la presente investigación consiste en un estudio descriptivo, en este tipo de estudios se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los

conceptos o las variables a las que se refieren, esto es, su objetivo no es indicar cómo se relacionan éstas.

En primera instancia, se compilan artículos académicos de apoyo en el contexto de la responsabilidad social y ética profesional del contador público con ánimos de contextualizarse en dicho panorama y desde esta posición poder realizar el análisis final. También se extraerán de fuentes noticiosas e investigaciones académicas, datos referentes a los casos de corrupción que serán objeto de estudio, y es así como se describirán los hechos concretamente.

De manera que la línea de investigación inicia con la recopilación, organización y posterior transcripción de datos importantes en cada uno de los casos referenciados, identificando el rol del contador público en las situaciones dadas para luego confrontarlo con el Código de ética y así identificar las faltas cometidas respecto a éste.

### **1.6.2 Metodología de investigación**

El método que se utilizará para dar solución al problema planteado es el inductivo, es decir, a partir del estudio y análisis de casos individuales, se busca llegar a un enunciado general como consenso y conclusión de las semejanzas encontradas en los casos estudiados. “En el *método* inductivo la conclusión se alcanza observando ejemplos y generalizando de ellos a la clase completa.” (Dávila Newman, 2006, pág. 186).

De manera que se investigarán y describirán los hechos de cada caso de corrupción, se procede caso por caso, dato por dato, hasta llegar a una perspectiva más general. Adentrándonos en cada caso de corrupción es posible identificar las anomalías en el ejercicio contable, entre faltas a su responsabilidad, omisión de información y actos

ilegales, situación que se repite para los tres casos permitiendo llegar a una conclusión general al respecto.

### **1.6.3 Fuentes de información**

Las fuentes de información en esta investigación son principalmente otros trabajos de investigación que desde el ámbito de responsabilidad social y ética se han aproximado a algunos casos, por otro lado, están los artículos académicos que analizan a fondo la ética profesional del contador público. Y finalmente las fuentes noticiosas que aportan a la descripción de los casos. La mayor parte de esta bibliografía es elaborada por autores con fines específicos utilizando fuentes de origen oficial, como el Código de ética del contador público emitido por la IFAC, que sirven como fundamento tanto teórico como informativo para el desarrollo de la presente investigación.

### **1.6.4 Técnicas de investigación**

Teniendo en cuenta las fuentes de información que serán la base de la investigación, en primera instancia fuentes que proveen únicamente información proveniente de entidades oficiales cuya intención es brindar un marco teórico y legal para el desarrollo de las operaciones que ahí se disponen, y no son exclusivamente aplicables a algún caso en específico si no que más bien son contenidos generales, y en segunda instancia, se tendrá un mayor volumen de fuentes que se acercan más a la problemática tratada, respecto al código de ética y a responsabilidad social del contador en diferentes panoramas analizados. Por ello, la principal técnica empleada para el cumplimiento del objetivo general es: El análisis de documentos y la elaboración de fichas de lectura.

#### ***1.6.4.1 Análisis de documentos***

Mediante la técnica de lectura y relectura con la intención de establecer filtros conceptuales que permitan acercarse a la información que plantee un camino para alcanzar el objetivo general, se ha realizado una lectura detallada de la bibliografía previamente seleccionada, analizando puntos clave e información relevante, la cual permitió la obtención de información necesaria para el desarrollo de la investigación.

#### **1.6.5 Fases de la investigación**

El proyecto se desarrollará en tres capítulos, que, yendo de lo general a lo particular, buscan cumplir a cabalidad con el objetivo planteado. Se resumen a continuación:

##### ***1.6.5.1 Importancia de la ética de los contadores públicos***

En este primer apartado se busca contextualizar al lector aún más sobre la relevancia que tiene en estos tiempos el hecho de que la ética guíe el actuar del contador. Se hará un pequeño recorrido teórico, se busca también identificar la realidad del contador en nuestros días y su rol en cuanto a responsabilidad social en el ámbito nacional, teniendo en cuenta el historial de corrupción y malas prácticas contables en el país.

##### ***1.6.5.2 Identificación de las faltas encontradas en el ejercicio contable en los casos de Reficar, Odebrecht y SaludCoop***

En esta segunda parte, se hace un análisis más profundo de las faltas cometidas en cuanto a sus funciones, de los contadores implicados en los casos mencionados, es decir, cuáles eran sus responsabilidades y cómo se omitieron o quebrantaron en el desarrollo de dichos fraudes.

Se describirán los sucesos, en los cuales el común denominador son enriquecimientos enrarecidos, malas gestiones, incumplimiento de contratos y actos ilegales, los cuales desembocaron en descalabros financieros, igualmente, se dará protagonismo a los implicados que se interesaron más por el factor económico, que por la responsabilidad ética y moral que debían adquirir con el pueblo colombiano.

#### ***1.6.5.3 Infracciones al Código de Ética en los casos estudiados***

En la tercera y última fase, se busca confrontar el código de ética con las faltas halladas en el ejercicio del profesional contable en los tres casos de corrupción tratados (capítulo 3), puntualizando cuáles fueron las faltas éticas del profesional en cada infracción cometida.

## **2. LA IMPORTANCIA DE LA ÉTICA DE LOS CONTADORES PÚBLICOS**

Colombia se percibe como el país más corrupto del mundo según el Índice de Percepción de la Corrupción, divulgado por la página web U.S. News. El estudio recogió la opinión de más de 20.000 personas de todo el mundo. Los encuestados respondieron que tanto relacionaban a los países nombrados en el ranking con el término “corrupto”, algo que quedaba sujeto “a la propia interpretación de las personas”. (El Tiempo, 2020)

No sólo es la percepción de la sociedad, Colombia realmente tiene índices alarmantes de corrupción. De acuerdo con el último informe emitido por Transparencia Internacional, en el cual se mide el nivel de corrupción de 180 países diferentes, Colombia obtuvo 37 puntos (se utiliza puntaje de 0 a 100, cuanto más baja la puntuación, mayor corrupción), siendo el quinto país con más corrupción en América Latina. (La Republica, 2020)

Lastimosamente, la historia de nuestro país se ha visto permeada de altos niveles de corrupción en distintos ámbitos. Los escándalos de fraude financiero de los últimos años, donde movimientos de astronómicas cifras entre poderosas figuras del sector público y privado, terminan siempre deteriorando el patrimonio de la nación y aumentando cada vez más la desconfianza de los colombianos hacia las figuras del poder administrativo, tanto privado como público.

Estos escándalos, referidos a fraudes financieros, están siempre en cabeza de figuras administrativas, entre las cuales indispensablemente se ubica un contador público, quien, si bien tal vez no toma decisiones en la gestión, cumple un papel vital en la toma de estas. Es el Contador una figura directamente implicada en el manejo de los recursos de la entidad,

pues por la naturaleza de sus funciones, debe estar al tanto de hacia dónde y de dónde provienen los flujos de dinero de la compañía.

El contador, gracias a esto, es también una figura de poder en la organización, pues su conocimiento le otorga la facultad de dominio y también mucha responsabilidad para con las partes de interés de la compañía, pues bien sabemos que el contador con su firma en los estados financieros, es garante de la veracidad de los mismos, o al emitir un informe de revisoría fiscal de opinión no modificada, igualmente está dando fe al público del aseguramiento de la información proporcionada por el ente económico.

Es por ello, que el presente trabajo busca resaltar la importancia de los buenos valores morales que debe poseer todo contador público, que se traduce en buenas prácticas éticas, de las que posteriormente se hablará. Pues el Contador podría, en gran medida, llegar a ser un personaje activamente participativo en el progreso de un país, o así mismo podría tener el poder de condenarlo al retroceso en términos de desarrollo como veremos en la exposición de los casos de corrupción.

Por tal motivo, construyendo la idea básica de cómo se deben de manejar los servicios del contador público en la nación, es de esperar que uno de los requisitos sea el entendimiento y buena ejecución de las funciones en torno a la ética.

Se ha visto ya que la ética constituye un saber para actuar de modo racional en el conjunto de nuestra vida, como todo saber es susceptible de enseñarse y de ser aprendido y requiere de estudio y conocimiento; para actuar, hace referencia a que la ética es algo esencialmente práctico, el ejercer de la normativa; de modo racional, que se refiere a usar criterios racionales y argumentos apropiados para dilucidar qué modo de actuación es más

correcto que otro y así guiar las decisiones; y en el conjunto de nuestra vida, es decir, que la ética no es aplicable sólo en algunos momentos de la vida o situaciones especiales, desde luego que existirán momentos en los que se haga más presente frente a un conflicto o decisión difícil, pero realmente la dimensión ética de las personas está presente hasta en lo más cotidiano, y no sólo en el ámbito personal, también en el público, político, cívico y profesional. (Raufflet, Lozano Aguilar, Barrera Duque, & García de la Torre, 2012)

Dicho en otras palabras, la ética fundamenta todo nuestro actuar, de nuestros criterios éticos dependen nuestras decisiones que nos deberían llevar a una sana convivencia en comunidad, a usar de la mejor manera nuestra libertad y a contribuir al desarrollo de una sociedad más justa, es indispensable basarse en principios éticos para construir una comunidad.

A continuación, se repasará la noción de ética profesional, que será el precepto a partir del cual será posible analizar los mencionados casos de corrupción, con el fin de reconocer las fallas y las faltas que se cometieron.

## **2.1 La Ética Profesional del Contador Público**

En un sentido profesional, la ética implica un modo de realizar el quehacer con vocación, responsabilidad, honestidad intelectual y práctica, que se denota en el compromiso moral con el trabajo profesional de cada ser humano, donde el saber no influye, sino hacer bien o mal ese trabajo, es decir, es un compromiso ineludible con el propio ser, un principio inviolable que no puede ser abandonado ni defraudado, puesto que no puede hacerse mal lo que se hace. (Hernández, 2010)

Una vez hecho un acercamiento a la ética, referido en el marco conceptual, es pertinente adentrarnos más concepto de ética profesional, la cual nace del servicio a los demás, en palabras de Roa Colman, Martínez , & Acosta, (2017):

El ser humano no es solo el yo individual, sino también el yo social. El yo individual le permite la libertad de elección, el yo social le indica que situación tiene consecuencias que trascienden la individualidad, es de esta forma que: el acto del ser humano es un acto consciente, libre y voluntario que en automático se convierte en un acto moral, el cual nos remite a la responsabilidad, la que nos obliga a responder por lo actuado o no actuado” (Pág. 1).

En este sentido, es la ética profesional la que propone un orden en la sociedad, entendida esta como el resultado de acciones conjuntas que se llevan a cabo entre seres humanos para diversos fines, y el fin último es convivir en armonía. La ética profesional invita a la conciencia de las propias acciones, sabiendo que repercuten de sobremanera en el entorno en que se vive e incluso esto marca la razón de ser de la profesión, de manera que, si determinada profesión tiene un resultado positivo para la comunidad, esto define la realización satisfactoria de la misma y por ende también del profesional que la lleva a cabo.

Ahora que sabemos que, según la ética profesional, la razón de ser de la profesión es su servicio a la comunidad, es válido saber cómo se ve el oficio del contador respecto a esto. El contador da fe pública de la autenticidad de la información financiera de un ente económico, lo que le otorga un altísimo grado de responsabilidad social, en este sentido su quehacer debe estar particularmente ligado a la honestidad, pues en sus manos está guiar financieramente entidades de diversa naturaleza.

En su artículo, Hirsch Adler, (2003) señala que son 3 los valores más importantes en torno a la ética profesional: ‘autonomía’ entendida como el ejercicio libre de la voluntad para la toma de decisiones; ‘responsabilidad’ como asumir las acciones profesionales y sus

efectos en el mundo y; ‘competencia profesional’ como el uso de todas las capacidades intelectuales en perspectiva deontológica.

Todo Contador en la práctica de su profesión, además de poseer el conocimiento avalado con un título para ejercer sus funciones responder a los códigos éticos que lo capaciten responsablemente para el ejercicio óptimo de sus funciones, pues ya sabemos, que su quehacer llega a un fin meramente social. Es por ello, que de ninguna forma el Contador podrá ejercer de forma ideal sus funciones si posee un pensamiento individualista, y en este sentido recordamos la teoría Utilitarista de la ética, que hace referencia a que las acciones deben estar dirigidas a la consecución de la máxima felicidad para el mayor número de personas, se debe tener especial atención en este punto, pues si se reflexiona a fondo está cargado de un sentido de responsabilidad social. Pero, por otra parte, en la teoría Utilitarista, la felicidad está muy ligada al placer, así que, yendo en esta dirección, el contador tendrá que discernir en un momento dado si el resultado de sus decisiones es placentero para sí y para terceros, lo cual podría llevarlo a interpretaciones erradas.

Sería un error pensar que la Ética Profesional se limita a la elaboración de códigos, pues realmente va más allá de establecer una relación entre el profesional y la sociedad, que es uno de los propósitos del código, se trata también de examinar los valores morales del profesional en un sentido amplio. Así:

Un individuo podrá establecer su ética profesional mediante dos puntos fundamentales, como primer punto valores individuales; los valores individuales son todos aquellos que posee una persona a través de sus vivencias, experiencias y su propia voluntad y como segundo punto, el código oficial de ética; este tipo de código rige el comportamiento ético de un profesional. Roa Colman, Martínez , & Acosta (2017)

Cada persona a lo largo de su historia inevitablemente se fundamenta en unos valores y para bien o para mal forja sus propios principios que pueden ser o no bien vistos por su

comunidad. Bajo este supuesto, nacen los códigos de ética oficiales de cada profesión, para ser una guía de los valores morales en un ámbito particular, y para, de cierta forma, asegurar al público en general que se cumplirán unos preceptos tanto técnicos como morales para llegar a los propósitos deseados del oficio del profesional.

## **2.2 Los códigos de ética profesional**

En cada labor y profesión, se deben contar con unos principios o normas que sirven de base para el control y una debida ejecución del proceso, resaltando principalmente los principios éticos que se deben tener presentes para conservar la integridad de la persona en el transcurso de su desarrollo profesional, brindándole los resultados esperados con un mínimo de falencias, y con la certeza de que el trabajo es realizado por alguien calificado profesionalmente. (Valencia, Arriaga, & Perez, 2020)

Un código de ética profesional constituye un manual que busca guiar el buen desempeño moral y técnico de determinado oficio. Dicho de otra forma, el código de ética comprende las responsabilidades que tiene el profesional desde su rol social y es a la vez un código de conducta, pues en él se establecen los comportamientos aceptables que son el resultado de la aprobación general de una asociación profesional.

El código, debe procurar regular las diferentes conductas, en cuanto a actuaciones que puedan deslegitimar los procesos transparentes de las funciones del profesional, los cuales puedan afectar su carácter social. Entonces, los códigos permiten a los clientes, personal en supervisión, auditores y otros profesionales, la posibilidad de juzgar y apreciar las buenas prácticas en el actuar de un contador.

Es así como un código de ética profesional debe velar por mantener intacta la fe del público, brindar confianza y así legitimar la profesión. Según lo visto en el apartado de Ética profesional, esta ubica la profesión al servicio de los demás, el código, siendo consecuente con ello, da cuenta de la responsabilidad social que debe poseer el individuo, puntualizando permisiones, prohibiciones, deberes y responsabilidades respecto de sus funciones.

Pero un código de ética profesional no se limita a un ejercicio autoimpuesto por el gremio profesional sobre sí mismo, sino que además requiere de un ejercicio de regulación estatal de las reglas éticas en tanto el ejercicio de la profesión tiene un interés particular para los fines comunes de una sociedad que se expresan directamente en las funciones del Estado. En esta medida, veremos cómo los códigos éticos son en su mayoría leyes de la república que han sido concertadas entre los profesionales pertenecientes a la contaduría y los legisladores de la república.

### **2.2.1 Código de ética de la Ley 43 de 1990**

En la Ley 43 de 1990 se encuentra estipulado el Reglamento de la profesión de Contador Público, más específicamente en su capítulo IV se encuentra consignado el Código de Ética Profesional. El código consta de 10 principios éticos esenciales en el ejercicio de la contaduría que el profesional deberá aplicar en su ejercicio cotidiano sin ningún tipo de excepción. Los principios son:

- 1. Integridad:** hace referencia a un principio que también debe regir la vida personal del profesional contable, se relaciona con su honestidad y su actuar con justicia y rectitud en cualquier circunstancia.
- 2. Objetividad:** Se refiere a la imparcialidad que debe tener en cuenta el contador a la hora de analizar y emitir su opinión en el ejercicio de sus funciones, libre de

sesgos y sin atender a situaciones externas que puedan afectar su juicio, ósea neutralidad en cuanto a intereses que pudieran influir. Este principio resulta especialmente importante a la hora de certificar, dictaminar u opinar sobre los estados financieros, está íntimamente ligado al principio de independencia.

**3. Independencia:** este principio esencial en el quehacer del contador, se refiere a la autonomía y autosuficiencia en sus funciones, demostrando absoluta independencia mental en sus decisiones.

**4. Responsabilidad:** La responsabilidad del contador público es el soporte que le otorga la potestad con la que se permite establecer la veracidad de lo contenido en la información que reporta dentro de los entes económicos.

Este valor tiene que ver con el compromiso que adquiere el profesional contable con sus funciones, el ser responsable implica hacerse cargo y responder por sus actos. De este principio se deriva la necesidad de una sanción, ante faltas cometidas por el profesional. Este principio está implícito en todas las normas éticas de conducta del contador y da cuenta de la cualificación del trabajo ejercido.

**5. Confidencialidad:** la relación del contador con sus usuarios debe basarse en la confianza, la cual se fundamenta en la reserva profesional, esta implica no revelar ninguna información confidencial, salvo en casos especificados por la ley.

**6. Observaciones de las disposiciones normativas:** El contador deberá acatar las disposiciones de ley en el ejercicio de sus funciones.

**7. Competencia y actualización profesional:** para tomar un trabajo, el contador público deberá contar con las capacidades necesarias para los fines que se le encomiendan, siendo idóneo en todo sentido para cumplir a cabalidad sus propósitos.

**8. Difusión y colaboración:** El contador está en la obligación de contribuir a la dignificación de la profesión, desde la docencia u otros campos de difusión en la medida en que le sea posible.

**9. Respeto entre colegas:** la relación del contador con sus colegas deberá estar basada en el respeto, buena fe y lealtad, manteniendo un trato cordial para la convivencia pacífica y amistosa.

**10. Conducta ética:** hace referencia a que el contador deberá abstenerse de realizar cualquier acto que pueda desprestigiar la profesión, más aún teniendo en cuenta que por la connotación social de sus funciones está bajo los preceptos más altos de la moral universal.

El saber cómo proceder en cualquier situación deberá estar fundamentado siempre en los anteriores principios, independientemente del contexto y de las consecuencias que esto pueda generar, debe prevalecer la transparencia y honestidad en el actuar del contador.

Habiendo conceptualmente las disposiciones y sobre todo los principios consignados en la Ley 43 de 1990, es indiscutible la precisión y delimitación respecto a lo que le compete al contador público, así como su comportamiento en el ámbito profesional. Igualmente, se resalta lo valioso de este oficio para la sociedad en general y el hecho de que la conciencia moral juega un papel importantísimo.

### **2.2.2 Código de ética de la IFAC**

En el año 2009, el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants (“IESBA”)) de la International Federation of Accountants (IFAC) publicó el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad con el fin de promover buenas prácticas éticas y constituir una guía de

comportamiento para los profesionales contables en todo el mundo con miras a fortalecer la economía internacional y llegar a la convergencia de normas éticas entre países. (Colmenares de Carmonas, Valderrama, & Perdomo Ramírez, 2016)

Este código, dividido en 3 partes, comprende, al igual que el código de la ley 43 de 1990, unos principios éticos básicos, adicionalmente, proporciona un marco conceptual relacionado con las amenazas que se pueden presentar en el ejercicio de sus funciones y posteriormente el modo de aplicar dicho marco conceptual en determinadas situaciones, principalmente se diferencia del Código colombiano en los dos últimos aspectos.

La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC por sus siglas en inglés) se ha inquietado por estandarizar un código deontológico con aspiraciones universales, en esto siguiendo la tradición de Kant, para reglar el ejercicio competente de la contaduría pública en las diferentes latitudes del mundo. Las pretensiones de la IFAC con este código corresponden a las necesidades éticas que se han expresado en este escrito sobre la profesión contable. Así:

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. (IFAC, 2019, Pág. 7).

Como se puede apreciar la IFAC parte de una claridad ética: la labor del contador público no se reduce a un ejercicio de prestación de servicios a un particular, sino que implica la prestación de una función social, a través de un servicio profesional, que ayuda a establecer el orden en un sistema económico determinado. Así se establece que existe una preocupación genuina y desarrollada por parte de los profesionales de la contabilidad a lo largo del planeta para establecer unos criterios éticos lo más amplios posibles que reglamente el ejercicio

competente y ético en la profesión. Pero observamos una particularidad en este código frente al colombiano, así:

Este Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad publicado por el International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) de la International Federation of Accountants (IFAC) en julio de 2009 en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en marzo de 2010 y se reproduce con permiso de IFAC (IFAC, 2019, Pág. 3).

Este código tiene diferencias marcadas con el código de ética colombiano pues no procede de una legislación estatal, sino que proviene de un ejercicio de reflexión y autorreflexión de profesionales de la contaduría sobre su mismo ejercicio. Esta característica tiene una ventaja adicional frente a las normas regladas estatalmente pues procede de la experiencia misma del ejercicio laboral de los contadores y puede recoger mejor los aprendizajes que las faltas éticas imponen a la profesión.

En concreto el código de la IFAC establece procedimientos éticos que superan los meros “valores éticos” sino que establecen procedimientos para las buenas prácticas del ejercicio en situaciones muy concretas como las de conflicto de intereses o como abordar las segundas opiniones. Es claro cuando el código afirma que:

El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para identificar circunstancias que pueden originar un conflicto de intereses. Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, la objetividad puede verse amenazada cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio compite directamente con un cliente o tiene un negocio conjunto o un acuerdo similar con uno de los principales competidores del cliente. (IFAC, 2019, pág. 27)

Aquí se establece además de un comportamiento ético y un ejercicio deontológico que responde a las necesidades de la prestación de los servicios profesionales. Existe una

preocupación no solo por la imagen pública del contador sino por la forma como las acciones éticas pueden impactar en el ejercicio mismo a través de la debida objetividad que se requiere para una prestación competente de servicios.

Tanto en el código de ética promovido por la IFAC como en el establecido en la Ley 43 de 1990, hay una búsqueda del perfeccionamiento de la calidad de la profesión contable y se fundamentan en los mismos principios, con algunas especificidades adicionales por parte de la IFAC y una estructura organizativa de los conceptos un poco distinta. Cabe aclarar que para efectos del presente trabajo tendremos en cuenta puntualmente el Código de ética de la Ley 43 de 1990 para examinar las faltas cometidas en los casos de corrupción que posteriormente se analizarán.

### **2.3 Reflexiones sobre la ética profesional y la función del contador**

Como hemos visto, sea por un ejercicio legislativo estatal como el caso de las leyes colombianas que regulan el ejercicio de la contaduría pública en el país o en el caso del código de ética de la IFAC producido como un ejercicio gremial donde los contadores reflexionan de forma independiente sobre el funcionamiento de su propia profesión, existe una preocupación genuina por la regulación ética del ejercicio de la profesión contable.

El motivo de esta preocupación se desprende de la importancia que el resultado del ejercicio profesional contable tiene para la vida social y, por tanto, de la transparencia en el manejo contable de empresas públicas y privadas. Un ejercicio ético es especialmente necesario cuando los contadores prestan sus servicios a entidades públicas que por definición tienen un interés para todas las personas de una sociedad pues es su dinero, transferido por vía impuestos al Estado, el que está en juego.

### **3. FALTAS ENCONTRADAS EN EL EJERCICIO CONTABLE EN LOS CASOS DE REFICAR, ODEBRECHT Y SALUDCOOP**

A continuación, se estudiarán tres renombrados casos de corrupción en el país, adentrándose en cada uno de ellos; se busca reconocer la responsabilidad del Contador Público en los desfalcos financieros de estos tres casos.

Por definición, la corrupción organizacional involucra al menos dos agentes, X y Y, donde al menos Y desempeña un rol determinado que es adscrito a una organización específica. Este rol organizacional obliga a Y a seguir un conjunto de reglas éticas establecidas, al menos algunas de las cuales son coherentes con los objetivos de la organización. X emprende conscientemente una acción planeada deliberadamente para persuadir a Y de que viole al menos uno de esos objetivos coherentes con las reglas éticas, de las que X y Y son conscientes. Aunque tiene la opción de actuar de otra manera, Y viola esta regla de acuerdo con los deseos de X. (Hodgson & Jiang, 2008)

Adicionalmente, Hodgson & Jiang (2008), en su artículo mencionan que lo esencial en la corrupción organizacional es que debilita la capacidad de la organización para cumplir sus propios objetivos. Lo cual es claro si se habla, por ejemplo, de un presupuesto destinado para un proyecto de cualquier naturaleza, pues normalmente se tendrán en cuenta aquellos rubros que se encaminan a la consecución del proyecto, y en dicho presupuesto no estarán contemplados rubros que busquen satisfacer los deseos particulares de quienes están a cargo de administrar los dineros, no se pueden satisfacer ambas partes, resultando una de ellas ‘sacrificada’; en un caso de corrupción será la organización.

Dicho de otra forma, el desvío de dineros destinados para un proyecto organizacional, situación que será el denominador común en los casos que se estudiarán,

aleja a la organización de su misión de llevar a cabo satisfactoriamente sus funciones para la consecución de objetivos.

Hodgson & Jiang, también señalan como un elemento importante de la corrupción organizacional, la camaradería, pues para que tome lugar este tipo de corrupción debe existir colusión entre dos o más partes para la violación de reglas organizacionales, en donde conjuntamente se actúa con reciprocidad primando los intereses particulares, lo cual deteriora gravemente la salud del sistema organizacional una vez se encuentra inmerso en dicha situación.

Existe un consenso internacional en entender que la corrupción es el mayor obstáculo al desarrollo económico y social en todo el mundo. Cada año se paga un billón de dólares en sobornos y se calcula que se roban 2,6 billones de dólares anuales mediante la corrupción, suma que equivale a más del 5 % del producto interior bruto mundial. Se calcula que en los países en desarrollo se pierde, debido a la corrupción, una cantidad de dinero diez veces mayor que la dedicada a la asistencia oficial para el desarrollo. (Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito, 2014)

Una vez entendido el concepto de Corrupción organizacional y lo que implica para una nación, se hará un recorrido por los ya nombrados casos con el fin de puntualizar las irregularidades cometidas por los funcionarios a cargo y posteriormente estudiar la responsabilidad del contador en ellas.

### **3.1 Caso Reficar**

La Refinería de Cartagena fue inaugurada en diciembre de 1957 por la Internacional Petroleum Co. Ltda. (Intercol). (Contraloría General de la República, 2015) nace como un

complejo de refinación de combustibles para suplir la demanda de la costa Caribe. (Refinería de Cartagena S.A., 2020)

Cómo bien reseña la Contraloría General de la Nación la historia breve de REFICAR es la siguiente:

En 1974 es adquirida por Ecopetrol por USD 35 millones de dólares, hasta entonces era una empresa industrial y comercial del Estado, adscrita al Ministerio de Minas y Energía ya su vigilancia fiscal era ejercida por la Contraloría General de la República. Hacia el año 1996 se tenía ya un plan de modernización de la Refinería, con miras a su actualización tecnológica, además para este año, en el Documento CONPES 2878-MINDESARROLLO-MINMINAS, se recomienda a Ecopetrol contribuir al desarrollo petroquímico nacional, aprovechando las oportunidades en el mercado internacional y la importancia de este sector en la economía nacional. Las plantas de refinación con las cuales cuenta ECOPETROL localizadas en Barrancabermeja (Complejo Industrial de Barrancabermeja) y Cartagena (Refinería de Cartagena), con algunas importaciones, abastecen de gasolina la demanda nacional de combustibles. La planta de Barrancabermeja produce cerca del 74% del total de combustibles refinados por ECOPETROL. (Contraloría, 2015, Pág 1)

Los estudios realizados señalan a Cartagena como ubicación óptima para el desarrollo de proyectos petroquímicos. Por ello, se estima conveniente que ECOPETROL oriente la Refinería de Cartagena a la producción de materias primas petroquímicas, sin perjuicio de su producción de combustibles. (CONPES 2878, 1996)

Es así como es concebido el Plan Maestro de Desarrollo -PMD- de la Refinería de Cartagena, un proyecto de suma importancia para la economía del país, con el propósito de atender el abastecimiento de combustibles e incluso abrir paso a la posibilidad de exportar.

El CONPES (3312 de 2004 y 3336 de 2005) dispuso que el Plan se adelantara con la mayor participación privada posible de recursos, con el objetivo de asegurar que los riesgos

asociados al proyecto recayeran fundamentalmente en el inversionista privado y, a su turno, se mitigara el riesgo del Estado en la ejecución de la obra. Complementariamente, el CONPES estableció que la ingeniería y la construcción del proyecto se adelantaran bajo la modalidad contractual “llave en mano”, a fin de eliminar el riesgo de posibles sobrecostos en la construcción. (Fiscalía General de la Nación, 2017)

Acatando las recomendaciones de Conpes 3312 de 2004, referidas a que la financiación del proyecto fuera con recursos mayoritariamente privados, en 2006 se lleva a cabo la enajenación del 51% de las acciones de la Refinería, que quedarían en manos del nuevo socio estratégico, la multinacional suiza Glencore, experta en minería, que pagaría toda la obra, mientras Ecopetrol se quedaba con el 49% restante de las acciones.

En estas condiciones nace la sociedad anónima Refinería de Cartagena S.A. – Reficar- cuyo objeto social es la construcción y operación de refinerías, la refinación de hidrocarburos, la producción, comercialización y distribución de petróleo crudo y gas, la comercialización y distribución de hidrocarburos y de productos refinados derivados de hidrocarburos, alcoholes carburantes y biocombustibles, su importación y/o exportación, y cualquier otra actividad complementaria o conexas, incluyendo la comercialización de materias primas, la generación y venta de energía y vapor, la inversión en otras sociedades que tengan por objeto el desarrollo de las mismas actividades, complementarias o conexas en Colombia o en el exterior. (Contraloría General de la República, 2015)

En el año 2009, Glencore incumple con sus obligaciones y se retira del proyecto sin el pago de sanción alguna y Ecopetrol recompra las acciones quedando con el 100% de las mismas y pagando toda la obra. Por la salida de Glencore también se cambió la forma de contratación, pasó de ser llave en mano, es decir, que el socio estratégico asumía todos los

gastos y sobre costos, a costos reembolsables, es decir, que Ecopetrol tenía que pagar todas las facturas de Reficar. (El espectador, 2017)

Glencore International A.G. manifestó su inconformidad con la ejecución del proyecto a Ecopetrol, en comunicaciones del 10 de diciembre de 2008 y 13 de enero de 2009 argumentado dificultades insuperables para obtener la financiación requerida para el mismo; Igualmente, propuso en sus escritos, posponer indefinidamente el desarrollo del proyecto de ampliación y modernización con excepción del avance de la ingeniería básica, hechos que implicaban un atraso estimado en las actividades proyectadas entre 13 y 23 meses o más dependiendo del presupuesto del proyecto, de la financiación que se obtuviera y de la fecha de reanudación de las actividades. (Contraloría General de la República, 2015)

La Junta Directiva de Ecopetrol autorizó la aceptación de la salida Glencore del proyecto, fundamentada en que la firma no se comprometió a seguir adelante con el proyecto antes de 31 de marzo de 2010 y no consideraban factible permanecer como socio financiero minoritario. Es de anotar que Glencore planteó como estrategia de negociación del precio de venta de las acciones, el reconocimiento total de las inversiones realizadas sin aceptar ningún tipo de descuento “porque con su salida está facilitando a Ecopetrol y al gobierno que el proyecto continúe en las condiciones en que lo requieren”. (Contraloría General de la República, 2015)

En vista de lo anterior, Ecopetrol pudo haber tomado acciones legales frente al incumplimiento del contrato por parte de Glencore, sin embargo, no lo hizo.

Ecopetrol aceptó el retiro de la firma sin hacer uso de los mecanismos para contrarrestar los incumplimientos del socio adjudicatario incluidas en el Acuerdo Marco de

Inversión – AMI y consistentes en una garantía por valor de USD 75 millones contenida en la sección 4.01 del AMI que cubría el incumplimiento en las obligaciones de determinar la configuración de la refinería ampliada y modernizada. (Contraloría General de la República, 2015)

Para este momento ya existían relaciones con la firma Chicago, Bridge & Iron (CB&I) (con sede en Texas) con la cual, en 2009, se firma el contrato Engineering, Procurement and Construction -EPC, para que hiciera la totalidad de la ingeniería de detalle, la totalidad del proyecto, la construcción y la procura (alistamiento y puesta en operación), bajo la modalidad de costos reembolsables, la figura bajo la cual la firma norteamericana nunca asumió ningún riesgo. (El Tiempo, 2018). La obra se proyectó para ser terminada en diciembre de 2012.

Durante esta relación contractual, se pasaron facturas que evidencian un desmedido derroche, pues se cobraron por servicios no prestados, por facturas duplicadas y canceladas y hasta se le pagó a gente que nunca fue a trabajar. (El espectador, 2017)

La contraloría estima que se perdieron 610 mil millones de pesos pagando facturas que nada tenían que ver con el proyecto, una cifra que es 18 veces más grande que la corrupción de Odebrecht.

En el 2010, para continuar con la ejecución del proyecto, Reficar suscribió dos nuevos contratos EPC con CB&I en la modalidad contractual “costos reembolsables”, desconociendo la modalidad contractual inicialmente requerida por el CONPES, lo que implicó que los riesgos de sobrecostos fueran asumidos totalmente por el Estado. (Fiscalía General de la Nación, 2017) En el transcurso del proyecto, a pesar de los atrasos e

incumplimientos por parte del contratista, en 2014, se da la firma de 2 nuevos convenios entre las partes, en estos convenios se permitieron el pago de facturas extravagantes y suntuosas, además de dar lugar a la apropiación de recursos públicos en favor del contratista CB&I.

Para este entonces, Reficar había contratado a Foster Wheeler & Process Consultant Inc. (FJPVC) para llevar a cabo el gerenciamiento, supervisión y control del proyecto, firma que habría rechazado las facturas de cobros irracionales que se dieron entre Reficar y CB&I.

En noviembre del año 2016, la Contraloría General de la República, emite el *Informe final de la actuación especial al proyecto de modernización y ampliación de la Refinería de Cartagena S.A.- Reficar-*, en donde, dentro del cumplimiento de sus funciones pretende evaluar selectivamente la adquisición de bienes y servicios realizados directamente por Reficar o a través de los contratos suscritos con CB&I y Foster Wheeler —FPJVC para el proyecto de modernización de la Refinería de Cartagena, mediante el examen de la eficiencia, consistencia de la información y legalidad de la contratación, verificando los términos de cantidad y calidad de las obras ejecutadas. Las inconsistencias reveladas en dicho informe se abordarán en el siguiente apartado, desde la responsabilidad del contador.

Hacia el año 2017, tras años de irregularidades, la fiscalía emite sus primeros informes sobre la investigación del caso. Se acusó de falsedad ideológica en documento público, complicidad en peculado por apropiación en favor de terceros al revisor fiscal de Reficar entre 2013 y 2015, el señor Carlos Alberto Lloreda Silva. (Asuntos Legales, 2019)

### 3.1.1 Faltas en el ejercicio contable en caso Reficar

Habiendo conocido los hechos en la ejecución del proyecto de modernización de la Refinería de Cartagena, es innegable la responsabilidad de figuras contables. A continuación, se enlistan las falencias del contador en sus funciones:

- La fiscalía reveló que, a octubre de 2016, hay \$610.140'000.000 pagados por Reficar sin soporte alguno. El contador a cargo es el responsable por, valga la redundancia, llevar la contabilidad siendo fiel a las operaciones realizadas por la empresa bajo los principios contables establecidos, y en este caso se tiene una enorme cuantía de flujos de dinero que salieron de la entidad sin justificación alguna, en donde se evidencia la falta a sus funciones ya sea por complicidad en un acto de corrupción u omisión.

- En la evaluación y análisis de los estados financieros se observó que se presentan modificaciones importantes de un periodo a otro, producto de cambios en las políticas contables, o cambios en la normatividad vigente o en otros casos por su adaptación a las condiciones del montaje y construcción de la nueva refinería, lo que conlleva a que dichos estados no guarden la uniformidad que se requiere en la presentación de los estados financieros de la compañía, y no pueda darse en los mismos una lectura financiera coherente de un año respecto de otro. (Contraloría General de la Nación, 2016). Este dictamen de la Contraloría es realizado sobre la revisión de los estados financieros de Reficar desde 2006 a 2015.

La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes, según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados-PCGA, de manera que la información presentada en los Estados Financieros de Reficar, al no ser comparable, se pone

en duda su utilidad para la toma de decisiones, faltando en este caso a unos de los más importantes propósitos del contador como lo es guiar financieramente a la entidad.

- *La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.* PCGA. En la ejecución del proyecto, según declara la Fiscalía, se desembolsaron pagos que no guardaban ninguna relación con el proyecto, se trataba de cobros irrazonables además de desproporcionados. Estos se presentaron, entre otras, en las siguientes modalidades:

- Pago de facturación por bienes o servicios no prestados al proyecto;
- Pago por subcontrataciones no autorizados por REFICAR;
- Pago por gastos suntuosos y extravagantes, no relacionados con el proyecto;
- Pago duplicado de costos;
- Pago por equipos que no prestaron servicio al proyecto.

(Fiscalía General de la Nación, 2017)

En este sentido, el(los) contador(es) a cargo faltaron a su función de ejercer control financiero sobre las actividades de la entidad, además de reconocer ciertos gastos pasando por alto las políticas de la empresa, pues rubros extravagantes como “servicio de Spa” o “compra de bebidas alcohólicas” no debían ser reembolsables y sin embargo se encontraron en los informes de gastos.

### 3.2 Caso Odebrecht

La compañía Odebrecht es una de las constructoras más grandes de América Latina, fue fundada en 1944 por Norberto Odebrecht en Brasil, con el paso de los años consolidó sus actividades en el campo de ingeniería, construcción, infraestructura, energía, productos químicos, servicios públicos e inmobiliarias, a la vez que constituyó filiales en Sudamérica, América Central y el Caribe, Norteamérica, África, Europa y Medio Oriente.

El escándalo Odebrecht, a escala internacional, consistió en el descubrimiento por parte de las autoridades de que dicha compañía hizo pagos millonarios en calidad de sobornos para poder quedarse con concesiones en Latinoamérica y el mundo. Durante más de 15 años, la firma entregó plata e inmuebles a gobernantes, partidos políticos, empresas y personas naturales, relaciones que le significaron ganancias y contratos multimillonarios. En total, entregó 788 millones de dólares en coimas a funcionarios en Angola, Argentina, Brasil, Colombia, República Dominicana, Ecuador, Guatemala, México, Mozambique, Panamá, Perú y Venezuela. (Revista Semana, 2017)

Esto fue revelado por el documento publicado por el Departamento de Justicia de Estados Unidos de diciembre 21 de 2016, en cuyos informes se expone que en Colombia se pagaron aproximadamente 11 millones de dólares en sobornos y el beneficio para la compañía por dichas transacciones fue de aproximadamente 50 millones de dólares.

Las relaciones entre Odebrecht y el Estado colombiano comienzan en el año 2009, cuando, durante el gobierno de Álvaro Uribe Vélez, se retoma el proyecto vial Autopista Ruta del Sol y el 15 de diciembre de ese año el gobierno adjudica los sectores 1 y 2 a los consorcios Helios y a Consol, este último conformado por Odebrecht, Episo, de Corficolombiana, y CSS Constructores. (Revista Semana, 2017). El sector 2, a cargo de

Odebrecht, conformado por 528 kilómetros de carretera entre Puerto Salgar (Cundinamarca) y San Roque (Cesar), contrato por 3,6 billones de pesos.

El magno proyecto de ingeniería de suma importancia para el país pretendía mejorar la movilización desde la zona centro hacia la costa Atlántica, permitiendo disminuir los tiempos de desplazamiento y aumentar la competitividad. Posteriormente, se realiza una adición al contrato de la Ruta del Sol, consiste en la inclusión de la Transversal Río de Oro-Aguaclara-Gamarra, adjudicado también a Odebrecht por otros 82 kilómetros de obra y 1,2 billones de pesos adicionales.

En el año 2014, se firma el contrato de asociación público-privada (APP) n.º01 de 2014, denominado “Proyecto para la Recuperación de la Navegabilidad del río Magdalena” por 2,5 billones de pesos, otra mega obra que el gobierno colombiano adjudica al consorcio Navelena S.A.S. siendo el socio mayoritario Odebrecht, con el 87% de participación.

Hacia el año 2016, estalla el escándalo de corrupción por el pago de sobornos por parte de Odebrecht para conseguir los contratos de numerosas obras de infraestructura en América Latina, a lo que Colombia no era la excepción. Para este momento aún se encontraban vigentes los dos megaproyectos mencionados, de manera que, al año siguiente, respecto al proyecto Ruta del Sol parte II, La ANI (Agencia Nacional de Infraestructura) anuncia la liquidación del contrato y que el Invías (Instituto Nacional de Vías) asumirá una parte de las obras mientras se abre un nuevo proceso de licitación. (Revista Semana, 2017). Y referente al proyecto de Navegabilidad del Río Magdalena, Cormagdalena (Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena) declaró la caducidad del contrato por incumplimiento de las obligaciones contractuales de Odebrecht.

En diciembre de 2020, la Superintendencia de Industria y Comercio de Colombia emitió sanciones por las prácticas anticompetitivas del grupo en el proyecto vial Ruta del Sol sector 2. Resultando sancionados la Constructora Norberto Odebrecht S.A., Odebrecht Participações e Investimentos S.A., Corporación Financiera Colombiana S.A (Corficolombiana), Estudios y Proyectos del Sol S.A.S (Eposil), Concesionaria Ruta del Sol S.A.S en liquidación, además de otras personas naturales directamente involucradas en el escándalo. Las sanciones rondan los 295.000 millones de pesos.

### **3.2.1 Faltas en el ejercicio contable en caso Odebrecht**

Una vez hecho un pequeño recorrido por lo que fue el caso Odebrecht en Colombia, se mencionarán las responsabilidades desde el ejercicio contable en los hechos.

- Los dineros que entraron a la compañía una vez acordados los contratos, tomaron rumbos irregulares que eran parte de un acuerdo previo. Presuntamente, el exsenador Otto Bula, habría cobrado a Odebrecht “un valor en pesos equivalente al 1% de lo previsto para las obras”, por ejercer su influencia sobre personalidades como gobernadores, alcaldes, líderes locales, funcionarios de la Agencia Nacional de Infraestructura (ANI), el Ministerio de Transporte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Departamento Nacional de Planeación (DNP) (Revista Semana, 2017). Estos dineros fueron omitidos de la información contable, en donde se halla la plena responsabilidad del profesional de la contaduría.

- Según lo revelado por los documentos publicados por el Departamento de Justicia de Estados Unidos,

Para desarrollar el plan de soborno, Odebrecht y sus conspiradores crearon, financiaron y elaboraron una estructura financiera secreta que operaba para contabilizar y desembolsar los sobornos a los diferentes entes mencionados.

Alrededor de 2006, esta estructura evolucionó y se estableció la División de Operaciones Estructuradas, la cual era una división independiente dentro de la organización. Esta División utilizaba dos sistemas informáticos para realizar sus operaciones: el sistema “MyWebDay”, con el cual realizaban las transacciones para pagos y contabilizaban el presupuesto oculto y el sistema de comunicaciones “Drousys”, que permitía a los miembros comunicarse entre sí y con operadores financieros externos y otros conspiradores sobre los sobornos, a través del uso de correos electrónicos seguros y mensajes instantáneos, utilizando nombres codificados y contraseñas. (Guzmán Castaño, 2018, pág. 14).

Para llevar a cabo sus operaciones corruptas, fue indispensable que Odebrecht llevara una contabilidad plenamente consciente de ello, una contabilidad que servía para ejercer control sobre sus operaciones, pero con un objetivo turbio, el enriquecimiento ilícito de los niveles jerárquicos administrativos de mayor influencia, a costa del incumplimiento de las licitaciones adjudicadas, abandonando por completo el objeto social de la compañía y faltando gravemente a su responsabilidad social.

- La firma auditora a cargo de la concesión Ruta del Sol fue Price Waterhouse Coopers, entidad que hasta antes del escándalo nunca reveló irregularidades. Cuando el empresario Marcelo Odebrecht confesó en Estados Unidos que se habrían pagado cerca de 11 millones de dólares en sobornos a funcionarios en Colombia, la firma auditora comenzó una revisión en retrospectiva desde el año 2008 hasta ese entonces sobre pagos que se presumían podían ser ilegales, cuyos resultados efectivamente evidenciaron el pago de millonarias coimas. (El Espectador, 2018)

El desempeño de los revisores fiscales en las entidades implicadas (Constructora Norberto Odebrecht S.A, Odebrecht Latinvest Colombia S.A.S y Concesionario Ruta del Sol) fue bastante dudoso y por ello se iniciaron investigaciones en su contra, todos ellos pertenecientes a la firma PWC. Lo que directamente develan los hechos, es la negligencia

en su cargo por parte de aquellos funcionarios nombrados como revisores fiscales ya sea por ser parte del entramado de corrupción o simple descuido.

### **3.3 Caso SaludCoop**

En el año 1993, un grupo de más de 10 cooperativas, entre ellas la Cooperativa de Profesores de la Universidad Nacional y Coomultrasán, crearon la EPS SaludCoop. (El Espectador, 2011), El gerente de esta sería Carlos Gustavo Palacino Antía, un matemático y estadístico que, mientras trabajaba en Seguros La Equidad, habría realizado un estudio sobre la viabilidad de una empresa prestadora de servicios de salud.

Empiezan entonces las operaciones de SaludCoop, inicialmente prestando servicios en municipios apartados y zonas rurales a personas de menores ingresos, es decir, le apuntó al régimen subsidiado.

En 1998, SaludCoop inauguró la primera clínica de alta complejidad en Bogotá. Luego iniciaría proyectos similares en otras ciudades, Palacino y sus socios estaban de acuerdo en que el negocio sería más sólido si tenían su propia infraestructura. De manera que, en alianza con prestigiosas instituciones, posteriormente entraron en servicio 36 clínicas en las principales ciudades del país.

A partir de 2001, SaludCoop lidera la creación de varias empresas de origen cooperativo, cuyas actividades son conexas y complementarias con la prestación de servicios de salud, como confecciones hospitalarias, lavandería, seguridad, informática, comercialización, etc. De esta manera consigue el suministro de bienes y servicios de alta calidad y a un precio razonable, para garantizar la sostenibilidad del sistema y

adicionalmente promover el empleo, el bienestar social y el desarrollo socioeconómico del país. (Pérez García & Polo Viera, 2009)

Rápidamente, SaludCoop se va convirtiendo en un grupo empresarial, en el año 2002 adquiere Cruz Blanca EPS, conservando la denominación de esta. Y un año más tarde compran CafeSalud EPS en una operación avaluada en 2,5 millones de dólares. (Molano Gómez & Rodríguez Jaimes, 2018)

El grupo SaludCoop llegó a tener, en su punto más álgido, el 31,89% de los afiliados al sistema de salud en todo el país, siendo la EPS más grande con casi 7 millones de usuarios.

A mediados del año 2011, debido al déficit fiscal que afrontaba la EPS producto de los retrasos de parte del Fosyga en el pago de recobros de servicios de salud, además de una serie de irregularidades encontradas en sus reinversiones; el gobierno colombiano, a través de la Superintendencia de Salud, decretó la intervención de la EPS para intentar salvarla sin afectar el servicio a sus afiliados. (El Nuevo Siglo, 2017)

Mediante Resolución No. 801 del 11 de mayo de 2011, la Superintendencia Nacional de Salud ordenó la toma de posesión inmediata de los bienes, haberes y negocios y la intervención forzosa administrativa para administrar Saludcoop EPS OC y garantizar la adecuada prestación de los servicios de salud de los afiliados. (Contraloría General de la República, 2016)

De manera que, en el año 2011, se empezó a evidenciar el resultado de las malas prácticas que realmente habían llevado a la empresa a la ‘cima’ y que se habían llevado a cabo durante los últimos 10 años, desembocando finalmente en la ineficiencia en el pago de

obligaciones fiscales, en denuncias por parte de clínicas y hospitales por las altas tarifas de SaludCoop, cartera vencida por más de 90 días, entre otros.

Luego de un año de intervención a SaludCoop EPS por parte de la Estado, fue posible esclarecer el por qué de la grave crisis financiera que atravesaba la entidad gracias a una auditoría realizada por la firma KPMG ordenada por la Supersalud, cuyos hallazgos se verán brevemente en el siguiente apartado.

Luego de casi 5 años de intervención estatal a la EPS SaludCoop, en el año 2016 se decretó su liquidación, la entidad ya era insolvente. Se dictaminó que los afiliados serían acogidos por la filial CafeSalud.

En resumidas cuentas, el asombroso crecimiento del grupo SaludCoop se debió realmente al desvío de recursos que debían ser destinados para la prestación del servicio de salud, para otros propósitos como compra de otras EPS, creación de empresas de diversos objetos sociales además de millonarios salarios. En total se desviaron 1,4 billones de pesos del Estado cuyo destino debía ser la salud de los colombianos.

### **3.3.1 Faltas en el ejercicio contable en caso SaludCoop**

- En el informe de auditoría de KPMG entregado a la fiscalía en 2012, se pudo evidenciar que había recobros falsos al estado, es decir, se le cobraba al Fosyga (Fondo de Seguridad y Garantía) por servicios supuestamente prestados a los pacientes y dicho dinero tomaba otro rumbo.

“Al 31 de diciembre de 2010 se observó la radicación y trámite ante el Fosyga de recobros relacionados con 15.510 facturas que fueron canceladas con cheques girados y no

entregados por \$33.484 millones. De estas facturas, SaludCoop ha recibido del Fosyga, al 15 de enero de 2012, recobros por 16.976 millones” (KPMG, 2012)

3 mil de las 15.510 facturas elaboradas por SaludCoop, fueron cobradas al Fosyga por 10 mil millones de pesos, el destino del dinero se desconoce pues no se le pagó a ningún proveedor. Otras facturas por un monto total de 11 mil millones de pesos fueron soportadas con cheques que se anularon una vez que las facturas se radicaron ante el Fosyga.

Respecto a los cheques anulados, se trató de una de las principales artimañas de SaludCoop para obtener millonarias sumas de dinero, pues el procedimiento correcto hubiese sido pagar las facturas a sus proveedores con recursos propios para posteriormente cobrárselas a Fosyga, en lugar de ello, se elaboraron “cheques chimbos” como soporte ante Fosyga para cobrar el valor de estos y obtener el dinero que finalmente nunca llegaría a los proveedores.

Además se denotó la existencia de movimientos mayores a \$100.000 millones en las cuentas por cobrar al FOSYGA, sin haber hecho una provisión de cartera desde el año 2007 al igual que tampoco había evidencias de una provisión parcial que considerara la parte no cobrable al Fosyga (TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA SECCIÓN PRIMERA SUB-SECCIÓN "A", 2018) Lo cual hace notar el desorden respecto del control que se debía llevar de las finanzas con esta entidad, lo cual contablemente, debía estar conciliado.

- En un informe elaborado por la Contraloría como defensa en una demanda, se encontró que SaludCoop realizó millonarios pagos entre 2005 y 2011 a diferentes instituciones y personas naturales sin detallar el concepto de pago. Los beneficiarios de los pagos fueron partidos políticos, clubes deportivos, un Colegio, fundaciones y federaciones de automovilismo y baloncesto e incluso personas

naturales. (TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA SECCIÓN PRIMERA SUB-SECCIÓN "A", 2018) Se trató de miles de millones de pesos que salieron de la entidad sin ninguna justificación en contabilidad ni relación de causalidad con las operaciones de la EPS. El contador faltó a la responsabilidad de proporcionar información contable oportuna y útil para ejercer control sobre las operaciones del ente económico.

- El informe auditor de KPMG además demostró que el crecimiento acelerado del grupo y sus inversiones, como compra de clínicas y otros bienes, se vio favorecido gracias a la alteración de estados financieros que reportaban ganancias y según los directivos de ese entonces se realizaron dichas adquisiciones con los excedentes y utilidades de la entidad, que realmente no existían, pues se trataba de la apropiación de recursos parafiscales. El contador, directamente responsable de la elaboración de los estados financieros, fue partícipe de estas mal intencionadas prácticas al interior de la empresa, situación que finalmente lo llevó a presentar estados financieros que no reflejaban la realidad de la compañía, faltando gravemente a sus funciones y a su responsabilidad social.

- Según el superintendente de Salud, Conrado Gómez, la auditoría forense (de KPMG) dejó en claro que, entre las empresas del grupo, especialmente en favor de la EPS Saludcoop, se giraban utilidades y excedentes bajo diferentes figuras contables. El caso más grave es el de la Cooperativa Epsifarma, que desde 2006 empezó a proveerle medicamentos e insumos a Saludcoop. En vista de que esta empresa compraba medicamentos a buen precio, pero se los vendía al grupo o los

recobraba al Fosyga a un mayor valor, empezó a obtener utilidades extraordinarias.

(Revista Semana, 2012)

Por tratarse de una cooperativa, SaludCoop EPS era una entidad sin ánimo de lucro, las utilidades obtenidas en el curso normal de la operación debían ser reinvertidas para el crecimiento de la compañía, sin embargo, se pudo evidenciar que las ‘utilidades’ que arrojó la EPS, que por cierto eran derivadas de malas prácticas, llegaron a manos de terceros y la salida de dichos rubros fue maquillada en la contabilidad bajo otros conceptos.

#### **4. INFRACCIONES AL CÓDIGO DE ÉTICA EN LOS CASOS ESTUDIADOS**

En el presente capítulo se presenta un análisis comparativo entre las faltas de los casos de corrupción presentados en el capítulo anterior y los presupuestos éticos de los códigos deontológicos que rigen para el ejercicio de la profesión contable en Colombia. El resultado de este ejercicio comparativo nos ayudará a determinar cuáles de los criterios éticos profesionales fueron violados por los contadores involucrados en los casos de corrupción. Ahora, lo concerniente es analizar la responsabilidad ética que se vio quebrantada en dichos fraudes, pues sabemos ya, que el profesional se hace en conjunto con sus saberes teóricos y su conciencia moral colectiva en servicio de su comunidad.

De manera que a continuación se presentarán apartados del código de ética de la Ley 43 de 1990 y se contrastarán con las faltas cometidas por los contadores públicos en los tres casos estudiados, analizando cómo se vieron vulneradas las doctrinas del código desde las actuaciones de los contadores a cargo.

El Contador Público, sea en la actividad pública o privada es un factor de activa y directa intervención en la vida de los organismos públicos y privados. Su obligación es velar por los intereses económicos de la comunidad, entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado. (Ley 43 de 1990)

Entendiendo la profesión contable como un ejercicio que constituye la vía más directa para el aseguramiento de la información financiera ante todos los terceros en torno a un ente económico (sus directivos, clientes, empleados, comunidad, el gobierno y demás), es posible afirmar que el anterior apartado consignado en el código de ética se vio quebrantado en todo sentido en los tres casos de fraude.

En el caso Reficar, lo que constituía una megaobra que generaría empleo y progreso además de que en el largo plazo beneficiaría muchísimo económicamente al país y por ende a la comunidad, terminó siendo un desfalco millonario tras el cual los colombianos finalmente con sus bolsillos son quienes pagan las consecuencias. Siendo parte de la colusión o no, el profesional contable fue una ficha clave para el desvío de recursos que se dio en este caso, en el que el interés económico de la comunidad fue reemplazado por los intereses económicos de particulares y no se tuvo consideración alguna de todas las partes que se verían damnificadas por el hecho.

Para el caso Odebrecht, igualmente se cedió a sobornos para otorgar licitaciones, una muestra más del individualismo de figuras públicas con inmensa responsabilidad a cargo. Era muy predecible el hecho de que, al ceder al soborno de dicha entidad, ésta no iba a poder cumplir con sus obligaciones, pues parte del presupuesto otorgado por el Estado para las obras, se destinaba a los sobornos, creando todo un circuito de corrupción que sólo era posible con la complicidad de los altos directivos encargados de la supervisión. El interés de la comunidad en estas obras era considerable, iba a facilitar el transporte terrestre, un factor clave en el progreso de un país, lo que significaba mucha ilusión al respecto, pero primó el provecho particular que podían sacar algunos de la situación.

En el fraude financiero de SaludCoop, es posible hablar de un acto ilegal casi inhumano. El interés de la comunidad y el Estado respecto a los propósitos de esta entidad, era recibir un servicio de salud digno para los colombianos afiliados, dicha actividad es subsidiada por el estado y los contribuyentes al sistema de seguridad social, pese a ello, los altos funcionarios de SaludCoop utilizaron los recursos de la salud para su enriquecimiento

personal y hacer prosperar otro tipo de negocios totalmente distintos, situación de fue disfrazada en los informes contables de la empresa.

Por la naturaleza de sus funciones, el Contador está expuesto a múltiples presiones, frente a las cuales debería de permanecer con un criterio imparcial, actuar sin prejuicios y libre de todo sesgo. Para los casos vistos, el contador cedió a presiones externas, que lo llevaron a ir en contra de los principios morales que promulga su profesión, faltando a su conciencia moral, dejando de lado los propósitos sociales que tenían dichos proyectos, siendo partícipe de un robo al Estado y a la comunidad; faltando a su aptitud profesional, dejando en duda si realmente se trataba de una persona capacitada para desempeñar esas funciones vitales al interior de la compañía; y faltando a su independencia mental, siendo sesgado por influencias externas.

La información financiera es de vital importancia para mantener la salud en las relaciones entre los entes económicos, el responsable de dicha información es el Contador, una vez que se demuestra la alteración de la información financiera por parte de una entidad, inevitablemente se deteriora la confianza lo que dificultará las relaciones del ente económico con terceros y lo puede llevar a grandes problemas económicos, pues la fe pública del contador como garante de credulidad es quebrantada causándose un daño irreparable sobre todo a sí mismo. Por lo que, durante el escándalo de los 3 casos vistos, fue inevitable que se iniciaran investigaciones sobre los contadores, revisores fiscales y firmas auditoras a cargo por presentar y/o aprobar informes financieros que no reflejaban la realidad del ente económico.

En relación con los principios básicos de ética profesional decretados por la Ley 43 de 1990, es válido afirmar que se vieron vulnerados en el ejercicio de los contadores en nuestros casos, puntualmente de la siguiente forma:

**Integridad**, este principio que está más ligado a la persona como tal, debe reflejarse en la honradez y rectitud del ser al no flaquear ante determinadas situaciones y ser fiel a sus principios. Respecto a las figuras contables de los casos vistos, no es posible conocer sus valores morales pero su proceder ante la situación a la que se enfrentaron denota falencias en su integridad.

**Objetividad e independencia**, todo indica que los contadores, en este caso, no estaban libres de conflictos de intereses a la hora de emitir sus dictámenes, de manera que, a la hora de presentarlos, primaron los propios intereses, al igual que en el control y seguimiento de los flujos de efectivo al interior de la entidad.

**Responsabilidad**, este principio invita a reflexionar sobre las consecuencias de los propios actos, que en este caso fueron pérdidas millonarias para la nación, con la colaboración de contables.

**Observaciones de las disposiciones normativas**, el contador en los casos vistos debía acatar los procedimientos establecidos por el Estado y los funcionarios competentes para llevar a cabo sus funciones en los mencionados proyectos. Por ejemplo, para el caso de SaludCoop, estaba establecido cuál era el procedimiento para el cobro de facturas al Fosyga, y sin embargo fue alterado. De igual forma, en la contabilidad de las 3 entidades se transgredieron los PCGA.

**Conducta ética**, es claro que, en estos casos, el Contador incurrió en conductas que denigran la dignidad de la profesión frente a toda la nación, al cometer graves faltas en sus funciones más teniendo en cuenta que la principal de ellas era dar fe pública de la situación financiera de aquellos entes económicos.

La vulneración a este principio es especialmente importante resaltarla, porque tras cada acto de corrupción administrativa o financiera aumenta la desconfianza de la sociedad generando un daño irreparable a la imagen de la profesión, acorde con esto el código señala “los principios éticos que rigen la conducta profesional de los Contadores Públicos no se diferencian substancialmente de los que regulan la de otros miembros de la sociedad. Se distingue sí por las implicaciones sociales anteriormente indicadas” (*Ley 43 de 1990*) haciendo alusión al valor social de la profesión.

También manifiesta que *el Contador Público es auxiliar de la justicia* y debe velar por la *búsqueda de la verdad en forma totalmente objetiva*.

Si bien el Contador debe practicar la **confidencialidad** en su oficio, no puede valerse del secreto profesional para justificar actos ilegales y malas prácticas empresariales, en caso de dudas o inquietudes profesionales en su quehacer, le es posible preguntar a sus colegas o consultar con otras disciplinas.

La Ley 43 de 1990 manifiesta que los revisores fiscales tienen la obligación de denunciar ante las autoridades competentes irregularidades encontradas en su oficio que puedan estar relacionadas con actos de corrupción, delitos en contra de la administración pública, delitos contra el orden económico y social, o delitos contra el patrimonio económico.

Respecto a los demás principios básicos no se encontraron suficientes pruebas como para hablar de incumplimiento.

#### **4.1 Consideraciones especiales entre las teorías éticas y el actuar del Contador Público en los casos tratados**

Habiendo entendido los conceptos de Heteronomía y Autonomía, es posible decir que en el ejercicio de sus funciones el Contador no puede estar únicamente de un solo extremo, si bien debería tener autonomía para ejercer su razón pura frente a disyuntivas en su trabajo y basándose también en sus conocimientos técnicos, no puede dejar de lado las leyes y doctrinas que dictaminan cómo debe llevar a cabo su trabajo, y en este sentido toma lugar la heteronomía.

La heteronomía de las leyes morales según Kant, obedece a complacer los apetitos sensibles asociados a las necesidades corporales o mentales, que de alguna forma generarán placer, como por ejemplo el reconocimiento social, acumular riquezas o tener algún tipo de poder, de manera que al ceder a estos pensamientos o ideales se adopta una conducta por parte de la persona que la lleva a satisfacer estos deseos a través de sus acciones, y en ese orden de ideas, esta otra cara de la heteronomía resulta muy peligrosa en las funciones del contador, quien de no lograr aislar su criterio racional de placeres vanos como aquellos, fácilmente podrá ceder ante tantas influencias que encuentra en su entorno, serán tentaciones latentes.

En los casos estudiados es posible decir que, para el Contador a cargo, en el momento en que para beneficio de la comunidad debía tomar lugar su autonomía, fue más fuerte su inclinación por otro tipo de placeres, que lo alejaron de ceñirse al buen desempeño de sus funciones.

Por otra parte, el movimiento utilitarista que establece que las buenas acciones son aquellas que generan la mayor felicidad a la mayor cantidad posible de personas a la vez que se maximiza la utilidad, no fue la filosofía tenida en cuenta por los altos funcionarios que llevaron a cabo estos fraudes, incluyendo por supuesto a los contadores. Pues los fraudes consistían en concentrar los dineros robados en pocas manos, mientras toda una nación se veía damnificada de varias formas, menos presupuesto para la salud, menos progreso, menos esperanza de una economía mejor, y finalmente menos dinero en sus bolsillos.

En los casos vistos el Contador efectivamente buscó la maximización de la felicidad y utilidad, pero no desde un punto de vista global, sino desde la individualidad a costa de la felicidad de la mayoría.

Las acciones de estos altos funcionarios fueron tomadas desde el egoísmo, el individualismo y sobre todo la ambición. En estos casos de corrupción el rumbo de millonarias sumas de dinero no fue revelado y eso da cuenta de la magnitud de la ambición de quienes manipularon el sistema para desviarlo, sin detenerse a pensar que se estaba atentando incluso con la vida. El egoísmo de estos funcionarios fue lo que los llevó a atender sus propios intereses, primó el *yo individual* más que el *yo social* que debía indicarles que sus acciones tendrían consecuencias que trascienden la individualidad.

Finalmente hemos estudiado la ética formal de Kant que nos muestra la importancia de actuar correctamente sin pensar en los resultados de esas acciones, lo que debe motivar las acciones es la buena voluntad de saber que se está haciendo lo 'correcto' aunque eso no lleve a la persona a un placer terrenal. Dicho de otra forma, el ser justo, el ser sincero, el tener en consideración a los demás de una forma solidaria puede que no lleve a ninguna recompensa, ni ningún sentimiento puntual, pero se trata de normas morales, que según

Kant, es un deber cumplir, y en la medida en que la persona las tenga en cuenta en sus acciones, entonces son buenas acciones.

#### **4.1.1 Una mirada desde la deontología a los casos de corrupción**

Entendiendo la deontología como una teoría ética que regula los deberes y guía la conducta moral del profesional, es válido decir que se vieron quebrantados los principios que debían regir los procedimientos éticos. La deontología fusiona la moral y el deber ser y en este aspecto se vio vulnerado todo su sentido y razón.

Algunos aspectos que se vieron vulnerados desde la deontología son:

- Se promueve el respeto por igual a todos los seres humanos. Al ceder a intereses particulares, el Contador está engañando a determinados terceros cayendo en el irrespeto por estos, en nuestros casos de corrupción, se faltó el respeto al estado y a la comunidad que se vería beneficiada de las obras de infraestructura, y para el caso de SaludCoop, a todos los usuarios que fueron pacientes a los cuales se les prestó un mal servicio o se les negó por el mal uso de recursos.
- La deontología “Puntualiza que algunos hechos siempre están mal, sin interesar los buenos resultados que traigan”. Caballero Méndez & Forigua Arevalo (2018) El profesional puede caer en el error de pensar que determinada decisión que implica engaños u otras malas prácticas al final puede ser algo beneficioso para todos, pues igualmente se está cayendo en una conducta inaceptable. En nuestros casos, se desconoce puntualmente las razones que llevaron a las decisiones de los contadores, pero es importante resaltar este postulado pues es muy diferenciable una conducta ética de

aquella que no lo es y de cualquier manera la conducta ética es el camino aceptable.

- “Precisa en procurar atención a los beneficios de una sola persona, aún cuando estén en discordancia con los intereses de un grupo.” Caballero Méndez & Forigua Arevalo (2018). El ejercicio del contador debe disponerse para cumplir los propósitos para los que se le han contratado y éstos deben estar en línea con los intereses del ente económico, aquellos intereses que se desvíen de los objetivos del ente económico no deben ser acatados. En este sentido, en los 3 casos de corrupción hubo múltiples intereses que terminaron por desviar al contador de cumplir sus compromisos con el ente económico.

## 5. CONCLUSIONES

A partir del estudio hemos entendido que el país demanda un Contador consciente de la importancia de su rol en la sociedad, cuya actuación en comunidad brille por su formación en competencias, por su cooperación, sus valores y principios éticos y no por su ineptitud, individualismo y menos por su contribución en farsas al interior de las entidades para engañar a terceros. La sociedad exige un contador responsable socialmente, con sentido de colectividad y sobre todo sensato y firme en sus acciones.

Si bien la academia incluye formación ética y cada vez se hace más énfasis en el tema, nunca podrá forjar los valores morales de una persona, éstos se le atribuyen al núcleo de la sociedad, la familia. De manera que es sabido que a las aulas de clase de pregrado de contabilidad llegarán jóvenes adultos con ideales y valores ya formados para bien o para mal, pero si hablamos de personas educadas académicamente, se espera que sea para bien, de cualquier forma, su entorno educativo en esta etapa estará rodeado del buen ejemplo en valores morales y será un ambiente propicio para forjar sus competencias y proyectarse para el futuro laboral con sus desafíos y disyuntivas. Pero al final del día, el profesional contable es un ser humano ‘libre’ como cualquier otro y tomará sus propias decisiones en el camino e inevitablemente tendrá que responderle a su conciencia.

La academia se quedará en resaltar e insistir de diversas formas en asuntos como que ‘el profesional contable deberá actuar según lo establecido en la Ley 43 de 1990’, y de hecho está bien, pues lo que reposa en dicha ley, aparte de contener valores ligados al buen desempeño de la profesión contable, da cuenta de lo mucho que podría llegar a dignificarse e incluso enaltecerse la profesión, explícitamente, el código del contador menciona que se distingue de otros códigos por su connotación social. Es por ello que el Contador tiene en

sus manos todas las oportunidades para demostrar que sí puede cooperar y que sí es una pieza clave para el progreso del país, porque su formación le confiere las competencias necesarias para destacarse al interior de una entidad económica y el hecho de ceñirse al Código, que constituye una guía de comportamiento ético aceptada por la sociedad, le hará tomar las mejores decisiones defendiendo el interés público.

La motivación del contador en los casos vistos de corrupción definitivamente no fue el servicio a la comunidad ni defender el interés público del que tanto hace gala su código de ética, la desviación de sus intereses en el incumplimiento de valores éticos probablemente se valía de placeres terrenales, como recompensas, enriquecimiento y poder, el ceder ante estas tentaciones y propuestas que implican que el contador vaya en contra de su ética, desemboca en que toda una sociedad se denigre y las relaciones se basen en la desconfianza, situación que se vive a diario en el país sobretodo del sector público.

En la medida en que los contables de buena fe tengan cero tolerancia ante propuestas indecorosas y puedan usar su raciocinio en todas sus decisiones siendo consecuentes con su educación y conscientes de las consecuencias de sus actos, significaría dar grandes pasos en la dignificación de la profesión.

Al final del ejercicio de análisis encontramos tres cosas destacables. (i) Las actuaciones profesionales de los contadores públicos superan el ejercicio de prestación de servicios profesionales y son subsidiarios de la justicia pues en cualquier caso deben ser garantes de la transparencia financiera que, aunque haga parte de empresas públicas o privadas puede y debe ser de conocimiento público. (ii) Los códigos deontológicos o códigos de ética profesional implican un ejercicio colectivo de reflexión y sedimentación de las prácticas éticas derivadas de la función social de una actividad profesional. El caso de la

contaduría es particularmente sensible al seguimiento de la ética profesional establecida pues de no ligarse a estas buenas prácticas es posible caer en dificultades en la comunicación entre los diferentes sectores de la economía pues dependen de un conocimiento claro y preciso de la contabilidad además del riesgo de desfalcos financieros. (iii) El seguimiento de las normas de la ética profesional habrían evitado gran parte de los desastres económicos que los tres casos de corrupción estudiados implicaron para el país, por tanto, la reflexión constante sobre la ética profesional es una necesidad para alcanzar un ejercicio adecuado y competente de la profesión contable.

## BIBLIOGRAFÍA

- Asuntos Legales. (23 de Agosto de 2019). Fiscalía acusó por corrupción a dos expresidentes de Reficar y otros cinco involucrados. *Asuntos Legales*. Obtenido de <https://www.asuntoslegales.com.co/actualidad/fiscalia-acuso-formalmente-por-corrupcion-a-dos-expresidentes-de-reficar-y-otros-cinco-involucrados-2899743>
- Caballero Méndez, Y. R., & Forigua Arevalo, I. Y. (2018). La Deontología como parte de la formación del contador público. *Universidad Libre de Colombia*. Obtenido de <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/15456/La%20deontologia%20como%20parte%20integral%20del%20contador%2016082018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Colmenares de Carmonas, L., Valderrama, Y., & Perdomo Ramírez, A. (2016). El proceso cognoscitivo de los estudiantes de Contaduría Pública de la ULA-NURR y su vinculación con la Deontología Contable. *Educere*, 45-59. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/356/35646429006.pdf>
- Congreso de la República de Colombia. (s.f.). *Ley 1314 de 2009*.
- Congreso de la República de Colombia. (s.f.). *Ley 43 de 1990*.
- CONPES 2878. (1996). *Apoyo a la petroquímica básica en Colombia*. Departamento Nacional de Planeación, Bogotá. Obtenido de <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/CONPES/Econ%C3%B3micos/2878.pdf>
- Contraloría General de la Nación. (2016). *INFORME DE LA ACTUACIÓN ESPECIAL AL PROYECTO DE MODERNIZACIÓN Y AMPLIACIÓN DE LA REFINERÍA DE CARTAGENA S.A. - REFICAR*. Bogotá.

Contraloría General de la República. (2015). *REFINERÍA DE CARTAGENA: LECCIONES APRENDIDAS Y NO APRENDIDAS DE UN MEGAPROYECTO.*

Contraloría General de la República. (2016). *INFORME DE AUDITORÍA Entidad Promotora de Salud Organismo Cooperativo SALUDCOOP ESP OC - en Liquidación Vigencia 2015.* Bogotá.

Dávila Newman, G. (2006). El razonamiento inductivo y deductivo dentro del proceso investigativo en ciencias experimentales y sociales. *Revista de educación Laurus*, 180-205. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/761/76109911.pdf>

El Espectador. (13 de Mayo de 2011). SaludCoop, historia de un ascenso. *El Espectador*. Obtenido de <https://www.elespectador.com/noticias/salud/saludcoop-historia-de-un-ascenso/#:~:text=La%20historia%20se%20remonta%20a,Coomultras%C3%A1n%2C%20crearon%20la%20EPS%20SaludCoop.>

El espectador. (10 de Mayo de 2017). *Refinería de Cartagena: de autosuficiencia energética a la corrupción.* Recuperado el 2020, de [https://www.youtube.com/watch?v=yQlsb2zQdHI&list=LL&index=5&ab\\_channel=ElEspectador](https://www.youtube.com/watch?v=yQlsb2zQdHI&list=LL&index=5&ab_channel=ElEspectador)

El Espectador. (25 de Noviembre de 2018). Las auditorías realizadas a Odebrecht. Obtenido de <https://www.elespectador.com/noticias/judicial/las-auditorias-realizadas-a-odebrecht/>

El Nuevo Siglo. (29 de Enero de 2017). Sanitas, Ribera y Salud total pujan por Cafesalud.

*El Nuevo Siglo*. Obtenido de <https://elnuevosiglo.com.co/articulos/01-2017-sanitas-ribera-y-salud-total-pujan-por-cafesalud>

El Tiempo. (2 de Noviembre de 2018). 'Principal contratista de Reficar incumplió sin que

nadie lo frenara'. *El Tiempo*. Obtenido de

<https://www.eltiempo.com/economia/empresas/principal-contratista-de-reficar-incumplio-sin-que-nadie-lo-frenara-289174>

El Tiempo. (17 de Enero de 2020). Colombia se percibe como el país más corrupto del

mundo. *El Tiempo*. Obtenido de Periódico El Tiempo:

<https://www.eltiempo.com/politica/gobierno/colombia-se-percibe-como-el-pais-mas-corrupto-del-mundo-452886>

Elton, M., & Mauri, M. (2013). LA «HETERONOMÍA» DE LA VOLUNTAD

KANTIANA. UNA COMPARACIÓN CON TOMÁS DE AQUINO. *Pensamiento*, 115-129.

Fiscalía General de la Nación. (27 de Abril de 2017). *Fiscalía General de la Nación*.

Obtenido de <https://www.fiscalia.gov.co/colombia/bolsillos-de-cristal/primeras-decisiones-de-la-fiscalia-en-caso-reficar-identificado-peculado-por-mas-de-610-000-millones/>

García Norro, J. J. (1992). Lo obligatorio, lo meritorio y otras nociones deónticas en la

ética formal de Kant. *Anales del seminario de historia de la filosofía*, 127-138.

Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=72521>

- Guzmán Castaño, N. (2018). Estudio de Caso: Odebrecht. *Universidad EAFIT*. Obtenido de  
de  
[https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/12940/Natalia\\_Guzm%c3%a1nCasta%c3%b1o\\_2018.pdf?sequence=2&isAllowed=y](https://repository.eafit.edu.co/bitstream/handle/10784/12940/Natalia_Guzm%c3%a1nCasta%c3%b1o_2018.pdf?sequence=2&isAllowed=y)
- Hernández, J. (2010). LA ÉTICA PROFESIONAL, ¿UN PROBLEMA ÉTICO DEL CONTADOR PÚBLICO? *CICAG: Revista del Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales*, 74-89.
- Hirsch Adler, A. (2003). Elementos significativos de la ética profesional. *Reencuentro*, 8-15.
- Hodgson, G., & Jiang, S. (2008). La economía de la corrupción y la corrupción de la economía: una perspectiva institucionalista. *Revista de Economía Institucional*, 10(18), 55-80.
- KPMG. (2012). *SALUDCOOP, ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD ORGANISMO COOPERATIVO: Análisis de supuestas irregularidades contables e identificación de riesgo de fraude en ciertos procesos en Saludcoop.*
- La Republica. (24 de Enero de 2020). Colombia es el quinto país más corrupto en la Latinoamérica de acuerdo con informe. *Asuntos Legales*. Obtenido de Asuntos Legales: <https://www.asuntoslegales.com.co/actualidad/colombia-es-el-quinto-pais-mas-corrupto-en-la-latinoamerica-de-acuerdo-con-informe-2955845>
- Molano Gómez, M. J., & Rodríguez Jaimes, M. (2018). IDENTIFICACIÓN DE LOS DELITOS FINANCIEROS EN EL CASO DE SALUDCOOP, BAJO LA METODOLOGÍA DE AUDITORÍA FORENSE. *Universidad La Gran Colombia*.

Obtenido de

<https://repository.ugc.edu.co/bitstream/handle/11396/4631/IDENTIFICACI%C3%93N%20DE%20LOS%20DELITOS%20FINANCIEROS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Montilla Galvis, O. d., & Herrera Marchena, L. G. (2006). EL DEBER SER DE LA

AUDITORÍA. *Estudios Gerenciales*, 83-110. Obtenido de

[http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0123-59232006000100004#:~:text=El%20deber%20ser%20recae%20sobre,en%20este%20sentido%20es%20subjetivo.&text=La%20evoluci%C3%B3n%20de%20la%20auditor%C3%ADa%20es%20consecuencia%20de%20la,que%20se%20](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004#:~:text=El%20deber%20ser%20recae%20sobre,en%20este%20sentido%20es%20subjetivo.&text=La%20evoluci%C3%B3n%20de%20la%20auditor%C3%ADa%20es%20consecuencia%20de%20la,que%20se%20)

Nieto Gómez, A. L. (2017). Análisis de las faltas éticas de los contadores y revisores

fiscales en los fraudes. Estudio de caso: desfalco a la DIAN. *Universidad Nacional de Colombia*. Obtenido de

<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/61018/An%C3%A1lisis%20de%20las%20faltas%20%C3%A9ticas%20de%20los%20contadores%20y%20revisores%20fiscales%20en%20los%20fraudes.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito. (9 de Diciembre de 2014).

*Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito*. Obtenido de

<https://www.unodc.org/colombia/es/press/2014/diciembre/corrupcion-mayor-obstaculo-al-desarrollo-economico-y-social-en-todo-el-mundo.html#:~:text=Existe%20un%20consenso%20internacional%20en,social%20en%20todo%20el%20mundo.&text=Se%20calcula%20que%20en%20lo>

- Orozco Gutierrez, C. M., De la Asunción Ruiz, T., Correa Parra , A. C., & Monsalve Peláez, M. A. (2018). Credibilidad y confianza del contador público ante las empresas. *Liderazgo Estratégico*, 8(1), 25-45.
- Ospina Vélez, L. E. (1991). El Contador y la Ética. *Visión Contable*, 23-26.
- Ospina Vélez, L. E. (2017). El contador y la ética. *Visión contable*, 23-26. Obtenido de <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/445>
- Pérez García, D. P., & Polo Viera, N. (2009). Sistematización de la información sobre el proceso histórico de las cooperativas de trabajo asociado en Colombia a partir de 1850. *Ciencia Unisalle*. Obtenido de [https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=2241&context=administracion\\_de\\_empresas](https://ciencia.lasalle.edu.co/cgi/viewcontent.cgi?article=2241&context=administracion_de_empresas)
- Raufflet, E., Lozano Aguilar, J. F., Barrera Duque, E., & García de la Torre, C. (2012). *Responsabilidad Social Empresarial*. Naucalpan de Juárez: Pearson.
- Refinería de Cartagena S.A. (2020). *Refinería de Cartagena S.A.* Obtenido de <https://www.reficar.com.co/en/quienes-somos>
- Revista Semana. (6 de Febrero de 2012). Los siete pecados de Saludcoop. *Revista Semana*. Obtenido de Los siete pecados de Saludcoop: <https://www.semana.com/nacion/articulo/los-siete-pecados-saludcoop/258869-3/>
- Revista Semana. (2017). *La Tragedia de la Ruta del Sol*. Obtenido de <https://especiales.semana.com/ruta-del-sol/>

Revista Semana. (24 de Enero de 2017). Lo que debe saber del escándalo de corrupción de Odebrecht. *Revista Semana*. Obtenido de

<https://www.semana.com/nacion/articulo/odebrecht-escandalo-de-corrupcion/513209/>

Roa Colman, G. R., Martínez , C. M., & Acosta, J. (14 de Noviembre de 2017).

*Universidad Columbia del Paraguay*. Obtenido de Universidad Columbia del Paraguay: <https://www.columbia.edu.py/institucional/revista-cientifica/articulos-de-revision/869-la-etica-profesional>

Saavedra Sierra, E. E. (2019). ¿Cómo se relacionan la heteronomía y la autonomía ética en el rol de la revisoría fiscal en Colombia? *Universidad Militar Nueva Granada*.

Obtenido de

<https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/32546/SaavedraSierraEdgarErnesto2019.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA SECCIÓN PRIMERA SUB-SECCIÓN "A". (2018). *NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO*. Bogotá.

Universidad Libre. (1 de Marzo de 2018). *Universidad Libre*. Obtenido de

<http://www.unilibre.edu.co/la-universidad/ul/997-504-contadores-publicos-han-sido-sancionados-por-casos-de-corrupcion-revela-informe>

Valencia, M. L., Arriaga, H. A., & Perez, C. A. (2020). Análisis del Código de Ética de la contaduría pública en Colombia frente a los lineamientos del código de ética internacional para contadores (IFAC). *Universidad Santiago de Cali*. Obtenido de

<https://repository.usc.edu.co/bitstream/handle/20.500.12421/4936/AN%C3%81LIS%20DEL%20C%C3%93DIGO%20DE%20%C3%89TICA.pdf?sequence=5&is>

Allowed=y