

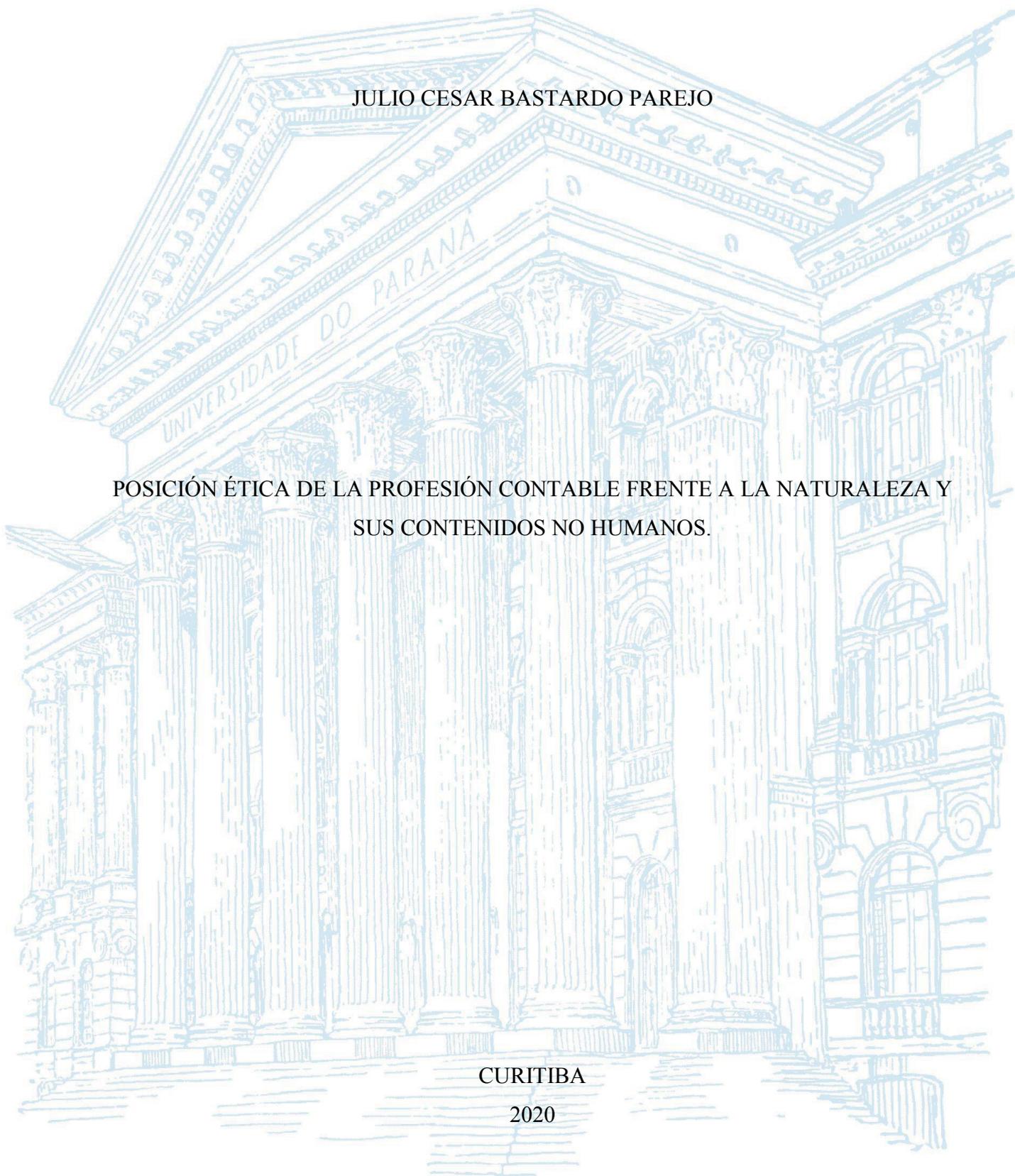
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JULIO CESAR BASTARDO PAREJO

POSICIÓN ÉTICA DE LA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE A LA NATURALEZA Y  
SUS CONTENIDOS NO HUMANOS.

CURITIBA

2020



JULIO CESAR BASTARDO PAREJO

POSICIÓN ÉTICA DE LA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE A LA NATURALEZA Y  
SUS CONTENIDOS NO HUMANOS.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Panhoca.

CURITIBA

2020

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS  
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)  
Bibliotecário: Eduardo Silveira – CRB 9/1921

Parejo, Julio Cesar Bastardo

Posición ética de la profesión contable frente a la naturaleza y sus  
contenidos no humanos / Julio Cesar Bastardo Parejo. – 2020.  
162 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Programa  
de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas.

Orientador: Luiz Panhoca.

Defesa: Curitiba, 2020.

1. Contabilidade – Aspectos ambientais. 2. Ética Ambiental. I.  
Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas.  
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. II. Panhoca, Luiz. III.  
Título.

CDD 657

## TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **JULIO CESAR BASTARDO PAREJO** intitulada: **POSICIÓN ÉTICA DE LA PROFESIÓN CONTABLE FRENTE A LA NATURALEZA Y SUS CONTENIDOS NO HUMANOS.**, sob orientação do Prof. Dr. LUIZ PANHOCA, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 25 de Agosto de 2020.

Assinatura Eletrônica

26/08/2020 20:26:04.0

LUIZ PANHOCA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

01/09/2020 16:45:36.0

ROSALY MACHADO

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE ESTADUAL DE PONTA GROSSA)

Assinatura Eletrônica

26/08/2020 10:45:50.0

VICENTE PACHECO

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

26/08/2020 00:46:51.0

SAYURI UNOKI DE AZEVEDO

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

27/08/2020 16:29:45.0

LUCIANO FELIX FLORIT

Avaliador Externo (FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE REGIONAL DE  
BLUMENAU)

Assinatura Eletrônica

26/08/2020 14:24:15.0

SIMONE BERNARDES VOESE

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

*“No estamos aquí de paso para pisotear las rosas  
ni marchitar su aliento de aromas sagrados con  
nuestra razonable epilepsia inquisidora,  
porque la tierra reverdecerá sin nosotros pero  
nosotros sin ella no viviremos un instante”.*

**Gonzalo Arango**

## DEDICATORIA

A mi abuela Arabia J. García de Parejo por su amor, sensibilidad y sabiduría. Con sus creencias, valores culturales y religiosos me enseñó que con amor y respeto proyectamos el mundo que queremos; y que esperar lo mejor de las personas indistintamente de su identidad, significa salud y paz en el alma. Por ser uno de mis mayores pilares y de quien aprendí en mi niñez que para tomar un fruto del árbol, debe hacerse con permiso y respeto.

## AGRADECIMIENTOS

Expresar nuestros agradecimientos es saber conectarse con las memorias de nuestro corazón y reconocer desde un plano espiritual, que por más valientes y fuertes que nos consideremos, nuestros sueños y metas conquistadas llevan un sello de apoyo y cariño de muchas personas de nuestro entorno, y de iniciativas organizacionales que contribuyen al desarrollo de la sociedad. Llegué a Brasil en el año 2018, por una segunda oportunidad para estudiar y evolucionar como ser humano, y es por ello que los siguientes agradecimientos están expresados de acuerdo a mi trayectoria.

Quiero agradecer a Dios Sri Ganesha, removedor de obstáculos. Por ayudarme a remover los obstáculos de mi propia mente; por guiarme, bendecirme y protegerme. Por el valor, la luz y la paz que me transmite, permitiéndome conquistar cada desafío.

A mi madre Deysi M. Parejo García, mi Tía Nemecis A. Parejo García y mi Abuela Arabia J. García de Parejo, las tres mujeres que me ayudaron a crecer, me dieron su amor y me apoyaron a formarme como ser y como profesional, y a pesar de las distancias, nunca me han dejado solo. También agradecido con toda la familia Parejo García, cuyas memorias me motivan en momentos de añoranza.

Al programa de becas de la Organización de Estados Americanos (OEA) y a la CAPES (en portugués, *Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nivel Superior*), cuyas iniciativas y apoyo financiero, contribuyen a la profesionalización e integración de estudiantes de los pueblos latinoamericanos.

Agradecido con el Profesor Dr. Vicente Pacheco y mi tutor académico Dr. Luiz Panhoca, por la oportunidad de formar parte de la Turma 2018 del PPGCONT (en portugués, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade).

A mis amigos Kervis Guerra, Bladimir Ruiz, Ángel Barreto y Carlos Holder cuyo apoyo y palabras de aliento me permitieron llegar hasta aquí y seguir hasta el final.

A todos los profesores del PPGCONT, a Camila Pazoti del área administrativa y a la Universidad Federal de Paraná; gracias a todos por la receptividad, el apoyo, la paciencia, los conocimientos impartidos y la oportunidad de formar parte de tan maravilloso entorno académico.

Un especial agradecimiento a mis colegas y también amigos, Stephanie Díaz Urdaneta, Heber Abreu, Gislene Martins, Mary Lima y Maicon Vieira; por su presencia, apoyo y atención con mi bienestar. A Stephanie y a Gislene, por haber compartido sus

experiencias académicas y guiarme en el desarrollo de este trabajo. Agradezco a Sri. Ganesha por haberles colocado en mi camino.

A mis colegas del PPGCONT, por tanto cariño, receptividad y palabras de aliento ante los desafíos compartidos durante el desarrollo de la maestría. Especial agradecimiento a Rayane Sousa, Cristina Viana de Jesús, Daniela Piroló, por haber estado atentas con mi bienestar dentro y fuera de la universidad; gracias a todos por tanto apoyo.

A los miembros de la banca examinadora: Dr. Luiz Panhoca y Dr. Vicente Pacheco; y a la Dra. Rosaly Machado, Dra. Sayuri Unoki, Dr. Luciano Florit y a la Dra. Simone Voese por aceptar la invitación y por sus valiosas sugerencias.

Y a todas las personas que indirectamente contribuyeron al desarrollo de este trabajo y a mi recorrido académico.

¡Gracias!

## RESUMO

Destaca-se na literatura a importância de uma transformação exemplar e interdisciplinar nos sistemas educativos que garanta a compreensão das capacidades que a natureza tem de se auto-renovar, estimulando assim a sensibilidade moral ou ética ambiental nas profissões que desde a sua esfera particular de participação possam integrar no inconsciente coletivo um conjunto de símbolos, tradições e valores que com o tempo se tornem parte de nossa cultura. Com a finalidade de estimular a dimensão ética do profissional contábil, e considerando que o discurso é uma particular forma de falar e compreender o mundo da vida, este trabalho buscou analisar a relação da postura ética da profissão contábil no Brasil diante o valor da natureza e seus conteúdos não humanos, com o apoio dos recursos analíticos da Teoria Ética do Discurso e do Agir Comunicativo de Jürgen Habermas. Foram consideradas as diferentes correntes filosóficas da Ética Ambiental para relacioná-las com a postura ética da contabilidade em relação à natureza e seus conteúdos não humanos; e também os pressupostos constitutivos do modelo de interação discursiva proposto por Jürgen Habermas por meio de sua teoria do agir comunicativo e da ética discursiva, que segundo a literatura, conteriam ideias importantes para desenvolver modelos baseados no discurso para a tomada de decisões sobre riscos e problemas ambientais. O trabalho se enquadra nas características da pesquisa qualitativa, utilizando uma metodologia denominada Narrativa Crítica da Literatura como a revisão bibliográfica que integra as características da revisão narrativa e da revisão crítica da literatura. Além de consultar a legislação brasileira, as normas técnicas de contabilidade e o perfil curricular do curso de ciências contábeis, também foi feita uma busca de produções científicas que relacionassem a dimensão ética do contador brasileiro. Observa-se que a profissão contábil no Brasil possui uma linguagem fortemente antropocêntrica e instrumentalista, diferenciando-se dos aspectos axiológicos da Teoria do Agir Comunicativo e da Ética Discursiva, devido a que reduz o racional de uma realidade social - a natureza e seus conteúdos não humanos - ao instrumental, promovendo a tendência de projetar a natureza e seus conteúdos não humanos como recursos a serviço da preservação humana. Destaca-se também a limitada produção científica em contabilidade relacionando a ética ambiental nos diversos campos da profissão contábil; focando apenas na ética de fraude e corrupção, sem observar dilemas éticos em relação ao valor moral do ambiente natural.

**Palavras-chave:** Ética Ambiental. Contabilidade Ambiental. Ética Discursiva. Ação Comunicativa. Postura Ética. Profissional Contábil.

## ABSTRACT

It is perceived in literature the relevance of an exemplary and interdisciplinary transformation in educational systems that guarantees the understanding of the capacities nature has to renew itself, thus stimulating environmental moral or ethical sensitivity in professions that, from their particular sphere of participation, can spread in the collective unconscious a set of symbols, traditions and values that can become part of our culture. With the aim of stimulating the ethical dimension of accounting professionals, and considering that discourse is a particular way of speaking and understanding the Lifeworld, the present work sought to analyze the relationship of the ethical stance of the accounting profession in Brazil faced with the value of nature and its non-human contents, supported by the analytical resources of Jürgen Habermas' Ethical Theory of Discourse and Communicative Action. The different philosophical currents of Environmental Ethics were considered to relate them to the ethical stance of accounting in relation to nature and its non-human contents; as were the constitutive assumptions of the discursive interaction model proposed by Habermas through his theory of communicative action and discursive ethics, which according to the literature, would contain important ideas to develop models based on discourse in order to make decisions about environmental risks and problems. The work is framed within the characteristics of qualitative research, using a methodology called Critical Narrative of Literature as the bibliographic review that integrates the characteristics of the narrative review and critical review of the literature. In addition to consulting the Brazilian legislation, the technical accounting standards and the curricular profile of the accounting sciences course, a search was also made for scientific productions that integrate the ethical dimension of the Brazilian accountant. It is observed that the accounting profession in Brazil has a strongly anthropocentric and instrumentalist language, differing from the axiological aspects of the Theory of Communicative Action and Discursive Ethics, since it reduces the rational of a social reality - nature and its non-human contents - to the instrumentality, since it promotes the tendency to project nature and its non-human contents as resources at the service of human preservation. It is also noted the limited scientific production in accounting, which relates environmental ethics in the various fields of the accounting profession, focusing only on the ethics of fraud and corruption. Ethical dilemmas in relation to the moral value of the natural environment have not been even observed.

**Keywords:** Environmental Ethics. Environmental Accounting. Discursive Ethics. Communicative Action. Ethical Stance. Accounting professional.

## RESUMEN

Resalta en la literatura la importancia de una ejemplar e interdisciplinar vicisitud en los sistemas educativos que garantice la comprensión de las capacidades que tiene la naturaleza de autorrenovarse, estimulando así la sensibilidad moral o ética ambiental en profesiones que desde su particular esfera de participación puedan difundir en el inconsciente colectivo un conjunto de símbolos, tradiciones y valores que con el tiempo puedan convertirse en parte de nuestra cultura. Con la finalidad de estimular la dimensión ética de los profesionales contables, y considerando que el discurso es una particular forma de hablar y comprender el mundo de la vida, el presente trabajo buscó analizar la relación de la postura ética de la profesión contable en Brasil ante el valor de la naturaleza y sus contenidos no humanos con apoyo de los recursos analíticos de la Teoría Ética del Discurso y Acción Comunicativa de Jürgen Habermas. Se consideraron las diferentes corrientes filosóficas de la Ética Ambiental para relacionarlas con la postura ética de la contabilidad en relación a la naturaleza y sus contenidos no humanos; y también los supuestos constitutivos del modelo de interacción discursiva propuesto por Jürgen Habermas a través de su teoría de la acción comunicativa y ética discursiva, que de acuerdo a la literatura, contendrían ideas importantes para desarrollar modelos basados en el discurso a fin de tomar decisiones sobre riesgos y problemas ambientales. El trabajo se enmarca dentro de las características de la investigación cualitativa, mediante metodología denominada Narrativa Crítica de la Literatura como la revisión bibliográfica que integra las características de la revisión narrativa y revisión crítica de la literatura. Además de consultar la legislación brasileña, las normas técnicas de contabilidad y el perfil curricular del curso de ciencias contables, también se realizó una búsqueda de producciones científicas que integrasen la dimensión ética del contador brasileño. Se observa que la profesión contable en Brasil posee un lenguaje fuertemente antropocéntrico e instrumentalista, discrepando de los aspectos axiológicos de la Teoría de la acción comunicativa y la ética discursiva, ya que reduce lo racional de una realidad social – la naturaleza y sus contenidos no humanos – a lo instrumental, una vez que promueve la tendencia de proyectar a la naturaleza y sus contenidos no humanos como recursos a servicio de la preservación humana. Resalta también la limitada producción científica en contabilidad, que relacione la ética ambiental en los diversos ámbitos de la profesión contable; centrándose apenas en la ética de fraude y corrupción, que ni siquiera han observado dilemas éticos en relación al valor moral del entorno natural.

**Palabras Claves:** Ética ambiental. Contabilidad Ambiental. Ética Discursiva. Acción Comunicativa. Postura Ética. Profesional Contable.

## LISTA DE CUADROS

Cuadro 1. Inclusión de la Agenda Ambiental en Contabilidad .....	64
Cuadro 2. Recolección y Organización de Datos .....	76

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Enfoques de la Ética Ambiental .....	41
Figura 2: Corrientes Filosóficas de la Ética Ambiental .....	42
Figura 3: Estudio de la Ética Discursiva en Contabilidad .....	100
Figura 4: Las dos Caras del Debate Ambiental .....	126

## TABLA DE CONTENIDO

<b>1 INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>15</b>
1.1 PROBLEMÁTICA DE INVESTIGACIÓN .....	19
1.2 OBJETIVO GENERAL .....	21
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	22
1.3 JUSTIFICACIÓN .....	22
<b>2 BASE TEÓRICA REFERENCIAL</b> .....	<b>25</b>
2.1 PENSAMIENTO HABERMASIANO: ÉTICA DISCURSIVA & ACCIÓN COMUNICATIVA .....	25
2.2 ÉTICA .....	34
2.2.1 <i>Base Conceptual</i> .....	34
2.2.2 <i>Ética Ambiental</i> .....	41
2.2.3 <i>Responsabilidad Ético-ambiental del Profesional Contable</i> .....	59
<b>3 BASE METODOLÓGICA</b> .....	<b>67</b>
3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN .....	67
3.2 BASES METODOLÓGICAS .....	69
3.2.1 <i>Revisión narrativa</i> .....	69
3.2.2 <i>Narrativa Crítica de la Literatura</i> .....	70
<b>4 EL PRODUCTO DE INVESTIGACIÓN</b> .....	<b>79</b>
4.1 ÉTICA AMBIENTAL EN EL MUNDO DE LA VIDA .....	80
4.2 ÉTICA AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA PROFESIÓN CONTABLE .....	92
4.3 PERFIL ÉTICO DE LA PROFESIÓN CONTABLE EN BRASIL .....	99
4.4 ÉTICA AMBIENTAL EN LA CONTABILIDAD A LA LUZ DEL PENSAMIENTO HABERMASIANO .....	122
<b>5 CONSIDERACIONES FINALES</b> .....	<b>131</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>138</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>158</b>

## 1 INTRODUCCIÓN

Desde que el ser humano vive en comunidad ha necesitado gestar y promover reglas que permitan regular su conducta frente a los demás miembros de la sociedad, siendo la moral una constante en la vida humana al no poder desprenderse de normas y valores a fin de descubrir, clarificar y comprender las relaciones establecidas en la conducta (Calderon, 2019).

La ética asiste los distintos ámbitos de la vida del hombre, desde el personal, social, académico, y por supuesto, el ámbito profesional. Este último, impulsado principalmente por la vocación y la dignidad humana, es ocupado por una situación que le confiere deberes y derechos especiales orientados al bien común como finalidad profesional y cualidad en su desempeño, a disposición de los demás grupos sociales con honradez y en beneficio propio.

Consecuentemente, la capacidad profesional lleva implícita una calidad intelectual y moral que confiere competencia, dignidad, responsabilidad y honestidad suficiente tanto para suplir las actividades predeterminadas como para bordear y cruzar los horizontes de la propia esfera profesional enmarcada en la búsqueda y construcción de una sociedad más justa y equilibrada, desde la más estricta honradez y fidelidad a los principios (Academia, 2019).

Tanto profesiones como organizaciones son orientadas por Códigos de conducta, los cuales tienen valores éticos y morales como horizonte. La profesión contable no escapa de la obediencia de principios que guían la actitud y conducta profesional una vez que sus actividades tendrán impacto en los diversos contextos de la sociedad.

*The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* desarrolla y emite, normas éticas de alta calidad y demás pronunciamientos de interés público a ser utilizados por los profesionales contables a nivel global; el mismo, anima a los organismos miembros de la *International Federation of Accountants (IFAC)* a fijar niveles elevados de ética para sus miembros y promover buenas prácticas de ética globalizadas (IFAC, 2019).

En el contexto latinoamericano, el ejercicio profesional de la contabilidad está regulado por diversos órganos, responsables de determinar las normas que deben seguir los profesionales, entre las cuales se destaca el Código de ética profesional.

Entre los códigos éticos de países latinoamericanos cabe mencionar: el Código de Ética Unificado para Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina elaborado por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (Argentina, 2000); el Código de Ética del Contador Público Auditor Chileno elaborado por el Colegio de Contadores de Chile y el cual está alineado a la estructura del *International Ethics Standards Board for Accountants* (Chile, 2005); el profesional contable uruguayo se rige por

el Código de Ética y Conducta de las Profesiones de Economía, Administración y Contabilidad elaborado por el Colegio de Contadores, Administradores y Economistas del Uruguay (Uruguay, 2009); y el Código de Ética Profesional del Contador Público Venezolano elaborado por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

En Brasil, por su parte, la profesión contable está regulada por el Consejo Federal de Contabilidad, responsable de hacer cumplir las directrices establecidas en el Código de Ética Profesional del Contador. Tal código de conducta fue actualizado en el año 2019 bajo la *Norma Brasileira de Contabilidade - NBC PG 01* (Brasil, 2019).

En consecuencia, los mencionados códigos éticos están direccionados a cercar principios y valores imperativos de actitud y conducta en la profesionalidad, encaminados al logro de elevados fines morales y criterios éticos por medio de un conjunto de normas que deben observar tales profesionales para con la sociedad y entre sí, evitando comprometer el honor, integridad e imagen de la profesión. Los mismos no excluyen otras normas no enunciadas, pero que surgen del digno y correcto ejercicio profesional.

Esto porque, los individuos comprendidos en los códigos de conducta de la profesión contable, implican actividades que en diversas formas gravitan sobre el funcionamiento de la economía nacional, de la administración del Estado, de las organizaciones privadas y públicas y de la actividad jurisdiccional en los procesos de toma de decisiones (Argentina, 2000; Chile, 2005; Uruguay, 2009; Venezuela, 1996).

El Código de Ética Internacional para Contadores Profesionales (IFAC, 2019) emitido por *IESBA* en conjunto con *IFAC*, se fundamenta en las responsabilidades morales de sus miembros a fin de desarrollar reglas específicas de conducta, derivadas de responsabilidades o principios. Tales principios albergan cinco aspectos; integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y conducta profesional, y en lo posible, intentan reflejar los principales valores compartidos por los grupos de interés a quienes sirven los contadores profesionales (Espinosa-Pike, & Barrainkua-Aroztegi, 2014).

El Código de Ética del contador brasileño dispone sobre el ejercicio profesional con celo, diligencia, honestidad y capacidad técnica, con base en las normas contables y legislación brasileña, y deberes que enmarcan la adopción de medidas que eviten o minimicen conflictos de interés, resguarden el interés público, y así mismo, los intereses de clientes y empleadores, sin perjuicio de la dignidad e independencia profesional (Brasil, 2019).

En este sentido, la ética es ministrada por medio de códigos que ejercen una influencia manifiesta en el comportamiento humano. La misma, integrada en cosmovisiones, proporciona modelos que emulan objetivos por los que luchar y normas para evaluar el

comportamiento (Berkes, 2017). Relacionada con el tratamiento de cuestiones morales con base en juicios que hacen susceptible de cualificación a la conducta humana frente al bien y el mal (Matthews, 2014; De Holanda Ferreira, Ferreira, & dos Anjos, 2010), la ética es la ciencia del comportamiento humano ante el ser y sus semejantes que se ocupa de un objeto propio - la moral - y envuelve formas de conducta juzgadas como valiosas, obligatorias e ineludibles (Vásquez, 1998; De Sá, 2009; Nalini, 2011).

Desde nuestro nacimiento son infundadas ciertas fidelidades que en conjunto constituyen la cultura de una comunidad, incidiendo en el modo de actuación y en la toma decisiones. Por lo tanto, en el ámbito profesional cada comunidad induce cambios culturales donde el modo de actuar de cada uno y de todos, tiene efectos ejemplarizantes buenos o malos para los demás y que por ende, repercutirá en la cultura profesional (Argentina, 2000).

Sin embargo, en el ámbito profesional de la contabilidad se ha develado una quiebra significativa tanto de la veracidad de la información financiera como de la cultura de confianza atribuida a la práctica contable, debido a acontecimientos de fraude (Machado, 2018) y corrupción en el medio empresarial y en la esfera pública. Tales acontecimientos repercuten en la imagen del contador, visto con carencias de habilidades más allá del estrecho límite de la contabilidad, atendiendo apenas a los aspectos cuantitativos de la información, ligados a asuntos tributarios, fiscales y jurídicos (De Souza, & Fahl, 2015). A partir del reflejo de los escándalos financieros de mediados del siglo XX y del mal comportamiento ético, se han mejorado las leyes y normas - y por consiguiente, los códigos de ética profesional - a fin de regular el impacto de las actividades financieras (Jaramillo, García, & Pérez, 2003).

Asimismo, los inúmeros escándolos que han sido protagonizados por diversas organizaciones, y que a su vez, han salpicado a la profesión contable, también envuelven importantes episodios de impacto ambiental. Esto ha motivado una percepción negativa de las organizaciones, vistas como las principales villanas de la naturaleza; y aunque algunas ambientalmente responsables dan respuesta a los cuestionamientos de la sociedad, las mismas no representan una parte significativa de la población empresarial (Dias, 2017).

Accidentes ambientales como la efusión de crudo por *Exxon Valdez* en Alaska y *British Petroleum* en el Golfo de México, sugieren que las organizaciones con mayores litigios ecológicos aumentan la divulgación de sus pasivos ambientales en respuesta a las percepciones negativas de los inversionistas (Souza, Tarifa, & Panhoca, 2019). La sociedad brasileña, por su parte, ha sido testigo de siniestros ecológicos como la ruptura de la presa de *Mariana* en el año 2015 y la reciente tragedia del rompimiento de la presa de *Brumadinho* en el año 2019, ambas bajo la responsabilidad de la misma Empresa minera.

Escenarios como estos en Brasil, han revelado factores relacionados con la divulgación de planos de recuperación e informe de sostenibilidad por parte de empresas con responsabilidades y litigios ambientales, que responden a estrategias de gerenciamiento tales como; el ocultamiento y la atribución a factores externos, presentando un discurso sesgado y selectivo sobre sus impactos ambientales como vehículo de gestión que busca manipular las percepciones y decisiones de los *stakeholders* (Souza, Tarifa, & Panhoca, 2019).

La contabilidad es el lenguaje de los negocios, retratada como una poderosa herramienta de comunicación que expone las evidencias de los fenómenos patrimoniales de las organizaciones, actuando mediante la rendición de cuentas como un subconjunto vinculado generalmente a través de la divulgación y la transparencia, ejerciendo un papel mediador con miras al bien común, a razón de la responsabilidad, la democracia y el poder legítimo (Rincón, 2016; Machado, 2018; Dillard, & Vinnari, 2019).

Sin embargo, la literatura sugiere que el incremento de informes financieros y no financieros no ha provocado niveles significativos de responsabilidad por parte de la contabilidad, ni transmite la posición ambiental de las organizaciones (Souza, Tarifa, & Panhoca, 2019; Dillard, & Vinnari, 2019). En un intento de mejorar la responsabilidad social y ambiental, el incremento de tales informes refleja en el mejor de los casos, cambios que sustentan al sistema de contabilidad tradicional, diseñado explícitamente para satisfacer las necesidades de los *stakeholders* (Dillard, & Vinnari, 2019). Tal contexto de comunicación corporativa se presenta como una tentativa de controlar y manipular las percepciones y decisiones de los usuarios de la información contable (Souza, Tarifa, & Panhoca, 2019).

Este contexto resalta la necesidad de un proceso de toma de decisiones reflexivo y democrático como un medio que acentúe el perfil social de la contabilidad. La teoría de la acción comunicativa (TAC) de Habermas está sustentada en una conceptualización deliberativa y consensuada de la democracia. Los criterios de discurso ideal y consenso universalista en Habermas, se presentan como una base útil para comprender y/o mejorar los sistemas de contabilidad y rendición de cuentas, con el fin de satisfacer mejor las necesidades de las sociedades contemporáneas, reconociendo la realidad y el valor de más luchas abiertas e inconclusas entre actores con diferentes características (Brown, & Dillard, 2013).

Por medio de la acción comunicativa se busca aclarar las posibilidades de razón, emancipación y comunicación racional-crítica; pues, en la TAC el conocimiento es entendido como un logro intersubjetivo y como construcción social y colectiva (Sausen, Bussler, Lopes, & Baggio, 2018). En consecuencia, en una interacción sujeto-sujeto mediada por la acción

comunicativa, una afirmación puede ser racional cuando el locutor destina el acto de habla al entendimiento sobre algo en el mundo o al menos con otro participante en la comunicación.

La acción comunicativa permite coordinar plexos de actitud y acción a partir de pretensiones de validez intersubjetivamente reconocidas; compuestas por la verdad, la sinceridad, la legitimidad y la inteligibilidad; las cuales, deben estar presentes en todo acto de habla y susceptibles de reivindicación en caso de ausencia (Bialakowsky, 2010; Muguerza, 1987). Tales reglas de pretensiones de validez están implícitas en la universalidad, y por lo tanto, en la ética como ciencia de la moral (Sausen, Bussler, Lopes, & Baggio, 2018).

La esencia de una ética que integre a la Naturaleza tiene raíces en el tipo de percepción por parte del individuo y la sociedad sobre la realidad del entorno natural y en la percepción del mismo y del grado de incorporación de la naturaleza en la historia (Marini-Bettòlo, & Moroni, 1989). En contraste, teóricos críticos desde la perspectiva de la Teoría Institucional, han advertido sobre la dominación de los valores empresariales en todas las áreas de la vida humana, erosionando la sensibilidad moral, inclusive en instituciones educativas que una vez fueron autónomas (Mayper, Pavur, Merino, & Hoops, 2005) anteponiendo los beneficios e intereses económicos público y privado como parte de la cultura empresarial.

Ciertamente, debido a la importancia de la contabilidad para la sociedad, se debe recuperar el *focus* del digno y correcto ejercicio profesional basado en la ética, tomando una posición neutral considerando criterios de veracidad e inteligibilidad, volcados a reducir incertezas, mejorando el control y la toma de decisiones (Machado, 2018, p. 14).

## 1.1 PROBLEMÁTICA DE INVESTIGACIÓN

En este contexto, y resultando fundamental estimular la dimensión ética en torno a la Naturaleza y sus contenidos no humanos, se cuestiona sobre:

**¿Como se configura la relación de la postura ética ambiental de la profesión contable en Brasil, apoyándose en los recursos analíticos de la Teoría Ética del Discurso y Acción Comunicativa de Jürgen Habermas?**

Retratada inicialmente en la literatura estadounidense por escritores como Aldo Leopold y John Muir, quienes motivaron una combinación de respuestas éticas y estéticas sobre la naturaleza y un rechazo de enfoques crudamente económicos en torno a la misma; la ética ambiental es la parte de la filosofía que estudia la relación moral entre los seres humanos

y la naturaleza; la misma, ofrece una respuesta ética con visión de asegurar el valor y status moral de la naturaleza y sus contenidos no humanos (Brennan, & Lo, 2011).

Leopold (1949) considera la tierra como una comunidad a la que todos pertenecen y deben usar con amor y respeto; el mismo, presenta la ética en dos secuencias, ecológica y filosófica; la primera limitando la libertad de acción en la lucha por la existencia, y la segunda como una diferenciación de la conducta social de la antisocial, de modo que, para el silvicultor norteamericano, las raíces históricas de la crisis ambiental presentan un cuestionamiento meramente filosófico. Estas primeras discusiones literarias estimularon a otros filósofos y teóricos políticos (Brennan, & Lo, 2011) interesados en la comunidad ecológica y no exclusivamente en sus contenidos individuales.

Posteriormente, surgen argumentos de autores como Lynn White (1967) y Jonh Passmore (1974), resaltando raíces históricas tan antiguas como la teología. Para White (1967) “la ecología humana está profundamente condicionada por las creencias acerca de nuestra naturaleza y destino, es decir, por la religión”. Passmore (1974) sintoniza con esta visión de la relación del hombre con la naturaleza en cuanto a la tradición del pensamiento judeocristiano, el cual mantiene un sentido de superioridad del hombre sobre la naturaleza, justificando muchas veces los intereses humanos y su bienestar a expensas de la sobreexplotación de las cosas no humanas (Brennan, & Lo, 2011).

Para White (1967) “desde que el hombre se convirtió en una especie numerosa, ha modificado notablemente su ambiente”; condicionado por la religión, “El hombre y la naturaleza son dos cosas, y el hombre es el amo”; esta dualidad hombre-naturaleza, proviene de la cosmovisión de virreinato “otorgado” por Dios, compartiendo un sentido de superioridad sobre la naturaleza, hallándose fuera de ella y en total dominio para su provecho, manteniendo un valor instrumental de la misma.

El valor instrumental es calificado de antropocéntrico debido a que la reflexión moral que realiza de la naturaleza y sus contenidos no humanos considera relevante solo al ser humano, el cual, desde su cosmovisión requiere de condiciones ambientales favorables para el logro de su supervivencia, bienestar y desarrollo (Ibarra Rosales, 2009). En oposición, la ética biocéntrica considera moralmente relevantes y portadores de valor intrínseco, a toda la naturaleza y sus seres vivos por el solo hecho de “estar vivos”, característica compartida con el ser humano (Leyton, 2009).

La ética ambiental plantea un necesario cambio en la comprensión y manejo del entorno natural, ya sea para asegurar el futuro desarrollo del hombre (Enfoque Antropocéntrico) o de toda la biosfera (Enfoque Biocéntrico). Se hace pertinente que en los

estudios universitarios se fortalezca cada vez más la formación en ética ambiental, sin limitaciones a profesiones vinculadas exclusivamente con el conocimiento y manejo del entorno natural, ya que toda profesión desde su particular esfera de acción, podría contribuir a concientizar sobre la importancia que tiene el respeto y la preservación de la naturaleza como fuente de vida (Ibarra Rosales, 2009).

Diversas pesquisas internacionales demandan un fortalecimiento de fuertes valores y comportamientos de liderazgo éticos por parte de los profesionales contables debido a la percepción preocupante sobre el desempeño del mismo y su incumplimiento de normas y principios éticos, a la contaminación de la profesión por sus indiscreciones de liderazgo y por su visión limitada de la profesión (Mayper *et al.*, 2005; Klimek & Wenell, 2011; Alva, 2013; Copeland, 2015; Samaniego, 2017; Ahinful, Addo, Boateng & Boakye, 2017; Jaijairam, 2017; Aifuwa, Embele & Saidu, 2018).

Frente a los dilemas éticos que han envuelto a la profesión contable, Mayper *et al.* (2005) enfatizan en la necesidad de crear consciencia sobre la naturaleza más amplia de la disciplina desde las bases de la educación, mudando el patrón de hábitos de pensamientos aprendidos que dieron partido a importantes escándalos contables a principios del siglo XXI, comunicando con claridad a los futuros profesionales que los problemas morales producto de decisiones contables son igual de importantes para los problemas económicos.

Para Born (2006) la ética es un poderoso recurso para la competencia en el mundo globalizado de hoy, y tal recurso es demandado paulatinamente por la sociedad, la cual exige del ambiente organizacional transparencia y probidad tanto en el trato con lo público como en el suministro de productos y servicios al mercado. Conforme la autora, la relación del profesional contable con una amplia gama de personas, exige un comportamiento ético estricto, ya que entre todas las profesiones, la contable permite mayores condiciones para compartir esquemas espurios, en vista de que su actividad está estrechamente vinculada con registros financieros, determinación de resultados y, en consecuencia, muestra datos que generan importes pagaderos de impuestos, tasas, dividendos y diversos cargos.

A fin de atender la cuestión problema, surge el siguiente objetivo de investigación:

## 1.2 OBJETIVO GENERAL

- Analizar la relación de la postura ética de la profesión contable en Brasil ante el valor de la naturaleza y sus contenidos no humanos con apoyo de los recursos analíticos de la Teoría Ética del Discurso y Acción Comunicativa de Jürgen Habermas.

### 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Describir la discusión en ética ambiental desde la mirada de la narrativa crítica.
- Analizar el enfoque, valores y normativas promovidas en Brasil en cuanto a la protección ambiental y la responsabilidad social de la profesión contable.
- Comprender la relación de la postura ética de la profesión contable brasileña en relación al cuidado de la naturaleza y sus contenidos no humanos con apoyo de la teoría de la ética del discurso y la acción comunicativa de Habermas.

### 1.3 JUSTIFICACIÓN

El depreciado valor que posee la educación ambiental como eje transformador de la sociedad, en la que persiste la falta de reflexión sobre la problemática ambiental desde raíces como el hogar, la escuela y la sociedad misma (Andrade, Valencia, Mora, & Valencia, 2017); y frente a la falta de conducta ética por parte del profesional contable debido a diversos acontecimientos de fraude y corrupción que envuelven a la profesión y que impactan en los diversos ámbitos de la vida - incluyendo el entorno natural -; justifica la necesidad de educar a las nuevas generaciones a desarrollar un grado de moralidad cuyo alcance abrace uniformemente el bienestar de las entidades vivientes no humanas (Margoni, & Surian, 2017).

En virtud de la diversidad de debates ético-ambiental es relevante la reflexión constante, el diálogo y la evaluación de los principios éticos, promoviendo la formación moral emancipadora que ayudaría en el proceso de comprensión de los principios éticos que impregnan y condicionan la relación entre los seres humanos y la naturaleza (Filvock, 2009).

Sin embargo, tales reflexiones continúan mostrándose limitadas e insuficientes en el sistema educativo latinoamericano, cuyas estrategias y valores corporativos de los establecimientos educacionales no tienen influencia significativa en la conducta ambiental estudiantil, lo que demandan bases pedagógicas en toda esfera profesional que desde un espectro más amplio construyan una convivencia ciudadana en diversidad y armonía con la naturaleza para alcanzar el buen vivir (Cortes *et. al*, 2017; Ruque, Costa, & Hurtado, 2019).

De la misma manera, es demandado un ciclo de aprendizaje sostenible que estimule valores sociales y ambientales en la educación brasileña. La referencia ética actual y las limitadas producciones científicas que problematicen la formulación de una ética ambiental, hace evidente la necesidad de una profundización teórica sobre la relación ética entre la sociedad y la naturaleza; es decir, de fomentar la ética ambiental ante la urgencia de una

comprensión de la relación del ser humano con el mundo, y su responsabilidad en la crisis ecológica de nuestro tiempo frente a la vida, la historia y de sí mismo (Filvock, 2009; Toledo, 2011; Mendes Filho, 2012; Carneiro, 2012; Souza, 2012; Fischer *et al.*, 2017).

Es así que, diversos autores han expuesto la importancia de una movilización ejemplar e interdisciplinar en los sistemas educativos para garantizar la comprensión de las capacidades de autorrenovación de la naturaleza, (Marini-Bettòlo, & Moroni, 1989; Ibarra Rosales, 2009; Manea, 2014; Andrade *et al.*, 2017; Paccha, 2017; Margoni, & Surian, 2017; Carretero *et al.*, 2018; Collado Ruano *et al.*, 2018; Martínez Ruque, Unda Costa, & Benítez Hurtado, 2019) de forma a incentivar la sensibilidad moral o ética ambiental en profesiones que desde su ámbito o esfera de participación puedan difundir en el inconsciente colectivo un conjunto específico de símbolos, tradiciones y valores que con el tiempo puedan convertirse en parte de nuestra cultura. Esto porque los valores y las creencias son importantes para codificar la ética (Berkes, 2017), incluyendo la ética de la preservación.

La profesión contable no escapa de la realidad expuesta. Al ser una poderosa herramienta de comunicación, el contador enfrenta estereotipos negativos por sus actuaciones que envuelven escándalos de corrupción, fraude y evasión fiscal, y también por su responsabilidad en el tratamiento de los hechos de impacto ambiental ocasionados por la cultura del dinero, originando un divorcio entre la ética profesional y su responsabilidad con la sociedad y la naturaleza.

En Brasil, se ha evidencia que el éxito como interés profesional y la remuneración han sido las principales razones por la que estudiantes de ciencias contables eligen la profesión; destacando rasgos de personalidad en la que consideran más seguro ocultar información para evitar conflictos; por lo que muestran mayor preocupación por la reputación y el uso de estrategias para beneficio propio (D'Souza, & Lima, 2018).

También se ha observado valores culturales de individualismo y menor acuerdo para aceptar las desigualdades jerárquicas que hacen referencia al valor cultural del poder; tales individuos, marcados por la vanidad, el egoísmo y la autoridad muestran predisposición por recibir respeto y relacionarse con personas importantes, motivados por la superioridad y el prestigio que suponen asumir posiciones de alto nivel jerárquico (D'Souza, & De Lima, 2018; D'Souza, & Lima, 2019).

Tales desafíos éticos enfrentados por los contadores hace necesario que los mismos se cuestionen en qué medida sus actuaciones son compatibles con estándares éticos, permitiéndose moldear su desempeño acorde a los principios éticos-morales, en salvaguarda del bienestar social y ambiental. Cabe cuestionarse si la ética profesional contable responde a

hacer lo que la ética en sentido amplio ordena o hacer lo que ordena el cliente; debido a sus vínculos con los hechos económicos y financieros de las empresas, donde muchos de los profesionales contables eligen llevar a cabo prácticas ilícitas, manipulando la información de acuerdo a los intereses del ambiente económico para el cual prestan servicios (Born, 2006).

A pesar de la presencia de leyes, normas y códigos de conducta que regulan el comportamiento del profesional contable, se continúan observando conductas antiéticas en el ejercicio de la profesión; inclusive, su papel queda expuesto ante siniestros ambientales como el rompimiento de las represas de Mariana y Brumadinho en Brasil. Esto podría especular que tal cuerpo normativo no sería suficiente para atender los cuestionamientos y dilemas éticos enfrentados por la profesión contable; sin embargo, los mismos ofrecen lineamientos a ser observados por tales profesionales y que los someten a sanciones disciplinarias, administrativas y penales para prevenir actividades que comprometan el ejercicio profesional.

Aunque la ética deontológica o procedimental es considerada utilitarista frente a la crisis ambiental al atender los intereses de maximización de beneficios por privilegiar la salvaguarda de las futuras generaciones y la necesidad de imponer límites al acceso de los recursos naturales y al aumento de la población (Junges, 2004); la misma, podría ser un puente de entendimiento o consenso entre la profesión contable y los problemas socioambientales.

Para Machado (2018) la ética discursiva y acción comunicativa de Habermas es un proceso interactivo que podría ofrecer un potencial significativo a los profesionales contables para enfrentar los dilemas éticos del ambiente organizacional, dando lugar a la recuperación de la confianza y a una contabilidad más autónoma bajo pretensiones de validez que pueda oponerse a las acciones estratégicas de la cultura del dinero que solo distorsionan la verdadera identidad de la ciencia contable.

La contabilidad no es solo un manual de procedimientos, sino una voz pública que anuncia transacciones económicas y financieras en el mundo empresarial, por lo tanto, esa voz no puede ser dudosa.

## 2 BASE TEÓRICA REFERENCIAL

En este capítulo son presentadas las bases teóricas y conceptuales que fundamentan el trabajo. Considerando las suposiciones teóricas de la ética discursiva y acción comunicativa de Habermas (1987a; 1987b) también con base en las diversas discusiones de otros autores sobre el tema. De igual manera, se tratan los conceptos filosóficos de ética y ética ambiental, y las diferentes posiciones morales en relación al valor de la naturaleza y sus contenidos no humanos; y por último, como esta es percibida en el escenario de la profesión contable.

### 2.1 PENSAMIENTO HABERMASIANO: ÉTICA DISCURSIVA & ACCIÓN COMUNICATIVA

Las propuestas éticas actuales presentan un esquema dicotómicamente caracterizado como sustancialista y procedimentalista; de acuerdo con Zamora (2001), el procedimentalismo considera que la tarea ética se sostiene en descubrir los procedimientos legitimadores de las normas, en cuanto el sustancialismo estriba la búsqueda dentro de la praxis concreta de la racionalidad intrínseca en la misma.

Dentro de la propuesta procedimentalista destacan filósofos críticos como Karl Otto Apel y Jürgen Habermas (Zamora, 2001). Los mismos tienen sello en la teoría ética del discurso, la cual, conforme Vallaey (1994) representa uno de los más famosos y acabados intentos filosóficos para fundamentar una macro-ética universalista en la actualidad de una sociedad tecnocientífica globalizada; tal ética discursiva asume el giro lingüístico de la filosofía considerando al lenguaje desde la triple dimensión del signo (sintáctica, semántica y pragmática) y la dimensión pragmática trascendental bajo una situación ideal de diálogo que difiere de la pragmática empírica de consensos fácticos (Zamora, 2001).

De acuerdo con la filósofa Adela Cortina (1995) - inscrita en la ética discursiva - la fidelidad arraigada en la especificidad filosófica referente al método, los criterios de comprobación y los resultados propios de la filosofía, distancian a Apel de la propuesta de Habermas en cuanto a la pretensión de alcanzar una fundamentación última de carácter trascendental; con divergencias existentes entre las propuestas explícitas que comparten los autores como la teoría consensual de la verdad, la pragmática formal y la ética discursiva.

Karl-Otto Apel hace uso del método pragmático-trascendental, accede a enunciados universales, criticables y autocorregibles, y como procedimiento de comprobación, recurre a la no contradicción performativa de los enunciados; es decir, en la presencia de consistencia

entre el acto de aseveración del enunciado - parte performativa - y lo que se afirma - parte proposicional - (Vallaey, 1994). Tanto Apel como Habermas asumen este procedimiento de comprobación, clave de la pragmática formal; la diferencia radica en que Habermas recurre a la contradicción performativa y al mismo tiempo a la comprobación empírica, de modo que la pragmática formal toma en Habermas el nombre de pragmática universal, oponiéndose a lo trascendental por temor a posibles divergencias de los resultados entre las ciencias y la filosofía; en cuanto Apel apuesta por tal divergencia alegando que estimulan la colaboración entre las mismas, caso contrario al ser idénticos (Cortina, 1995).

Como es resaltado por Vallaey (1994), la fundamentación última pragmático-transcendental de la ética del discurso en Apel, nace de la necesidad de una ética planetaria de solidaridad y responsabilidad frente a los riesgos nucleares y el impacto ecológico de una sociedad cercada por la producción de conocimiento científico híper-tecnológico, requiriendo acertar en una fundamentación de ética universal que deba regir las decisiones políticas y los comportamientos normativos a nivel del orden mundial.

El saber crítico social que caracteriza a Apel y Habermas en la corriente del racionalismo crítico naciente de una nueva relación entre filosofía y ciencia resalta el pensamiento pos-metafísico de los autores que reivindica a la razón pero circunscriben su margen de operatividad y sus alcances mismos sin renunciar a pretensiones de universalidad y validez, no objetiva sino intersubjetivamente (Rivas García, 2007), Demostrado en principio por Apel, quien afirma que la ciencia formal solo sería posible bajo cierta normatividad ética presupuesta en la idea de conocimiento intersubjetivamente válido (Vallaey, 1994). Se parte entonces, de la necesidad de crear una comunidad universal, de fundamentar una racionalidad práctica con legitimidad universal, en una situación ideal de diálogo siendo todos partícipes, interlocutores válidos.

Para Vallaey (1994) estos preceptos de la ética discursiva se enfrentan al positivismo, el cual constituye el orden ideológico dominante y cuya base radica en la neutralidad del conocimiento objetivo válido universalmente en manos de decisiones privadas que excluyen los problemas éticos y políticos. En una crítica trascendental del sentido, Apel ratifica la implicación necesaria de una dimensión pragmática en el proceso de semiosis con referencia a una comunidad ilimitada de comunicación presupuesta pragmáticamente en toda investigación científica y búsqueda discursiva de validez, permitiendo la constitución de enunciados sensatos; es decir, “ponerse de acuerdo entre sujetos sobre algo como intersubjetivamente válido, es justificar sus aserciones frente a la comunidad ilimitada de interpretación, es decir, buscar un consenso universal”; esta búsqueda de un consenso

universal lleva intrínsecamente el reconocimiento de normas éticas en el que todos tienen los mismos derechos de diálogo (Vallaey, 1994).

Según Habermas (2001) en la interacción, el fenómeno moral revela la dimensión de expectativas de normas que tienen validez no solamente para uno y para otro, sino también para todos los pertenecientes a un mismo grupo social, inclusive para todos los sujetos responsables en el caso de las normas morales estrictas; por lo tanto, la dignidad de la autoridad moral a un interés, la manifestación volitiva o únicamente la norma, es concedida mediante la pretensión de validez universal.

En su vasta obra "*Teoría de la Acción Comunicativa*" (TAC), Jürgen Habermas hace referencia del concepto de cooperación social de J. Piaget, el cual abarca dos tipos de interacción; por una parte, entre sujeto y objetos mediada por la acción instrumental destinada a fines, y por otra parte, entre sujeto y demás sujetos, conciliada por la acción comunicativa (Habermas, 1987a, p. 32) lo que a juicio de la racionalidad, destaca el autor, una "afirmación puede ser racional" si el locutor destina el acto de habla al entendimiento "sobre algo en el mundo o al menos con otro participante en la comunicación".

La acción teleológica en cambio, es considerada racional cuando el que actúa cumple las condiciones necesarias para la realización de su designio de intervenir eficazmente en el mundo (Habermas, 1987a, p. 28). En el supuesto que ambas tentativas no alcancen el consenso o efecto deseado "queda de manifiesto la racionalidad de la emisión o manifestación" en su fracaso, ya que ambas razones asumen roles pragmáticos en la medida que se busca un diálogo entre participantes o la intervención en el mundo (p. 28). En el primero, el hablante debe proveer buenas razones para convencer de la verdad del enunciado, conduciendo racionalmente al acuerdo; por otra parte, el éxito de la acción no va a depender de la fundamentación de la regla de acción a seguir, ya que sus razones vienen a explicar el hecho que llevaría al éxito o fracaso en la aplicación de tal regla (Habermas, 1987a, p. 28).

Habermas (1987a, p. 29) continúa diciendo:

Por ambas líneas puede el análisis de la racionalidad partir de los conceptos de saber proposicional y de mundo objetivo; pero los casos indicados se distinguen por el tipo de utilización del saber proposicional. Bajo el primer aspecto es la manipulación instrumental, bajo el segundo es el entendimiento comunicativo lo que aparece como *telos* inmanente a la racionalidad. El análisis, según sea el aspecto en que se concentre, conduce en direcciones distintas.

La acción teleológicamente racional se mide por el logro de los objetivos, lo que hace que tal acción esté orientada al éxito, en cuanto la racionalidad de la acción comunicativa,

orientada hacia la comprensión intersubjetiva, no se reduce a la racionalidad teleológica y alcanzaría su plenitud en el ejercicio directo a la comunicación (Muguerza, 1987). En consecuencia, la teoría habermasiana, posee como *telos* la dimensión pragmática del lenguaje como base para la construcción de la relación comunicativa y dialógica, sujetos a crítica y pretensiones de validez.

Mediante la TAC, Habermas busca aclarar las posibilidades de razón, emancipación y comunicación racional-crítica mediante la acción comunicativa (Machado, 2018), la cual, permite coordinar plexos de acción a partir de las distintas pretensiones de validez. Tales pretensiones de validez se componen de la verdad, la sinceridad, la legitimidad y la inteligibilidad, supuestas como universales, implícitas en todo acto de habla y susceptibles de reivindicación en caso de incumplimiento (Bialakowsky, 2010; Muguerza, 1987).

Aguirre Muñoz (1997) destaca que el presupuesto de inteligibilidad es atendido parcialmente por el individuo común no especializado, siendo los entornos del consenso particulares de científicos del mismo nivel. Según Machado (2018) entre el habla y la comprensión existe la pretensión de interpretación recíproca, por lo tanto, la acción del habla entre individuos sería válida una vez que la acción sea orientada a alcanzar la comprensión.

Todo acto de habla ha de recurrir al lenguaje como medio, teniendo como horizonte al mundo objetivo, dado por el mundo externo el cual observamos; al mundo social, como mundo intersubjetivo en el cual nos desenvolvemos como miembros y al mundo interno de nuestra propia subjetividad (Muguerza, 1987; Aguirre Muñoz, 1997).

Por lo tanto, nuestras expresiones pretenderán invariablemente ser comprendidas o entendidas (pretensión de inteligibilidad), consideradas como verdaderas si se trata de constatar algún hecho (pretensión de verdad) o ligadas a normas si se trata de suministrar directrices de conducta (pretensión de rectitud), así como también, ser consideradas veraces o sinceras (pretensión de veracidad). A esto, Díaz Montiel (2007) dice:

En cuanto tal, son pretensiones precisas para todo aquel que participe en un proceso de entendimiento: se trata de que el hablante elija una expresión inteligible, para que hablante y oyente puedan entenderse entre sí. El hablante debe portar la intención de comunicar un contenido proposicional verdadero, para que el oyente pueda compartir el saber del hablante. El hablante necesita expresar sus intenciones de forma veraz, para que el oyente pueda creer en su manifestación. Y por último, el hablante tiene que elegir una manifestación correcta para concordar o discordar, y luego acordar con el oyente.

De acuerdo con la misma autora, si alguna de estas pretensiones de validez está ausente, el entendimiento es interrumpido en la comunicación, y por lo tanto, como producto

de la interacción lingüística son desprendidas las acciones estratégicas, que satisfacen los intereses individuales por encima de los intereses generalizables al colectivo. Tales acciones estratégicas, dice Habermas (2001, p. 28) quebrantan la comunicación como medio de aseguramiento al consenso, en el que cada uno adopta frente al otro una actitud objetivamente; subyacen por lo tanto, reglas de una elección racional con respecto a fines, cuyos comportamientos definidos por los intereses propios, están dados en un marco de competición por maximizar ganancias o minimizar pérdidas (Sujeto-objeto).

Por lo tanto, resulta ineludible que en la acción comunicativa como un tipo de acción orientada al entendimiento (Díaz Montiel, 2007) carezca de las pretensiones de validez, las cuales, implicadas como condicionantes de la intersubjetividad en la comunicación, el lenguaje y el habla, comprendidos como racionalidad dialógica mediante el proceso de interacción social mediada simbólicamente como una relación sujeto-sujeto o como mundo de la intersubjetividad (Sánchez, 2015), deben accionarse para producirse desde la acción comunicativa, el entendimiento, caso contrario se da el fracaso, y da lugar a las acciones estratégicas (Habermas, 2001, p. 28).

Para dar lugar a la acción comunicativa orientada al entendimiento, se debe abrir espacio al diálogo ético, es decir, hablantes y oyentes deben entablar las pretensiones de validez; así lo resalta de forma introductoria Jiménez Redondo en *Aclaraciones a la Ética del Discurso* (Habermas, 1991, p. 10), cuya tesis fundamental de la ética discursiva radica en el lenguaje como medio principal de coordinación de la acción, donde la forma primaria de interacción social viene dada por la acción coordinada por el empleo del lenguaje orientado al entendimiento, expuesta por Habermas como acción comunicativa. La teoría de la Ética del Discurso de Habermas, en consecuencia, viene dada del plexo explicativo de la Teoría de la Acción Comunicativa.

Acorde con Machado (2018) la acción dialógica es un lenguaje formador de opinión donde cualquier modo de acción comunicativa se manifiesta en el discurso, pudiendo usarse como un recurso para moldear y constituir realidades. En esta línea, Habermas (1987b) dice:

Desde la perspectiva interna del mundo de la vida, la sociedad se presenta como una red de cooperaciones mediadas comunicativamente (Habermas, 1987b, pp. 221).

Continuando en la línea de Machado (2018), “la ética tiene una fuerte relación con el carácter moral, es decir, con el modo de conducta que es la referencia para que los seres humanos actúen en el mundo en el que viven”, de modo que, la moral como objetivo central de la ética, distinguirá a los seres humanos de acuerdo a su correcto comportamiento para con

su entorno. Por cuestiones morales entiende Habermas (2003, p. 34) “aquellas que pueden contar racionalmente con ser aceptadas en una sociedad pluralista”, sobre esta pluralidad moralista inmanente en la voluntad del sujeto, dice:

La voluntad de una persona se ve afectada por razones que deben contar igualmente para todas las demás personas (en la medida en que sean vistas como miembros de una comunidad moral). Esta interpenetración de la voluntad libre y la razón práctica permite concebir la comunidad moral como una comunidad inclusiva y auto-legisladora de individuos libres e iguales, que se sienten obligados a tratarse unos a otros como fines en sí mismos” (...) “Lo que obliga a los participantes en el debate práctico es la fuerza vinculante de un tipo de razones que se supone deben convencer igualmente a todos los demás (no solo razones que reflejan preferencias mías o de otras personas, sino razones a la luz de las cuales todos los participantes podrían descubrir conjuntamente, frente a cualquier cuestión que necesitara regulación, qué tipo de práctica responde igualmente a los intereses de todos” (...) “Esto explica por qué la proyección de un mundo social inclusivo caracterizado por unas relaciones interpersonales bien ordenadas entre miembros libres e iguales de una sociedad que se auto determina sirve como sustituto para la referencia ontológica a un mundo objetivo (Habermas, 2003, p. 23, 29, 87).

El pensamiento habermasiano instruye cuestiones éticas destinadas a guiar al sujeto sobre cómo actuar en situaciones complejas en la colonización del mundo (Machado, 2018).

Las vertientes clásicas de la ética referían únicamente los conceptos de “vida buena” y “acción correcta o justa” que solo justificarían acciones y normas validas conforme a los dignos principios; no obstante, el lugar del imperativo categórico en la ética del discurso es ocupado por el procedimiento de la argumentación moral, y tiene como principio básico, el alcance de pretensiones de validez en normas acordadas discursivamente por todos los participantes de un discurso práctico, en cuyas argumentaciones deben presuponer pragmáticamente la participación de todos los involucrados en tal discurso, como iguales y libres en la búsqueda cooperativa de la verdad, donde la única imposición sería la coerción del mejor argumento (Habermas, 1991, p. 36, 84).

Cuando al momento de exponer la verdad, existe duda por parte del oyente, y hasta resultan insuficientes las creencias compartidas por ambos a fin de encontrar en el oyente algún respaldo para la afirmación del hablante, la interacción quedaría rota, dando lugar a la acción estratégica en lugar de la acción comunicativa; en el caso de no querer interrumpir el ejercicio de la racionalidad comunicativa, se estaría trasladando la comunicación desde el nivel de la acción al nivel del discurso, donde las pretensiones de verdad o de rectitud de las afirmaciones podrían ser problematizadas y sometidas a argumentación; la resolución discursiva de tales pretensiones de validez ha de llegar al consenso alcanzado argumentativamente en la medida que el discurso sea ajustado a las condiciones de una

situación ideal de habla; la misma excluye la distorsión sistemática en la comunicación, anticipando una forma de vida presidida por la intersubjetividad pura (Muguerza, 1987).

No obstante, las distorsiones o manipulaciones comunicativas que se dan en el mundo de la vida operan al nivel de la inteligibilidad; las cuales vienen dadas por las acciones estratégicas y no por la acción comunicativa, ya que esta última descansa en el entendimiento de una comunicación argumentativa y consensual, en cuanto las acciones estratégicas, desempeñan un plexo de acción teleológica, es decir, están orientadas por intereses performativos y utilitarios, manipulando las informaciones (consciente o inconscientemente) y de ese modo, distorsionando sistemáticamente la comunicación, haciendo imposible el entendimiento o el consenso (Machado, 2018).

En consecuencia, las acciones estratégicas se distinguen de las acciones comunicativas, cuando en un diálogo, uno de los participantes pretende provocar un efecto perlocucionario en su interlocutor; en cambio, en las acciones mediadas por el consenso, los participantes solo persiguen fines ilocucionarios, los cuales, llevan implícito, además de la comprensión de la emisión, la postura con un sí o un no ante la pretensión de validez vinculada al acto de habla, cuyo consenso alcanzado deriva en una acción conforme a las obligaciones de acción convencionalmente establecidas, es decir, el logro del acto ilocucionario, además de la comprensión de lo dicho, dependerá del acuerdo establecido por parte del oyente con el hablante (Álvarez, 2008).

Estos actos de habla son distinguidos en principio por Austin (1971, p. 143-145) dentro del acto ilocucionario que a su vez comprende tres actos, a saber: el fonético como el acto de emisión de ciertos ruidos, el fático como la emisión de ciertas palabras y términos, y el rético como el acto de usar esos términos con un cierto sentido y referencia (Valdés, 1978).

Por otra parte, el acto ilocucionario que es definido por Austin (1971, p. 32) como “el acto que llevamos a cabo al decir algo: prometer, advertir, afirmar, felicitar, saludar, insultar, definir, amenazar, etc.”; y concorde Álvarez (2008), asocia lo dicho con cierta fuerza convencional. Por último, el acto perlocucionario el cual Austin (1971, p. 32) lo define como “el acto que llevamos a cabo porque decimos algo: intimidar, asombrar, convencer, ofender, intrigar, etc.”, es el acto conseguido por decir algo (Álvarez, 2008).

No obstante, Habermas conduce su propuesta de los actos de habla con base en los aportes de Searle, quien a su vez, reformula algunos conceptos fundamentales de la teoría austiniana (Álvarez, 2008). Para Searle (1994, p. 25-26):

Hablar un lenguaje significa tomar parte de una forma de conducta gobernada por reglas ... consiste en realizar actos de habla, tales como hacer enunciados, dar órdenes, plantear preguntas, hacer promesas; actos que a su vez son posibles bajo ciertas reglas para el uso de los elementos lingüísticos.

Según Álvarez (2008) cada acto comprende a su vez, tres actos: a) acto de emisión lingüística (emitir morfemas, palabras, oraciones), b) acto proposicional (referir y predicar) y c) acto ilocucionario (enunciar, preguntar, mandar, prometer) (Searle, 1994, p. 32-33). Por lo tanto, en la propuesta de Searle, al decir algo y entender su significado se está realizando un único efecto que sería el acto ilocucionario, y no necesariamente un acto perlocucionario, ya que, no sería una creencia o una respuesta sino simplemente la comprensión del oyente sobre la emisión del hablante (Álvarez, 2008).

Por otra parte, Habermas distingue los actos locucionarios e ilocucionarios como parte de la acción comunicativa destinada al entendimiento y el consenso, y los actos perlocucionarios como parte de la acción estratégica destinada a fines; y por lo tanto, hace distinción entre ambas, especificando que:

La acción comunicativa se distingue de las interacciones de tipo estratégico porque todos los participantes persiguen sin reservas fines ilocucionarios con el propósito de llegar a un acuerdo que sirva de base a una coordinación concertada de los planes de acción individuales. (...) Para la acción comunicativa solo pueden considerarse, pues, determinantes aquellos actos de habla a los que el hablante vincula pretensiones de validez susceptibles de crítica. En los demás casos, cuando un hablante persigue con actos perlocucionarios fines no declarados frente a los que el oyente no puede tomar postura, o cuando persigue fines ilocucionarios frente a los que el oyente, como en el caso de los imperativos, no puede tomar una postura basada en razones, permanece baldío el potencial que la comunicación lingüística siempre tiene para crear un vínculo basado en la fuerza de convicción que poseen las razones. (Habermas, 1987a, pp. 379, 391).

En línea a esto, Zamora (2007) destaca que en cuanto las acciones estratégicas son orientadas por reglas que descansan sobre conocimientos empíricos verdaderos/falsos o deducciones analíticas correctas/incorrectas, la acción comunicativa es orientada por normas intersubjetivamente vinculantes, es decir, normas que deben ser comprendidas y aceptadas por los sujetos de tal acción, y por lo tanto, son consensuales sobre intenciones y obligaciones alcanzadas a través de una interacción mediada simbólicamente. No obstante, la manipulación desprendida de los actos perlocucionarios generan confusión entre acciones orientadas al éxito y acciones orientadas al entendimiento (Habermas, 1987a, p. 425). Tales confusiones, entendidas como patologías, distorsionan la acción comunicativa desvinculándose progresivamente del Mundo de la Vida.

En un diagnóstico sobre la modernidad, Habermas plantea la polarización divergente entre los dos niveles de racionalidad; por una parte la racionalidad comunicativa que rige el “mundo de la vida” y por otra, la racionalidad instrumental orientada a fines, regida por el paradigma “sistemas” (Aguirre Muñoz, 1997; Vergara, 2011).

La TAC reconoce la validez explicativa del paradigma de sistemas y rechaza del mismo, la cobertura total universal del campo de conocimiento social que viene a explicar la reproducción cultural y simbólica en el ámbito del “mundo de la vida”, siendo estos dos paradigmas complementarios (Aguirre Muñoz, 1997). El concepto de mundo de la vida adoptado por Habermas, proviene de las líneas de pensamiento de Husserl, el cual, en *Erfahrung und Urteil* habla de un “mundo en el que siempre hemos vivido y que ofrece el terreno para toda función cognoscitiva y determinación científica” (Husserl, 1954, p. 38; Husserl, 1980, p. 43) tal concepto engloba todos los actos culturales, sociales e individuales que vienen a ser el horizonte de nuestra vida.

La cultura, la sociedad y la personalidad componen el Mundo de la vida, el cual, se constituye a partir de unidades mínimas de acción, dominado por el acto comunicativo que define tales acciones simbólicamente estructuradas, pues, la naturaleza dialógica es propia de la vida humana (Machado, 2018).

La problemática ambiental producto de la dualidad hombre-naturaleza lleva implícita raíces culturales, religiosas y filosóficas. Apel (1992) señala que “los logros tecnológicos del *homo faber* se adelantaron a las responsabilidades morales del *homo sapiens*”; esto coloca en perspectiva la relación hombre-naturaleza modificada sustancialmente por la transformación tecnológica del mundo de la vida; pero la crisis ambiental no se debe únicamente al desarrollo de una “sofisticada” tecnología, deriva también de una red de símbolos con la que el hombre ha sustentado y justificado su conducta (Afanador, 2000).

Frente a esto, Apel (1992) demandaba la necesidad de una ética universalmente válida para toda la humanidad; no significando en una ética que prescribiera un estilo uniforme del buen vivir para todo individuo o para todas las diferentes formas socioculturales de vida. Por el contrario, podemos aceptar e incluso obligarnos a proteger la pluralidad de formas individuales de vida, siempre y cuando quede garantizado que una ética universalmente válida de derechos iguales e igual corresponsabilidad para la solución de los problemas comunes de la humanidad, sea respetada en cada forma particular de vida (Apel. 1992).

Frente a los pocos aportes hechos por los críticos de la escuela de Frankfurt a favor de la naturaleza, en el que muestran una visión más tecnicista sobre la misma, la problematización de la dualidad hombre-naturaleza no es concebida por Habermas en su

planteamiento original, reduciendo su planteamiento sobre los efectos que dañan el equilibrio ambiental a necesidades estéticas (Aguirre Muñoz, 1997), destacando como “*Problemas de los Verdes*” (Habermas, 1987b, p. 559) que:

Los efectos de la gran industria sobre el equilibrio ecológico, la drástica disminución de recursos naturales no renovables y la evolución demográfica, plantean graves problemas sobre todo a las sociedades industrialmente desarrolladas; pero estos desafíos son en principio, abstractos y exigen soluciones técnicas y económicas que a su vez deben planificarse globalmente y llevarse a efecto con medios administrativos. La protesta es provocada por la intensiva destrucción del entorno urbano, la industrialización y la contaminación del paisaje, las secuelas médicas de la vida moderna, los efectos secundarios de la industria farmacéutica, etc., es decir, evoluciones que de forma notoria atentan contra las bases orgánicas del mundo de la vida y que, como contraste, nos hacen drásticamente conscientes de que existen unos criterios de habitabilidad, de que la no satisfacción de las necesidades estéticas de fondo tiene unos límites que son irrebasables.

Sin embargo, a pesar de la visión tecnicista y estética, Habermas reconoce que los efectos del desequilibrio ambiental atentan contra las bases del mundo de la vida, donde temores asociados a “potenciales de destrucción militar, a las centrales nucleares, a los residuos atómicos, a la manipulación genética, al almacenamiento y utilización central de datos relativos a las personas” son motivados por la percepción subjetiva del riesgo (Habermas, 1987b, p. 559-560). Es decir, la preocupación que genera una situación de impacto ambiental, que desde la perspectiva sistémica “irrumper en el mundo de la vida y simultáneamente desbordan las dimensiones del mismo en vista de las posibles consecuencias”, y aun cuando son accionadas por el hombre en sociedad debido al “carácter incontrolable que adquieren por su magnitud, ya no pueden ser atribuidos moralmente a la responsabilidad de nadie, persistiendo la resistencia contra abstracciones que el mundo de la vida se ve forzado a aceptar” (p. 559-560).

## 2.2 ÉTICA

### 2.2.1 Base Conceptual

El comportamiento humano evoluciona a lo largo de la historia de acuerdo con los valores, creencias y normas que están en evidencia en ese momento; por ejemplo, desde el comienzo de la historia humana, los hombres aseguraron la supervivencia por medio de la caza y la seguridad, en cuanto las mujeres aseguraron el bienestar del hogar y la familia; tales visiones del mundo han evolucionado dando lugar a nuevas reglas de convivencia en las

sociedades (Santos, & Jesus, 2015). Es en virtud de la convivencia humana, que se estimula la dimensión ética con base en las normas morales.

Conforme el diccionario de la Real Academia Española (RAE, 2014) se define por ética, al conjunto de normas morales que, de acuerdo al lente sobre el bien y el fundamento de los valores tratados por la filosofía, regirán la conducta humana en todos los ámbitos de la vida. Por otra parte, el *Cambridge Dictionary* (2008) define ética como un conjunto de creencias que discriminarán sobre lo que es moralmente correcto e incorrecto; y el *Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa* (Holanda, 2010) resalta la ética como el estudio de juicios de apreciación que hacen que la conducta humana sea susceptible de enjuiciamiento en relación a lo que es bueno y malo, bien sea en una determinada sociedad o de un modo más absoluto.

En consecuencia, conforme a las anteriores definiciones de lo que se entiende por ética, la misma, mediante normas y creencias sobre lo que se percibe como correcto e incorrecto, y cuyo denominador común es la moral, susceptible de juicios de valor frente al bien y el mal, se juzgará el comportamiento humano no solo frente a los demás miembros de la sociedad, también, en todos los ámbitos de su vida.

La ética, como una rama del conocimiento tiene como objetivo el comportamiento humano dentro de cada sociedad; la misma, busca establecer niveles de comportamiento aceptables a fin de minimizar los conflictos que puedan surgir de la coexistencia dentro y entre las sociedades; por lo tanto, supone la base de todas y cada una de las normas que dictan los comportamientos a seguir (Santos, & Jesus, 2015).

La ética objetiva comprender el territorio cultural llamado moral en la vida humana (Escobar, 2000; pp. 23) por lo tanto, estará siempre determinada por el efecto que ejerce el individuo para con su entorno, siendo imprescindible debido al grado de institución que ejerce en la cultura, el lenguaje y la convivencia del grupo social (Follari, 2003; pp. 10).

Es oportuno resaltar, que la moral, es una esfera particular del comportamiento, por lo que no se debe confundir la teoría con su objeto, es decir, el mundo moral (Vásquez, 1998). En ese aspecto, Gutiérrez (1997), aclara que:

Moral se refiere al conjunto de los principios de conducta que hemos adquirido por asimilación de las costumbres y valores de nuestro ambiente; es decir, la familia, la escuela, la iglesia, el vecindario en que se desarrolla nuestra infancia. También se refiere a las normas que se nos imponen en esos ambientes, con base en la autoridad; no desde luego la autoridad legal, sino precisamente moral: los imperativos de nuestros padres, sacerdotes o maestros, que recibimos pasivamente y sin cuestionamiento antes de adquirir el "uso de razón". "Ética" se refiere a algo diferente: el intento de llevar esas normas de conducta y esos principios de comportamiento a una aceptación consciente, basada en el ejercicio de nuestra razón. En ese sentido, la ética es la mayoría de edad de la moral. No la excluye ni se

le opone; simplemente cambia su naturaleza, haciéndola pasar de lo recibido en forma pasiva o inconsciente, a lo asumido de manera activa con pleno discernimiento.

La moral posee un fundamento religioso mientras que la ética apunta a una reflexión filosófica sobre las creencias y prácticas morales (Gutiérrez, 1997; Abdul Rahman, 2003). La moral objetiva principios, costumbres, valores y normas de conducta, adquiridos y asimilados del entorno, en tanto que la ética lleva implícita la práctica de tales principios de un modo estrictamente racional o consciente (Calderón, 2019). En consecuencia, la ética es la ciencia que estudia el campo de la moral y necesita de esta para concluir, explicar y elaborar hipótesis y teorías en torno a la moral, sin derivar en la invención de la misma (Escobar, 2003; p. 24).

A pesar de la divergencia entre los términos existe una articulación entre ellos, debido a que la moralidad en sí misma corresponde el campo de estudio de la ética, y aunque son independientes entre sí, implican en un nexo de complementación (Pedro, 2014). La ética asume el comportamiento por parte del hombre en la esfera social según su carácter y el territorio cultural llamado moral está constituido por reglas que regulan el comportamiento del hombre en tal esfera (Portela, & Campello, 2018). En suma, el territorio moral se compone por las acciones, costumbres, valores y formas de vida ejecutadas por un individuo cuando interactúa con otros, lo que se traduce en la moral como la acción, como la práctica, en cuanto la ética es un estudio de reflexión, de comprender tales costumbres y prácticas.

La ética forja sus bases como disciplina filosófica en occidente a partir de Aristóteles (Vera Ramírez, 2018), el cual tiene como fundamento un fin último para la acción humana denominada como “el bien”, y al estar esta ausente nuestros deseos serían banales (Gómez-Lobo, 1998). Conforme Habermas (1987b, p. 159) desde tal rúbrica del bien, Aristóteles relaciona la felicidad completa y autosuficiente con justicia, siendo prescindible el cumplimiento de lo moralmente correcto no únicamente de forma individual, aún más “hermoso y divino” la finalidad última de “lo bueno y lo mejor” extendida a todo nuestro entorno. Mediante esta visión contemplativa de la vida se estaría alcanzando la felicidad plena con suficiente autonomía en la voluntad, donde el sujeto encuentra el fundamento moral en sí mismo y en compañía de nuestro entorno (Marías, & Feliu, 1993; Vera Ramírez, 2018).

Conforme Gómez-Lobo (1998), es imposible ser feliz sin ética, en ignorancia de lo moralmente correcto, sin justicia; ya que, además de padecer del riesgo de no saber discernir lo que nos hará felices, también se atenta contra el bien humano. Sin embargo, ¿en qué consistiría la felicidad y el vivir bien? y ¿a qué acción se le consideraría moralmente correcta?; tales respuestas dependerían del ámbito de la acción, de las costumbres o culturas a

las cuales pertenecemos y por lo tanto, de nuestra educación. Esa tradición filosófica bajo la rúbrica del bien, de la felicidad y la justicia, es de acuerdo con Habermas (1987b; p. 158-159) de difícil análisis; dado que una vez que el individuo alega sobre quién quiere ser bajo consideraciones racionales, tendría como norte ciertos criterios de felicidad y éxito que son aplicados intuitivamente al enjuiciar formas de vida en lugar de los criterios morales, debiéndose principalmente a que, estarían ligadas a la cultura o grupo social al cual pertenecemos, y las maneras en la que conducimos tales formas de vida.

Es entonces, desde Platón hasta Aristóteles - como principales exponentes del sistema ético - que la finalidad última del ser humano se centra en alcanzar la felicidad. En su obra “*Ética a Nicómaco*”, Aristóteles revela el “vivir bien” y la “felicidad” como la supremacía en la vida humana (Marías, & Feliu, 1993). La ética como rama filosófica que estudia la conducta humana, se ha centrado en los conceptos de bien y moralmente correcto (Gómez-Lobo, 1998), en discrepar sobre lo bueno y lo malo (Spruit, & Totaro, 2011) y dialogar valores morales regidos por normas (Habermas, 1987a, 1987b; Apel, 1992; Cortina, 1995).

Tales contemplaciones sobre *felicidad* y *buen vivir* en lo que respecta a la ética y a las distintas concepciones atribuidas a la ética y lo moralmente correcto, ha despejado a la disciplina en diversas vertientes. Por una parte, la noción del bien y la promoción de la felicidad a través del bien (Pereira, 2017, p. 36) constituye la filosofía de la ética teleológica (moral religiosa) en la que se suscribe el pensamiento aristotélico.

Conforme Gómez-Lobo (1998, p. 250) se le considera ética teleológica una vez que “define lo bueno en forma independiente de lo recto y luego define lo recto como lo que maximiza lo bueno”; también identificada como “consecuencialista” debido a que la moralidad en nuestras acciones están determinadas por el valor de sus consecuencias y no por las acciones en sí mismas, por lo tanto, la acción se consideraría correcta una vez que la consecuencia haya excedido la cantidad de bien sobre mal.

Otra denominación que surge del referente ético aristotélico, es la *Ética de las Virtudes* en la que se entiende por virtudes a las características del agente moral cuyas acciones estarán encaminadas al bien, persiguiendo fines últimos del ser humano o de sus prácticas (Pastura, & Land, 2016). Para Fieser (2016) se enfoca en llevar una vida virtuosa, en la que se desarrollan buenos e importantes hábitos de carácter o conducta, evitando adquirir rasgos, vicios o malos hábitos; es decir, el bienestar es la brújula en las relaciones interpersonales donde cada individuo posee virtudes (rasgos internos como la benevolencia) con las cuales consigue cumplir con sus deberes y cuyos vicios conducirían a erróneas elecciones.

Para Pastura y Land (2016), conforme la ética neoaristotélica, el fin último del ser humano, hacia el cual convergen todas sus actividades, está encaminado al bien y a la búsqueda de la felicidad, no relacionados con sentimientos temporales sino con la noción de la plena realización de la vida. En definitiva, además de la ética consecuencialista cuya moral depende de los resultados de la acción, la disposición a la práctica de los actos virtuosos, es una manifestación del alma, la cual conduce a buenas elecciones, perfeccionando la voluntad humana inclinada a perseguir determinados fines (Pastura, & Land, 2016).

Por otra parte, la ambigua promoción de la felicidad a través del bien en la ética teleológica, despierta escepticismo a partir de Kant, cuya filosofía moral, siguiendo con Gómez-Lobo (1998, p. 250), difiere con la ética teleológica al no definir lo bueno independientemente de lo recto y lo recto como lo que maximiza lo bueno. Tal filosofía kantiana es considerada como ética deontológica, la cual profesa la existencia de principios basados en deberes y en derechos morales a ser cumplidos independientemente del fin último estar a favor o en contra de nuestros beneficios (Fieser, 2016).

Anterior a Kant se observa a la disciplina ética rebotante de empirismo, desde una cosmovisión teleológica basada en justificaciones de moral religiosa y, a partir de él, se conocen las éticas como formales o vacías de empirismo (Hamel, 2011). En la filosofía kantiana, los principios éticos o ley moral son absolutamente válidos *a priori* (Vera Ramírez, 2018) por lo que no deben ser extraídos de los hechos de la experiencia, y donde las acciones humanas son consideradas morales una vez que el principio que determina la voluntad es impuesto por una máxima universal, como mandato absoluto denominado “Imperativo Categórico” al no poder ser limitado por ninguna acción; es decir, principios que sirven de brújula moral a las acciones humanas, una vez independientes de la experiencia y basados en la razón pura (Hamel, 2011).

El *Imperativo Categórico* como principio supremo de la moralidad propuesto por Kant, se manifiesta de diferentes formas, en las que se resume como principio universal a la acción individual instituida como leyes de la naturaleza (Brito, 1994, p. 60), ya que estas son universales, y por lo tanto inquebrantables, “Actúa como si la máxima de tu acción pueda transformarse por su voluntad en la ley universal de la Naturaleza” (Kant, 2003; p. 232), y también subordinada a la humanidad como objetivo central de la ética, “actúa de tal manera que trates a la humanidad, tanto en ti como en la de los demás, siempre como un fin y nunca como un medio (Kant, 2003; p. 237).

Conforme la ética deontológica, la moralidad está basada en principios de obligación fundamentales; tiene por objeto el estudio de los fundamentos del deber y las normas morales,

aplicado a los deberes y obligaciones morales (Acosta, González, & Árias, 2015), es decir, la moral como producto de las reglas, ya que los principios son de fundamental obligación independientemente de las consecuencias derivadas de nuestras acciones (Fieser, 2016).

En consecuencia, las denominaciones éticas antes mencionadas, constituyen la teoría ética normativa, la cual, se desarrollan en un intento de proporcionar principios que sirven de guía a la conducta y para defender códigos morales (Chiesa, 2003), implica en llegar a estándares morales que regulan la conducta como correcta o incorrecta, cuyo supuesto clave radica en la sola existencia de un criterio fundamental de conducta moral, ya sea una sola regla o un conjunto de principios (Fieser, 2016).

La ética influenciará en la visión y actuación ante los hechos cotidianos, lo que permitirá adoptar estrategias ante tales hechos (Parejo, & López, 2015). Sin embargo, conforme Taylor (2010) en *“La Ética de la Autenticidad”*, algunas características de nuestra cultura y sociedad se manifiestan como malestares en la medida que la civilización se desarrolla. Una de las principales preocupaciones resaltadas por el autor, atiende al hecho de que el ser humano ha perdido la capacidad de ver más allá de sí mismo, donde la prevalencia del narcisismo ha hecho que la generación del “yo” se centre en sí mismo empobreciendo el significado de la vida y preocupándose menos con los otros y con la sociedad, en detrimento de los horizontes morales.

Tal falta de preocupación también engloba las necesidades de la naturaleza debido a la vivencia de una crisis ambiental, a lo que Taylor (2010) atribuye al desencantamiento del mundo por la humanidad y la naturaleza en virtud de la primacía de la razón instrumental; por medio de la cual, el ser humano busca adaptarse a cualquier medio en su afán de satisfacer sus necesidades, con objetos vistos como medios, determinados por la demanda de maximización de la producción y el mejor costo-beneficio como relación de medida del éxito. Una vez que la razón es reducida a su carácter instrumental, deja de lado los fines para ocuparse de los medios, volviéndose una herramienta capaz de justificar cualquier fin, sin importar si los mismos son irracionales (Albornoz, 2015).

Las consecuencias de estas dos preocupaciones destacadas por Taylor (2010), alcanzan al nivel político como una tercera preocupación; conforme el autor, en una sociedad estructurada en torno a la razón instrumental, impone la pérdida de la libertad tanto para el individuo como para el grupo social, resultando en el peligro de una nueva forma de despotismo bajo la figura de gobiernos con enorme poder tutelar sobre una sociedad en la que individuos centrados en sí mismos, tendrán poco control sobre sus libertades una vez que

preferían disfrutar de las satisfacciones de la vida privada a través de los medios producidos y distribuidos por tales gobiernos paternalistas.

Otras corrientes de la ética contemporánea son las denominadas metaética y ética aplicada. De acuerdo con Tinant, (2013) la primera atiende al estudio del significado de los conceptos éticos y justificación de los principios morales, mientras que la Ética aplicada estudia cuestiones morales concretas y controversiales, guardando relación con los moldes judiciales influenciados por la ética normativa. Fieser (2016) destaca dos características para un “problema” ser considerado “ético aplicado”; en primer lugar, el tema promete suficiente controversia al tener diversos frentes significativos a favor y en contra del problema en cuestión, y en segundo lugar, debe ser un problema claramente moral.

De acuerdo al mismo autor, algunos temas delicados son presentados a través de los medios de comunicación entre los que se resaltan las políticas de acción afirmativa, homosexuales en el ejército, prácticas comerciales capitalistas versus socialistas, sistemas de atención de salud públicos versus privados, el porte de armas, o la conservación de energía; sin embargo, a pesar de ser temas que generan polémica o cierto pánico moral en la sociedad, no son problemas morales, siendo algunos de ellos problemas de política social. Por otra parte, siguiendo al autor, los problemas morales se refieren a prácticas consideradas universalmente obligatorias, como por ejemplo, nuestro deber de evitar la mentira, por lo tanto, no se limitan a las sociedades individuales; dentro del estudio de las éticas aplicadas tenemos cuestiones específicas como el aborto y la eutanasia como parte de la ética médica, también la ética organizacional, la ética sexual y, la ética ambiental.

Según Junges (2004), en la discusión sobre posiciones antropocéntricas y biocéntricas en lo que corresponde a la ética ambiental, están implicadas diversas maneras de concebir la ética más allá de una mera visión del ser humano. Una de ellas se presenta a través de los defensores de la ética normativa deontológica, como una necesidad de crear normas consensuadas a fin de preservar los recursos naturales, limitando el acceso a los mismos y el súbito aumento de la población. No obstante, esta posición diferenciada como más antropocéntrica, genera polémica frente a otro grupo radical, los defensores de la ética profunda, quienes desestiman una ética fundamentada apenas por normas, pues privilegian al ser humano, reduciendo la problemática ambiental a las interrelaciones humanas.

Tal *Deep Ecology*, siguiendo a Junges (2004), aboga por un biocentrismo econocéntrico, mediado por un cambio radical en el comportamiento humano, proponiendo soluciones más adecuadas e eficaces por parte de la acción humana con mayor aproximación con la naturaleza, asumiendo por lo tanto, un discurso pertinente para la crisis ambiental y una

posición biocéntrica. Es así que, dentro de las discusiones éticas sobre la naturaleza, se presentan posiciones entre antropocentristas y biocentristas en aproximación a la conservación de los recursos naturales y la salvaguarda de las futuras generaciones, y a la preservación de la vida, el respeto y la justicia por la vida animal y todo el entorno natural.

### 2.2.2 Ética Ambiental

En “*Epistemología Ambiental*”, Leff (2002, p. 30) hace una observación sobre la vocación del conocimiento ambiental que ha sido producto de la crisis de civilización y racionalidad del mundo moderno, como siendo formado en el extrarradio del pensamiento metafísico y el conocimiento científico que busca abarcarlo e incorporarlo; no obstante, llegando a ser expulsado del núcleo de la racionalidad científica, evitando su fusión y solidez con las ciencias duras y objetivas, y por consiguiente, la reintegración interdisciplinaria del conocimiento. Es así que para el autor, el saber ambiental permanece continuamente delimitado, fragmentado y diferenciado del conocimiento verdadero, orbitando los paradigmas establecidos, liberándose de todo pensamiento global y unificado.

En “*Ética Socioambiental*” (Florit, Sampaio & Philippi Júnior, 2019, p. XIII) Leff retrata una humanidad que, bajo la percepción subjetiva del riesgo, ha buscado asegurar su existencia en el mundo y sellar su destino estandarizando su *ethos* de vida mediante normas morales derivadas del carácter de cada cultura; tal *ethos* declina de concebir un mundo global y omnicompreensivo de condiciones sostenibles de vida, originando en hábitos más dominantes o convenientes, jerárquicos o igualitarios, que priorizan el gasto y la acumulación o que llegan a ser más prudentes al preservar la vida.

El mundo cotidiano actual desde un enfoque genealógico, posee raíces filosóficas, políticas, culturales y religiosas que han sustentado desde siglos atrás, acciones que justifican muchas veces tales prácticas frente a los intereses y el bienestar en los diversos ámbitos de la vida humana. La problemática ambiental producto de la dualidad hombre-naturaleza lleva implícita tales raíces; también, bajo una atribución de transformación social dada a través de la industrialización y la tecnología. De tal forma que, el primer enfrentamiento del hombre ha sido con la naturaleza y durante la mayor parte de su existencia humana, la vida ha sido un juego contra la misma, motivados a encontrar abrigo de los elementos, dirigir las aguas y los vientos, arrebatar alimentos y sustentos del suelo, del agua y de otras criaturas (Bell, 1973).

En las últimas décadas, innumerables especies han sido declaradas en peligro de extinción debido a la dualidad Hombre-Naturaleza; desde los años de 1970 cerca de un 50%

de vertebrados del mundo han disminuido, y actualmente cerca del 20% de las especies están en peligro de desaparecer (Rodríguez, 2019). La lista Roja de Especies Amenazadas según la Unión Internacional para la conservación de la Naturaleza ilustra con detalle lo rápido que las especies animales están sufriendo descensos perjudiciales (Flach, 2017). Principalmente como consecuencia de las actividades utilitaristas, entre las cuales prevalecen el comercio ilegal de animales, la pérdida de hábitat para el cultivo y la ganadería, las dramáticas mutilaciones de especies para su comercio (por ejemplo, los colmillos de marfil de elefantes y los cuernos de rinocerontes), aunado a la contaminación de los suelos por la presencia de agroquímicos y actividades mineras y la contaminación de los aires por la emisión de dióxido de carbono que a su vez incrementan el efecto invernadero.

La ética Ambiental, a medida que surge como disciplina filosófica en la década de 1970, cuestionando principalmente al antropocentrismo tradicional y su presunta superioridad moral centrada en el ser humano, ha dado lugar a la posibilidad de argumentar racionalmente sobre asignar valor intrínseco al entorno natural y sus contenidos no humanos (Brennan & Lo, 2011). Consecuentemente, ha venido estudiando la relación moral del ser humano con la naturaleza, cuya reflexión suscita a la descentralización de los valores y estatus de los seres vivos y elementos físicos que componen a la naturaleza (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019; p. 156-157). La misma se desarrolla entre dos polarizadas vertientes en relación a la *status* moral de la naturaleza y sus contenidos no humanos, clasificadas como valor intrínseco y valor instrumental (Callahan, Singer, & Chadwick, 2011).

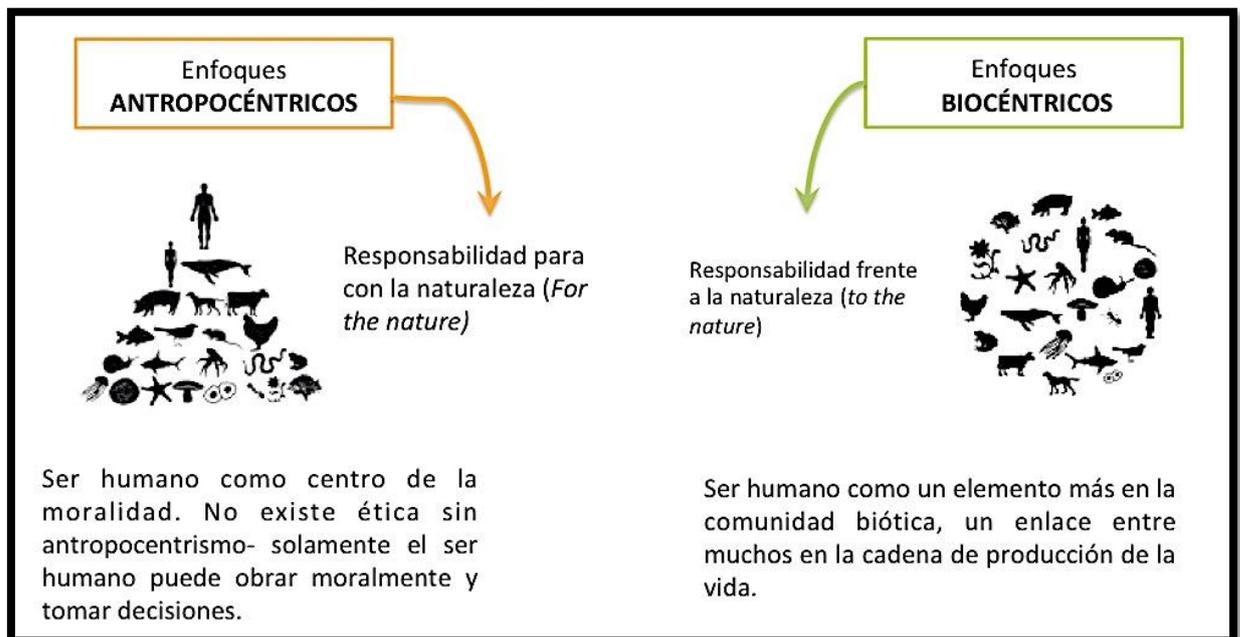
El valor instrumental es el valor de las cosas como medio para promover algunos otros fines (Brennan, & Lo, 2011); por otro lado, una entidad posee valor intrínseco si es un fin en sí misma y no únicamente un medio para los fines de otra entidad (Callahan, Singer, & Chadwick, 2011). Ilustrando estas dos posiciones: los toros destinados a las corridas de Sanfermines en la ciudad española de Pamplona, tendrían un valor instrumental como símbolo cultural y religioso de la festividad para los españoles y como fin estético para los extranjeros visitantes; pero los majestuosos animales tendrían valor en sí mismo o valor intrínseco más allá de ser un símbolo en la cultura española, lo que para Tom Regan (1983) tal valor inherente está presente en todo aquel que cumpla el criterio de ser "un sujeto de vida", y por lo tanto, merece consideración moral y respeto.

Para Florit, Sampaio y Philippi Júnior (2019, p. 158), la ética ambiental evoluciona a medida que la sociedad hace uso de las diversas fuentes de conocimiento disponibles, avivando discusiones con base en valores instrumentales e intrínsecos; el primero sustenta los pilares del antropocentrismo enfocados hacia la preservación de la naturaleza, no debiendo

atentar contra el equilibrio ecológico, ya que esto afectaría el funcionamiento del sistema ambiental como un todo, manteniendo los recursos naturales para nuestro propio sustento, es decir, una visión de utilidad en el que la naturaleza está a nuestro servicio.

Por otra parte, siguiendo a los autores, el valor intrínseco posee una connotación emocional al considerar que todo ser vivo con ADN, células, metabolismo y las mismas necesidades biológicas de los seres humanos, hace valer nuestro raciocinio empático en el que tales seres también poseen almas; algo que difiere de las religiones judeocristianas, ya que para estas solo el ser humano nace con la parte divina que anhela espiritualidad y cercanía de Dios, diferenciándoles de los animales como el único ser vivo que importa debido a su espiritualidad, capacidad de razonar y de estimular cuestiones éticas, y por lo tanto, merecedores de consideración moral. La posesión de algo intrínsecamente valioso de acuerdo con Brennan y Lo (2011), generaría un deber moral directo ostensible por parte de los agentes morales que, instintivamente lo protegerían o al menos se abstendrían de dañarlo.

Figura 1: Enfoques de la Ética Ambiental

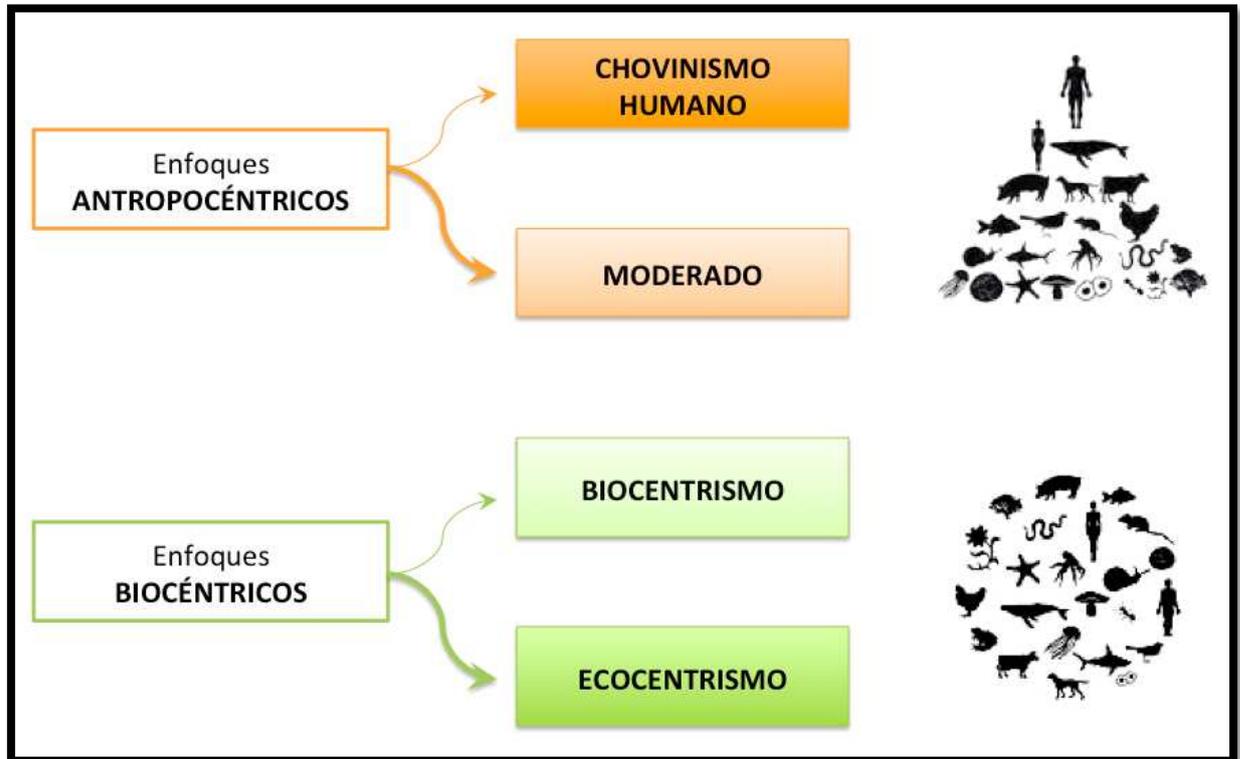


Elaborado a partir de Junges (2004).

La ética ambiental posee un diversificado discurso comprendido por diferentes escuelas de pensamiento: el antropocentrismo tradicional (Chovinismo humano) que concibe al ser humano como propietario absoluto del mundo y su contenido; el antropocentrismo moderado (débil o prudente) que hace reconocimiento de valor moral hacia la naturaleza; el biocentrismo moderado que concede privilegio a entidades individuales y cuyo deber moral

abraza a todo ser sintiente; y el ecocentrismo el cual acentúa totalidades o procesos naturales como un sistema holístico, haciendo extensiva la igualdad de valor intrínseco para entidades no humanas. Cada uno de estos discursos difiere en el alcance de los deberes mutuos de los seres humanos (Ten Have, 2009, p. 31).

Figura 2: Corrientes Filosóficas de la Ética Ambiental



Elaboración Propia del autor (2020).

El Antropocentrismo tradicional es la vertiente más radical, conocida también como “Chovinismo Humano”, nombre dado en principio por Routley y Routley (1979, p. 36), quienes argumentaron que en la ética occidental, tanto el valor como la moralidad, tienen como fundamento último asuntos de intereses o preocupación enfocados únicamente en los humanos como una clase privilegiada que desconoce el valor inherente de los no-humanos. El Chovinismo humano, se define entonces, como la creencia exacerbada de superioridad o dominio del propio grupo o personas (Rajesh, & Rajasekaran, 2019).

White (1967) sostiene que desde que el *homo sapiens* se ha convertido “en una especie numerosa, ha modificado notablemente su ambiente” (p. 78). Conforme la autora, condicionado originalmente por la religión, el ser humano mantiene la cosmovisión de virreinato otorgado por Dios, en la que “el hombre y la naturaleza son dos cosas” (p. 82), y el primero es el amo; esta dualidad hombre-naturaleza, comparte un sentido de superioridad

sobre el entorno natural, hallándose fuera de ella y en total dominio para su provecho, manteniendo un valor instrumental de la misma. Tal superioridad o arrogancia antropocéntrica de justificada moral religiosa por parte de las religiones judeocristianas, es identificada por la autora, como una de las principales raíces de la crisis medioambiental.

Desde este punto de vista chovinista, el ser humano tiene deber moral únicamente con sus semejantes, significando que todo compromiso asumido por el mismo frente a otras especies o entidades es de la misma forma, un deber indirecto hacia otras personas; aquí los intereses humanos están por encima de cualquier otro interés, y por lo tanto, la relación entre seres humanos y naturaleza no tiene connotación ética (Ten Have, 2010, p. 31); es decir, solo el hombre tiene capacidad de actuar moralmente y tomar decisiones.

Por otro lado, el Antropocentrismo moderado reconoce la existencia de deberes humanos en relación a la naturaleza o de conservar responsablemente los recursos naturales pensando en las futuras generaciones (Junges, 2004, p. 13). Tal enfoque demanda políticas sociales destinadas a proteger el medio ambiente y remediar la degradación ambiental.

Mediante estas reflexiones, algunos teóricos consideran innecesario desarrollar teorías no antropocéntricas, ya que el antropocentrismo débil o mitigado, atendería tales demandas e incluso, podría lograr mejores resultados pragmáticos en términos de formulación de políticas a diferencia de las teorías no antropocéntricas, dada la carga teórica sobre este último para proporcionar argumentos sólidos en cuanto a las posturas radicales de los ecocentristas sobre el valor intrínseco de la naturaleza (Brennan & Lo, 2011).

Sin embargo, para Ten Have (2010, p. 31) muchos antropocentristas reconocen el valor intrínseco de la naturaleza e inclusive, el antropocentrismo moderado trata de redefinir el genuino significado de los intereses humanos. A través de diferentes simbologías, han promovido la reelaboración de las implicaciones de la ética tradicional en la protección de la naturaleza. John Passmore, uno de los pioneros en centrar la atención de filósofos y teóricos políticos en el medio ambiente (Brennan, & Lo, 2011), reafirma sobre las actitudes y responsabilidades del hombre hacia la naturaleza, y en la misma línea que Lynn White, argumenta que, conforme a sus posturas religiosas el ser humano está exento de censura moral en relación a la naturaleza, excepto en situaciones específicas que atienden a los intereses humanos, siendo la crueldad de los animales, condenable moralmente una vez que afecta a la sensibilidad del hombre (Passmore, 1995). Para el filósofo, destruir o dañar la naturaleza, debe ser considerado vandalismo, y ser condenable al igual que el vandalismo hacia los bienes e indiferencia de las obras de arte.

Eugene Hargrove en “*Foundations of Environmental Ethics*” (1989, p. 78) hace una observación de las actitudes de la sociedad occidental moderna hacia la naturaleza, producto de los cambios de las percepciones en relación a la misma, incluyendo la visión estética, la vida silvestre y el uso de la tierra. Tales cambios, conforme el autor, podrían estar asociados al desarrollo en el siglo XIX de las ciencias de la historia natural de la botánica, la biología y la geología, y también en las artes, por medio de la poesía y la pintura de paisajes estadounidenses. El filósofo, aunque muestra una visión más estética de la naturaleza, defiende el valor intrínseco de la misma y no solo un valor simbólico; sostiene que la armonía y el equilibrio de la belleza natural merece protección moral como tal y debe ser protegida por sí misma y no desde su valor instrumental, significando a la vez, mayor calidad humana por parte de los seres humanos (Junges, 2004, p. 20).

Defensores como Passmore, White y Hargrove, demarcan una dual referencia en el Antropocentrismo moderado en relación a como la naturaleza es observada en sus discusiones. Tanto White como Passmore ofrecen un análisis sobre las raíces históricas de la crisis ambiental por parte de la cultura occidental. De acuerdo con Brennan y Lo (2011), Passmore se muestra escéptico ante la perspectiva de una ética radicalmente nueva, reafirmando el valor de la moral tradicional occidental (Ten Have, 2010; pp. 28), y advierte que los más tradicionales pensamientos deben ser revisados con cautela, siendo que cualquier cambio de actitudes hacia nuestro entorno natural con amplia aceptación, tendrían que resonar y tener algunas continuidades desde la misma tradición que legitimó nuestras prácticas destructivas (Brennan, & Lo, 2011).

Por otra parte, desde una experiencia estética, Hargrove establece el valor de la naturaleza como principal fundamento de la protección ambiental occidental (Ten Have, 2010, p. 28), resaltando la conexión entre la preservación de la belleza natural y la perfección del carácter moral (Junges, 2004, p. 20).

Por consiguiente, de acuerdo con el tipo de interés humano, el Antropocentrismo moderado, es cercado por dos debates o éticas en cuanto a la protección de la naturaleza a saber: las éticas cuyos objetivos en común hacia el entorno natural están dirigidos a la conservación de los recursos naturales a favor de las futuras generaciones; y por otro lado, las éticas cuya finalidad de protección hablan de preservación de la naturaleza para el crecimiento humano y el florecimiento espiritual (Junges, 2004; p. 14). Ambas atendiendo la longevidad de los recursos naturales para así evitar la extinción del *homo sapiens*.

Cañas (2016) en un trabajo sobre la protección de los patrimonios culturales, ilustra la diferencia entre ambos conceptos por medio del siguiente cuestionamiento:

¿Conservar el objeto, restaurando las cualidades formales que lo configuran en lo físico, o preservar la acción que hace posible que ese objeto esté incorporado a creencias y tradiciones que implican que el acto de elaboración sea tan o más importante que el objeto finalizado?.

En el contexto ambiental, la conservación entiende la protección del medio ambiente, como una forma de mitigar el deterioro ambiental o de restaurar los daños causados por las actividades humanas, una vez hecho uso de los ambientes naturales. Elliot (1997) sostiene que aunque un ambiente sea perfectamente restaurado, carece de valor y belleza, mucho más que el entorno natural en su estado original no degradado. La preservación, podría decirse, es la postura más próxima del enfoque biocéntrico, ya que busca anticipadamente cuidar y defender los espacios naturales, conservando su integridad y evitando un eventual detrimento o perjuicio, es decir, anticipándose a la acción.

Entre las discusiones de la cúpula del conservacionismo cabe resaltar a Boulding (1966), Ehrlich y Ehrlich (2009), y a Hardin (1997), con cuyas simbologías han observado a la humanidad como un todo, defendiendo la sobrevivencia de la civilización por encima de la preservación de la naturaleza. Estos, retratan las desigualdades sociales como el principal problema ambiental, debido a la sobrepoblación humana y su impacto en la pobreza, y al excesivo uso del capital ecológico por partes de las naciones ricas. Boulding (1966), usa la metáfora de la “nave espacial tierra” enfatizando con los límites del planeta, tanto en la extracción de los recursos naturales como en el tratamiento de los residuos, en apología a limitar el crecimiento económico (Rodríguez, 2012).

De acuerdo con Junges (2004, p. 16) Boulding considera a la tierra como un sistema cerrado, auto-reproductor y con una capacidad finita, donde naturaleza y seres humanos están íntimamente relacionados, ya que al momento de comprometer la estabilidad e integridad del medio de transporte por intereses privados, se estaría colocando en riesgo la continuidad de la vida de todos en la nave; por lo tanto, deben existir consensos que subordinen las preferencias individuales a los intereses del ecosistema tierra. Aún con Junges (2004, p. 16), esta sería una postura ética más utilitarista, debido a que busca maximizar los beneficios, en parte empíricos pero también valorativos-espirituales.

Hardin (1997), hace referencia a la necesidad de frenar la sobrepoblación en países pobres y el excesivo consumo de los países ricos, cuya desigualdad, la materializa a través de su metáfora del “bote salvavidas”, en la que cada nación retratada como un bote, tiene una capacidad limitada de espacio. Tanto Hardin (1997) como Ehrlich y Ehrlich (2009), se

muestran poco optimistas en cuanto al futuro de la civilización humana y el alcance de un equilibrio sustentable, frente a la ausencia de políticas que impongan un control de la natalidad en los países pobres y sobrepoblados para así, frenar su auge poblacional. Hardin (1967) siendo un poco más estricto, sostiene que es necesario ir recortando la ayuda en forma de alimentos a las naciones poco comprometidas en controlar su auge demográfico. Frente a esta perspectiva, argumenta Callicot (1989; p. 327):

La recomendación de Hardin de políticas duras en relación con las naciones desesperadas y hambrientas se basa estrictamente en un cálculo utilitario, pero leyendo entre líneas, también se puede detectar el disgusto del biólogo sobre las dislocaciones ecológicas que una explosión de población humana ya ha creado y que, si se permite continuar sin control podría empobrecer permanentemente (si no extinguir por completo) una economía de la naturaleza ya estresada y sobrecargada.

De modo que, conforme Hardin (1997) al no ser frenada la natalidad en las naciones pobres y sobrepobladas, las mismas continuarían con sus corruptas políticas y acciones, y a la vez, sus poblaciones continuarían aumentando, contribuyendo a una mayor pérdida de biodiversidad, escasez de agua dulce, mayor presión por los recursos compartidos y al cambio climático (Brennan & Lo, 2011).

Entre los defensores del modelo ético preservacionista, es oportuno mencionar a pensadores tales como Bryan Norton, Mark Sagoff y Arne Naess. Norton (1987, p. 185), aboga por el “valor transformador de las especies”. Para el autor, las especies apoyan a otras en los sistemas naturales, y preservarlas a todas ejercería un valor transformador de la moral humana y otros valores no consuntivos. A diferencia de las especies vistas como satisfactores de la demanda humana o valor económico tradicional, el valor transformador está constituido por su potencial para transmutar los valores de demanda de un individuo, por lo tanto, la biodiversidad tendría valor para el ser humano, debido a su capacidad para reformar sus valores de demanda (Morgan, 2007); es decir, la moral humana y demás valores no consuntivos, dependerán del valor transformador de la biodiversidad, lo que a su vez, lleva a la obligación moral de preservar tal biodiversidad.

Para Sagoff (1988), la ecología debe estar en sintonía con los valores sociales, destacando el valor económico de la naturaleza. El autor considera la importancia de la protección de la misma como parte de la formación y consolidación de la identidad civil de una nación la cual, más allá de las iniciativas económicas y políticas, dependerá también de las tradiciones culturales, jurídicas, políticas y de los elementos naturales que complementan al sistema de orientación simbólica con los que llega a identificarse un pueblo, tales como: un

rio, un animal, un árbol (Junges, 2004, p. 18). Tal reproducción simbólica hará con que los valores sociales aprecien, defiendan y preserven a la naturaleza. Sagoff (2008) también se opone a los esfuerzos de los ecologistas por valorar económicamente a los sistemas naturales con la finalidad de protegerlos.

Otro referente del modelo preservacionista es la ecología profunda propuesta por Arne Naess (2007). A diferencia de lo que él denomina ecología superficial que combate la crisis ambiental y el agotamiento de los recursos naturales teniendo por objetivo central velar por la salud y la riqueza de los países desarrollados; la ecología profunda por su parte, rechaza la dualidad hombre-naturaleza al considerar todo organismo como nudos en una red biosférica, en el que cada uno posee valor intrínseco, debiendo respetarse los distintos modos y formas de vida, la igualdad de derecho a vivir y florecer, de “vivir y dejar vivir” (Naess, 2007).

Según Junges (2004, p. 20-22), la ecología profunda no está direccionada a enaltecer la figura de un ser moralmente superior, pero sí modificar su forma de vivir y sentir en relación a la naturaleza, estimulando un nexo de emotividad y afectividad por la misma. Para el autor, la ecología profunda está preocupada con modificar radicalmente la forma en como el ser humano percibe a la naturaleza, siendo necesario superar la concepción del mismo como especie dominante y separada del mundo, ya que tal modelo de ser egocéntrico, crea patologías ambientales que se derivan a su vez, de patologías psicológicas, pedagógicas y sociales. La restricción del derecho a la vida únicamente para el ser humano, constituye para Naess (2007), un efecto nocivo sobre la calidad de vida de los mismos seres humanos.

Mediante el paradigma antropocéntrico, como observado por Florit, Sampaio y Philippi Júnior (2019, p. 42) el ser humano se ha asegurado para sí mismo, un lugar privilegiado frente a la naturaleza en una relación de dominación que, aún cuando algunas posturas suelen ser menos agresivas al reconocer cierto grado de consideración moral a la comunidad biótica, sobresale la dualidad Humano-Naturaleza como entidades diferentes, restándole relevancia la naturaleza, pudiendo transformarse en una forma de vida objetivada como un producto para la perpetuidad de la raza humana.

El debate ecológico como paradigma, ha venido modificando en las últimas décadas la forma de pensar y visión del mundo y el fundamento de la ética, dándole espacio a nuevos enfoques o estrategias teóricas construidas sobre la ética ambiental para reflexionar sobre la privilegiada posición en la que se ubicó el ser humano (Junges, 2004, p. 08; Florit, Sampaio & Philippi Júnior, 2019, p. 42). De acuerdo con Brennan y Lo (2011), a pesar del distanciamiento por parte de los especialistas en ética ambiental con puntos de vista éticos tradicionales del antropocentrismo, sus recursos teóricos han sido extraídos de tales sistemas

éticos. Teóricos como Tom Regan, Peter Singer, Paul W. Taylor, Holmes Rolston y Aldo Leopold, desde el campo de la ética animal y la ética ambiental con base del fundamento de teorías éticas tradicionales basadas en el utilitarismo o la deontología, reconstruyeron diversas fronteras y límites en cuanto a lo considerado moralmente valioso en el que la vida debe estar sujeta a protección moral (Florit, Sampaio & Philippi Júnior, 2019, p. 42).

Los mencionados teóricos sustentan las bases del campo del biocentrismo, que a su vez, se fragmenta en dos posturas a saber: el biocentrismo moderado y el biocentrismo global o ecocentrismo. La primera privilegiando un sistema de creencias dirigidas a respetar el bienestar y la vida en su singularidad (Mendonça, 2008); en cuanto la segunda acentúa totalidades y procesos naturales irreductibles a sus componentes (Junges, 2004, p 23). Cada uno de estos dos enfoques desde su singular esfera, representan la protección moral extendida a las formas de vida no humanas, asumiendo una postura más horizontal en relación a tales formas de vida, distanciándose por lo tanto, del paradigma antropocéntrico el cual, tiene una relación marcadamente vertical (Florit, Sampaio & Philippi Júnior, 2019, p. 42).

Para Goralnik y Nelson (2012) el biocentrismo tiene por creencia ética el valor moral con fines en sí mismos de entidades individuales, vivas y sintientes; por otro lado, la creencia ética del ecocentrismo prioriza el valor intrínseco como fines en sí mismos y el respeto de todos y cada uno de los individuos, e inclusive de formas de vida analizadas en conjunto como un sistema en el que se relacionan los unos con los otros. En consecuencia, tanto los individuos como los ecosistemas enteros, las cuencas hidrográficas, las especies y la comunidad biótica tienen un valor inherente como fines en sí mismos (Goralnik & Nelson, 2012; Florit, Sampaio & Philippi Júnior, 2019, p. 42).

Conforme ilustrado por Callicott (2012, p. 765), desde la lógica del biocentrismo podría argumentarse que “es permisible realizar experimentos médicos en ratones de laboratorio - sujetos de vida - si tales experimentos de hecho promueven el fin humano vital de curar enfermedades humanas”. Sin embargo, cuestiona si está permitido realizar tales experimentos en chimpancés con cierto grado de racionalidad. Otros ejemplos que podrían considerarse en esta línea de pensamiento serían: el sacrificar ciertas especies salvajes, destruir algunos miembros individuales de especies autóctonas superpobladas o de algunas poblaciones de animales indígenas que amenazan con destruir hábitats frágiles, como una necesidad para proteger la integridad de un ecosistema determinado (Brennan, & Lo, 2011); como también, priorizar la protección de especies en peligro de extinción por encima de otras.

Otra referencia polémica se debe a la promoción de una dieta estrictamente vegetariana o vegana. De acuerdo con Keith (2015) existe una negación cultural sobre la

naturaleza de la agricultura debido a la información que se tiene sobre la misma. Para la autora, la agricultura ha venido destruyendo al planeta desde su invención, cuya práctica consiste básicamente en limpiar áreas de tierra, mediante la tala y quema para despejar tales áreas, eliminando todo rastro de vida en ella con la finalidad de sembrar para la utilidad humana; lo que se traduce en una limpieza biótica que ha tenido como resultado un escenario en el que solo prolifera el ser humano, dando lugar a desplazamientos o extinciones de especies y la destrucción de centímetros de tierra vegetal, violentando así, la base de la vida.

La feminista, también activista para el movimiento ambiental argumenta que más del 80% de las calorías de los alimentos que sustentan a la población humana, son provenientes de monocultivos anuales; sostiene que la agricultura ha atentado contra el planeta y la cultura humana al incentivar la esclavitud y el militarismo, y al hacer posible la vida en las ciudades, por lo tanto, a medida que la población crece a pasos agigantados, los agricultores necesitan de más tierra, mantillo y recursos, y los asentamientos humanos requerirán cada vez más de estos recursos; esto significa para la autora, la actividad humana más letal contra el mundo e intrínsecamente destructiva con la naturaleza.

Tom Regan representa uno de los modelos inscritos en el biocentrismo, cuyo principio defiende el mérito de consideración moral de todo sujeto de vida (Junges, 2004, p. 24). Incita a centrar la atención en los derechos morales y la influencia que ejerce sobre la forma de pensar del ser humano acerca del *status* de los derechos del individuo, en el que estos deben superar a las metas del grupo (Regan, 1998, p. 254). Siguiendo esta línea de pensamiento, se toma nuevamente como ejemplo a las Fiestas en honor a San Fermín en Pamplona: el disfrute por parte de los españoles de las corridas y sacrificios de toros, sería un daño por parte de este grupo (los españoles), ya que permite que sus intereses como parte de su identidad cultural y religiosa estén por encima de los derechos morales del individuo (los toros).

Sin embargo, para Regan (1998, p. 256), puede permitirse la excepción en algunos casos, en que los derechos de un individuo puedan ceder ante el interés colectivo; citando nuevamente al escenario español, luego de permitirse la entrada legal de cotorras argentinas para ser vendidas como mascotas desde 1986, se llegaron a identificar para el año 2015 una invasión de más de 23.000 individuos de cotorras de la Argentina y de la cotorra de Kramer; cuya estrategia de control adoptada tanto por autoridades locales y agentes medioambientales ha sido la de cazar a las aves con balines, con la finalidad de controlar el crecimiento exponencial de la especie asilvestrada (Ansede, 07 de oct. 2019). En este caso, los derechos del individuo estarían cediendo a los derechos del grupo social, el cual, considera que tales especies estarían alterando su entorno y propagando enfermedades.

Como parte de la escuela del discurso ambiental, la teoría de la liberación o derechos de los animales, hace extensivo el deber a todos los animales sintientes, calificando la crueldad hacia los mismos como un acto inmoral, no por el hecho de considerarse un paso previo a la crueldad hacia seres humanos, al sugerir que personas insensibles con alto grado de psicopatía, perfeccionarían sus técnicas de crueldad usando a animales como primeras experiencias; es simplemente por el hecho de que los animales pueden sufrir. Por lo tanto, la sensibilidad experimentada a través del placer y el dolor por los animales, es una condición necesaria y suficiente para que sean dignos de consideración moral (Ten Have, 2010, p. 31).

Singer (2003) se opone a la discriminación basada en la pertenencia de una especie, como es el caso de la significación moral especial de los seres humanos por su capacidad de razonar, por su seguridad en sí mismo, por la posesión de sentido de justicia, el lenguaje, la autonomía, entre otras habilidades cognitivas que lo colocarían en ventaja frente a otras especies. Su oposición al especismo está basada en el hecho de que la diferencia entre especies no sería una base éticamente defendible para tener menos consideración moral por los intereses de seres sintientes frente a los intereses similares de un miembro de nuestra propia especie. Conforme su línea de pensamiento, el hecho de un ser sujeto de vida, con capacidad de sentir dolor y placer, es hecho suficiente para hacerlo digno de consideración moral; y sería inmoral infligir sufrimiento a todo ser vivo, debiéndose evaluar el sufrimiento de otras especies a la luz de nuestro propio sufrimiento (Junges, 2004, p. 25).

Con una visión más global, Taylor (2005, p. 11-16) expone que para adoptar una actitud moral por parte de un agente racional comprometido a vivir guiado por un sistema biocéntrico de principios éticos, son esenciales dos conceptos: el bienestar de una cosa viviente y el valor inherente. Para el filósofo biocentrista, lo que le hace bien a una entidad, es lo bueno y lo correcto, en tal sentido de preservar mejor su vida y bienestar; por lo tanto, merece consideración moral toda población de especies o comunidad de vida, los cuales tienen un bien propio que los agentes morales pueden preservar o dañar según sus deliberadas acciones. La idea de valor o dignidad inherente, es considerar la realización del bien como algo intrínsecamente valioso en una comunidad de vida de la tierra, sin importar a qué especie pertenezca una criatura, se le debe garantizar su bienestar, se le debe dar consideración moral simplemente en virtud de ser miembros de una comunidad de vida, siempre que esto sea afectado para bien o para mal por las acciones humanas.

Conforme Florit, Sampaio y Philippi Júnior (2019, p. 53) este modelo considera que todos los organismos individuales en cuanto son entes vivos, poseen un propósito a realizar, y perjudicarlo sería interferir en su bien propio; destacan que, en tal enfoque del biocentrismo

individualista, cada vida posee igual valor inherente. Taylor (2005, p. 15) también justifica que los agentes racionales podrían actuar de forma contraria al bien de un organismo o grupo de organismos, con la finalidad de promover el bienestar de otros, o inclusive de sí mismos, pero de igual forma, de acuerdo con el principio de consideración moral en la medida que un individuo sea una entidad de vida con su propio bien, merece consideración.

En consecuencia, la postura ética de este enfoque biocentrista, extiende la consideración moral a los seres biológicamente organizados, y no únicamente a seres provistos de sensaciones y preferencias de bienestar, es decir, organismos individuales que comparten ciertas características tales como: células, procesos funcionales, relaciones con otros organismos, ritmos propios de crecimiento y desenvolvimiento, y como seres particulares en su individualidad y singularidad (Junges, 2004, p. 26). La postura ética de Taylor se distancia de la superioridad humana frente a las otras formas de vida, a partir de la creencia de que el ser humano es miembro de la comunidad de vida de la tierra, horizontalmente ubicado en los mismos términos que las otras cosas vivas en la comunidad; constituyen elementos integrales de un sistema de interdependencia, cuya sobrevivencia y bienestar estará determinada por las relaciones entre todos los centros teleológicos de vida, siendo que, cada uno es un individuo único en la búsqueda de su propio bien a su propio modo (Florit, Sampaio & Philippi Júnior, 2019, p. 53-54)

El biocentrismo global, por su parte, conocido también como ecocentrismo; se opone radicalmente al antropocentrismo al defender su posición sin necesidad de analogías entre humanos y no humanos; distanciándose inclusive del biocentrismo moderado que habla de agentes morales y derechos individuales. Tal postura parte del conocimiento científico de la ecología, del reconocimiento de la naturaleza como un conjunto interdependiente y del lugar ocupado por el ser humano en ese conjunto; demandando la consideración moral que merecen los conjuntos sistémicos de vida como ecosistemas, biosfera, cadenas alimentares y flujos energéticos, estableciendo normas para su salvaguarda (Junges, 2004, p. 27-28).

Esta rama del biocentrismo fue concebida por Aldo Leopold en 1949 a través de su título "*A Sand County Almanac, and sketches here and there*"; quien a su vez inspiró a Holmes Rolston III y a J. Baird Callicott. Es distinguida como una postura holística al considerar que la naturaleza y todos sus componentes sean analizados en su conjunto; parte también de la creencia ontológica al negar la analogía entre la naturaleza humana y la no humana, existente en las demás ramas del campo intelectual en relación a la ética ambiental.

De acuerdo con Leopold (1949, p. 207-209), "la conservación es un estado de armonía entre el ser humano y la tierra". Sin embargo, destaca que la ética del uso de la tierra continúa

rigiéndose totalmente por el interés económico, al igual que la ética social de hace más de un siglo, y tratar de mudar eso no es suficiente únicamente con la educación sobre conservación, ya que esta no define lo correcto y lo incorrecto en relación a la ética de la tierra, no asigna ninguna obligación, ni exige sacrificio alguno y no implica una transformación en la filosofía actual de los valores. Por lo tanto, deben promoverse reglas que dicten las obligaciones de conservación más allá de las dictadas por el interés propio.

Conforme el axioma de integridad en el que se basa la ética de la tierra propuesta por el silvicultor norteamericano, el uso ético de los elementos naturales es moralmente justo, una vez que está encaminado a preservar la integridad, la estabilidad y la belleza de la comunidad biótica, que incluye tanto a los suelos, aguas, fauna, flora como a los seres humanos; reprobando la forma en como la tierra es observada como una *Commodity*, discriminada de consideración moral (Santana Gordilho, & Silva, 2016).

Leopold (1949, p. 210-211) destaca que “cuando la lógica de la historia tiene hambre de pan y entregamos una piedra, nos cuesta explicar cuánto se parece la piedra al pan”, debido a los motivos económicos con los que se tratan ciertos ecosistemas y especies, que siendo amenazadas o teniendo una finalidad estética o un valor moral para el ser humano, idean evasivas para darle importancia económica con la finalidad de protegerlos. De tal forma que, apela por derechos fundamentales como el derecho a una existencia continua, de integridad y reconocimiento de valor intrínseco como un fin en sí mismo, alegando que tanto el ser humano como la naturaleza son ecológicamente iguales (Santana Gordilho, & Silva, 2016) y en consecuencia, todas las formas de vida y ecosistemas “deben continuar como una cuestión de derecho biótico, independientemente de la presencia o ausencia de ventaja económica para el ser humano” (Leopold, 1949, p. 211).

Callicott (1989, p. 75-86) reitera los fundamentos éticos de la perspectiva de Aldo Leopold, y la defiende como uno de los conceptos más destacados en los círculos de la conservación. Partiendo del razonamiento de Leopold, en la ética de la tierra es considerado tan importante el origen de las plantas, los animales y los suelos en relación a la teoría evolutiva de Darwin y el desarrollo de la ecología, como también, los lazos de afecto entre semejantes o comunidades sociales, que favorecen los instintos de supervivencia, operar en comunidad y desarrollar el comportamiento ético (p. 98-99).

Consecuentemente para el autor, la ética surge como una respuesta biológica y descansa en sentimientos de afecto, vinculada a las comunidades, ya que es a partir de estas que evolucionaron (p. 86-87). Sin embargo, el ser humano al observar a su comunidad, ha variado su percepción con el tiempo, y de esa forma, lo que incluye en su círculo de

preocupación moral. Por ejemplo, el estratificado afecto con ciertas criaturas domesticadas, como los perros y los gatos, con los cuales muestra mayor empatía, interés y sensibilidad moral que con otras especies (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019, p. 429).

Para Callicott (1989, p. 84; 88), la comunidad biótica debe ser valorada en su conjunto en lugar de valorarse a través de las partes que la componen, como plantas y animales respondiendo como entidades individuales; promueve la bioempatía, alertando al ser humano a entender que forma parte de una comunidad biótica interdependiente, en la que están integrados al igual que el resto de las formas de vida y ecosistemas, respondiendo de forma ética mediante sentimientos de simpatía (p. 97-98).

Sostiene también, lo que denomina como precepto fundamental de la ética de la tierra de Leopold, el cual, considera que algo es correcto cuando tiende a preservar la integridad, la estabilidad y la belleza de la comunidad biótica, y si tiende a lo contrario es entonces, una acción incorrecta. Por lo tanto, de acuerdo con Kuhnen (2014), la determinación de la calidad ética o valor moral de una acción depende directamente de su efecto en las comunidades bióticas, de su contribución para el bienestar de las mismas.

La ética de la tierra se orienta hacia una visión holística del mundo, teniendo por base respetar todas las formas de vida en la tierra; cuando no se contribuye a ese bienestar, el ser humano acciona inmoralmente, no solo destruyendo el ambiente natural, también imponiendo una pérdida de valor en sí mismo, dado que forma parte de una comunidad biótica a la cual está dañando, pues la naturaleza es una unidad y cada una de las partes que la componen, no son solo una ramificación de la misma, también están constituidas por ella; por lo tanto, promover y proteger la continuidad de una comunidad de vida interdependiente, es moral y racionalmente correcto. Tal perspectiva ética en Callicott, invita a evaluar los modos de vida adoptados por el ser humano, haciendo con que sus hábitos y prácticas sean más compatibles con la continuidad de la existencia del medio ambiente natural (Kuhnen, 2014; Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019, p. 44-45).

Holmes Rolston III, desde la experiencia de la ética ambiental y la relación entre ciencia y la religión, propone una teoría del valor. En su visión, considera al valor como biogénico y no antropogénico. Los valores, según señala Rolston (2012, p. 1), surgieron conforme el interés y las preferencias humanas, que observaban a la naturaleza como un recurso. De esa forma, tal perspectiva también holística, responde a juicios de valor justificados independientemente de las apelaciones a los intereses o preferencias del ser humano, y en que la naturaleza, incluidos los organismos, los ecosistemas y los seres no vivos, puede y posee valor por derecho propio (Preston, & Ouderkirk, 2006).

Parte de la premisa común con las perspectivas de Leopold y Callicott, donde el ser humano es un componente más de una comunidad biótica, en la que cada conjunto posee el mismo grado de relevancia (Junges, 2004, p. 34). Cuestiona la posición privilegiada y sobrevalorada que ubica al ser humano en ventaja a otras formas de vida, y considera que el mismo debe comprender que forma parte de la historia evolutiva natural, como un organismo sistémico que permite la producción y expansión de formas de vida (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019, p. 44). Rolston (2012, P. 2) al igual que otros filósofos y autores, responsabiliza a la filosofía y a la teología occidental como las dominantes influencias en el pensamiento antropocéntrico del ser humano; resaltando también, que aunque la industria y la tecnología evolucionaron y el ser humano parecía distanciarse del mundo natural, el mismo surgió como foco de preocupación ética.

De acuerdo con Junges (2004, p. 34), el precepto ético según Rolston III obedece a los intereses de bienestar de una comunidad biótica, siendo que la naturaleza es una red de componentes relacionados entre sí, en la que cada uno es un anillo que forma parte de una cadena ininterrumpida de materia, energía e información en función de la estabilidad, el equilibrio y la integridad de la cadena de la vida misma, de tal modo, que lo más importante sería la configuración ecológica del ambiente, lo que permitiría la reproducción de la vida.

Conforme Preston y Ouderkirk (2006, p. 1) considera a su teoría del valor como "objetiva" en lugar de "subjetiva", ubicando el valor en partes del mundo que son independientes de la mente, en lugar de ubicarlo en apariencias, sensaciones, actitudes, etc. que son dependientes de la mente. En primer lugar, argumenta que las especies tienen su propio fin o propósito, ya que el conjunto genético es tanto una propiedad de las especies como de los organismos individuales, y por lo tanto, el logro de los objetivos genéticos de una también tiene un valor natural. En segundo lugar, argumenta que tanto los organismos, las especies, los ecosistemas como los cuerpos geológicos y astronómicos no vivos tienen un valor sistémico, en función de ser parte de una naturaleza proyectiva, donde los elementos y sistemas del mundo producen y apoyan los procesos teleológicos de la vida. De tal forma, "el valor objetivo proviene de entidades que logran algún aspecto de su *telos* o contribuyen a la producción o al apoyo de entidades que tienen un fin o propósito" (p. 2).

Al igual que la ética de la tierra en las perspectivas de Leopold (1949) y Callicott (1980), las entidades individuales están subordinadas al bienestar, la integridad y equilibrio de la comunidad biótica (Junges, 2004, p. 34). Callicott (1980, p. 327) argumenta que, en la perspectiva holística de la ética, no se otorga claramente el mismo valor moral a todos y cada una de las entidades que forman parte de la comunidad biótica, ya que el valor moral de los

individuos (incluyendo individuos humanos) es relativo, en cuanto a la apreciación particular de cada uno frente a la entidad colectiva.

Para Florit, Sampaio y Philippi Júnior (2019, p. 47) en tal enfoque holístico y sistémico, tiene mayor relevancia el equilibrio y la continuación de la vida de la comunidad biótica o ecosistemas, y por lo tanto, las vidas individuales pueden considerarse irrelevantes en el momento en que su existencia genere un efecto negativo sobre el sistema ecológico, o si no contribuyen al sistema ecológico, perderían la consideración moral en detrimento de la necesidad de mantener la integridad del todo. De modo que, no se consideraría incorrecto, que en el caso de que animales o especies individuales, amenacen el equilibrio de una comunidad biótica, se tenga en cuenta la muerte de animales individuales, humanos o no, y plantas en función de mantener el equilibrio y la continuación de la vida de la comunidad.

El antropocentrismo moderado, la teoría de la liberación y el biocentrismo comparten una misma esencia, la cual atribuye una mayor importancia al valor y a la vida individual; sus diversas preocupaciones morales se dirigen solo a entidades individuales y no a grupos ecológicos como especies, poblaciones, comunidades bióticas y ecosistemas, en cuanto el biocentrismo global o ecocentrismo, está dirigido a la integración del ecosistema y el valor de las especies, tendiendo a ser un modelo holístico. (Ten Have, 2010, p. 34; Brennan, & Lo, 2011). Frente a los diversos modelos y posturas éticas, manifiesta Callicott (1980, p. 327):

Finalmente, puede preguntarse si algo debería denominarse adecuadamente una ética que, sobre la base de una impersonal, por no decir abstracta, buena, “la integridad, estabilidad y belleza de la comunidad biótica”, permita e incluso requiera una consideración preferencial. Un procedimiento de decisión, para darle por el momento una rúbrica neutral, que prodiga un cuidado cariñoso y costoso a las grullas y lobos de hojalata, mientras que al mismo tiempo calcula las cuotas correctas para la cosecha de los patos silvestres y el urogallo no debería ser digno, no debe ser discutido por el término principio moral. Hay que admitir que los sistemas éticos modernos han considerado inviolable el principio de la igualdad de las personas. Esto es cierto, por ejemplo, de las dos principales escuelas de ética moderna, la escuela utilitaria que se remonta a Bentham y Mill, y la deontológica, que se originó con Kant .

Considerando los avances científicos sobre las cuestiones ambientales y las diversas discusiones en relación a la ética ambiental, resultaría difícil la adopción de una única postura ética. Los antropocentristas más radicales consideran inconsistente otorgar privilegios y derechos morales a criaturas incapaces de entenderlos, valorarlos o aplicarlos; además, resaltan la realidad biológica irreductible del ser humano que haría disfuncional asumir dietas vegetarianas o veganas, dado que resultan nutricionalmente deficientes (Díaz Abad, 2019). El antropocentrismo débil o moderado, cuya postura vela por la conservación de los medios

naturales en resguardo a las futuras generaciones, no ve la necesidad de desarrollar nuevas teorías no antropocéntricas, abogando por la competencia del antropocentrismo prudente, cuyos deberes morales con la naturaleza se derivan de los deberes directos hacia sus habitantes humanos (Brennan, & Lo, 2011).

Por otra parte, el biocentrismo defiende la apreciación y preservación de la naturaleza, las cosas salvajes y libres, pues cada individuo es un ser dotado de vida y por lo tanto, merecen respeto y consideración moral, haciendo valer una visión de moral religiosa derivada del animismo, que atribuye un principio vital o alma a cada ser, objeto y fenómeno de la naturaleza (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019, p. 157; Bird-David, de Castro, Hornborg, Rival, Sandstorm, Pálsson, & Ingold, 2019). No obstante, en la visión de los vegetarianos y veganos, que defienden el valor inherente en todo ser vivo como principal fundamento, se revela cierta parcialidad en cuanto al valor intrínseco en las cosas naturales, ya que el animismo no se extendería a las plantas, las cuales siendo sujetos de principio vital, no se les reconocería como poseedoras de alma; de tal manera que, en ciertas ocasiones tal valor intrínseco o visión animista abarcando a las plantas, es más considerada cuando se trata de los arboles del entorno urbano (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019).

Ciertamente, como ha sido defendido por Leopold (1949, p. 224-225), los deberes morales del *homo sapiens* para con la naturaleza y sus contenidos no humanos, son correctos una vez que estén encaminados a la preservación de su integridad y belleza. Sin embargo, las alteraciones de valores y objetivos éticos en la conciencia del colectivo son generalmente lentas (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019) pero requeridas para alcanzar deliberadamente un estado de equilibrio global mediante medidas planificadas que no estén promovidas por la casualidad o por la percepción de riesgo del ser humano (Meadows *et al.* 1972, p. 195) o por intereses privados. Valores que subyacen al biocentrismo (moderado y global), a la ética de la liberación animal y al vegetarianismo, tales como la justicia, la compasión y la sostenibilidad, son los únicos valores que permitirían el mayor equilibrio de bienestar sobre el mal (Keith, 2015).

Pese al creciente desarrollo de políticas conducidas a la preservación y uso racional de los recursos naturales (desde la Conferencia de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas en el año 2012 en Brasil), prevalece una postura de superioridad en la cultura humana en dominio sobre la naturaleza y las diversas formas de vida no humanas, como dueño exclusivo de la comunidad moral y de su noción de derecho. Brasil fue durante mucho tiempo un gran aliado de la naturaleza, siendo a partir de la década de 1990, reconocido como líder mundial al ser escenario de diversas conferencias internacionales para la protección del entorno

natural, y uno de los principales promotores de la ciencia de la sostenibilidad y la armonía con la naturaleza (Florit, Sampaio, & Philippi Júnior, 2019, p. 156).

Sin embargo, en los últimos años la temática ambiental se ha transformado en una baza usada para fines políticos, por un lado, conceptos ambientales alienados con cierto sesgo partidista como estrategia de campaña, y por otro, aquellos que alegan que la crisis ambiental es un programa de ideologización en un intento de retrasar la economía y cultura de los países desarrollados y en vías de desarrollo. Como es argumentado por Junges (2004, p. 51):

La crisis ecológica no solo significa la aparición de problemas ambientales que exigen una respuesta, sino también la necesidad de un nuevo paradigma de percepción del mundo y de la naturaleza en particular. La solución no está en los cambios que solo buscan obviar las graves consecuencias del uso de una técnica invasiva de los equilibrios homeostáticos de la naturaleza. Se necesita una mutación cultural para superar la visión reductiva y lograr un enfoque más global de la naturaleza. Es la transición de un reduccionismo científico-metodológico a una cultura sistémica del medio ambiente.

Ciertamente, es necesario modificar la visión reduccionista del ser humano sobre el mundo y la naturaleza que lo componen; necesario parar de utilizar la crisis ecológica como una justificativa de nuestras posturas políticas, culturales y religiosas, ya que, de esa forma se estaría simplificando también, el interés y la consideración moral de la comunidad biótica por parte de los agentes morales. De acuerdo con Florit, Sampaio y Philippi Júnior (2019, p. 156), la ética ambiental no es estática, ha venido evolucionando a medida que la sociedad expande las fronteras de su mente gracias a los diversos conocimientos disponibles; y la ciencia juega un papel importante en la determinación de los valores éticos de los agentes morales.

Evidentemente, como destacan los autores, se deben evaluar los canales de transmisión de tales conocimientos, los cuales, son divulgados en su mayoría a través de diversos medios secundarios de comunicación científica, que en ocasiones llegan a desvirtuar la calidad de la información, reverberando en la sociedad y formando opinión pública.

### **2.2.3 Responsabilidad Ético-ambiental del Profesional Contable**

El comportamiento humano está fuertemente influenciado por condiciones ambientales, así como por la información adicional que reciben durante su desarrollo y capacitación (Santos, & Jesus, 2015). Por lo tanto, el drama ambiental que atraviesa el planeta en la actualidad impactará al profesional contable y su desempeño, de la misma forma que afecta a todos y cada uno de los habitantes del planeta. En vista a ello, se deben establecer

principios y normas de conducta que puedan contribuir de manera efectiva en la preservación del valor intrínseco de la naturaleza y sus contenidos no humanos.

El ejercicio profesional del contador se desenvuelve entre diversos campos de actuación y en cada uno de ellos debe asumir la responsabilidad ante los usuarios de la información contable; en primer lugar, por ser los responsables de la emisión de información, y en segundo lugar, porque tal información será la base para el proceso de toma de decisiones, y consecuentemente, antes las decisiones ambientales.

Para Kraemer (2015) el profesional de la contabilidad juega un papel fundamental en esta perspectiva; en principio porque desde la disposición y habilidades de estos profesionales depende elaborar un modelo adecuado para cooperar con la preservación ambiental; alentar a las empresas a implementar una gestión ambiental que pueda generar datos contables confiables e inteligibles, además de crear sistemas y métodos para medir tales elementos y mostrar las ventajas de estas acciones, promoviendo la prosperidad de las sociedades, la valorización del ser humano y la satisfacción de las necesidades del entorno natural. En este sentido, los afectados por la información contable reclaman del ejercicio profesional de la contabilidad un comportamiento más saludable en armonía con la preservación ambiental.

En Brasil, el órgano encargado de emitir normas técnicas alineadas al desempeño de la profesión contable es el Consejo Federal de Contabilidad, y junto a los Consejos Regionales de Contabilidad, inspecciona el ejercicio de la profesión, entendiendo así a los profesionales calificados como contadores y técnicos contables (Brasil, 2010). Además de las normas técnicas, también establece los deberes, prohibiciones y permisibilidades a las que están sujetos los profesionales contables, materializadas a través del Código de Ética Profesional del Contador (Brasil, 2019); el mismo establece los principios que guían la conducta del profesional contable al ejercer sus actividades y en asuntos relacionados con la profesión y la clase, en virtud del óptimo desempeño.

De la misma manera, ante la necesidad de acrecentar la confiabilidad, objetividad y relevancia en la información contable, el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), es el órgano responsable por la aprobación y adopción - previa revisión e interpretación - de las Normas Internacionales de Información Financiera (en inglés, IFRS) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés, IASB). Tal órgano fue creado por medio de la Resolución CFC No. 1,055/05 emitida por el Consejo Federal de Contabilidad, en asociación con otras entidades (ABRASCA, BOVESPA, IBRACON, APIMEC NACIONAL Y FIPECAFI), y tiene por objetivo:

El estudio, preparación y emisión de documentos técnicos sobre procedimientos contables y la difusión de información de esta naturaleza, para permitir la emisión de normas por parte de la autoridad reguladora brasileña, con el objetivo de centralizar y estandarizar su proceso de producción, siempre teniendo en cuenta la convergencia de la contabilidad brasileña con los estándares internacionales (CPC, 2019).

Es así que tal órgano nace de la necesidad de la convergencia de las normas contables internacionales, permitiendo a su vez, la reducción de riesgos y costos en análisis y decisiones en las inversiones internacionales; la reducción de costos en la preparación de los informes contables y la reducción de costos de capital; de esta manera, existe mayor centralización en la emisión de normas de la misma naturaleza y mayor facilidad de comunicación internacional, eliminando las barreras al acceso de las empresas brasileñas a los mercados internacionales (Brasil, 2005).

La profesión contable en Brasil presenta una estructura normativa bastante amplia y organizada, y a pesar que no existe un Pronunciamiento Contable que trate de forma exclusiva la gestión ambiental, cuenta con importantes instrumentos que sirven de base para la capacitación de temas sociales y ambientales; entre ellas, el Pronunciamiento Técnico CPC 25 “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”, y CPC 26 “Presentación de los estados financieros” (Fonseca, Souza, & Dalfior, 2016) y el Manual de Contabilidad Societaria, el cual es un libro didáctico muy utilizado en los cursos de ciencias contables de las Universidades brasileñas.

Mediante la Resolución n° 1.003/04, el Consejo Federal de Contabilidad también aprobó la Norma Brasileña NBC T-15, vigente desde el 1° de enero del año 2006, dirigida a todas las organizaciones de iniciativa privada y del tercer sector que “desean” demostrar su responsabilidad social y ambiental. La misma “establece procedimientos para divulgar información de naturaleza social y ambiental, con el objetivo de demostrar a la sociedad la participación y responsabilidad social de la entidad”; de esa forma, se deben seguir la directrices establecidas en ella, demostrando la información de carácter social y ambiental, y divulgadas como información complementaria a los estados financieros, traducido como “Balance Social” y que no debe ser confundido con las notas explicativas (Brasil, 2004).

La Comisión de Valores Mobiliarios, establece normas sobre el informe de la administración, y a título de recomendación y ejemplo, mediante la norma “Opinión de Orientación n° 15, de 28 de diciembre de 1987” establece criterios que deben ser evidenciados en conjunto con los estados financieros, entre los cuales destaca la protección al medioambiente, mediante la descripción y finalidad de las inversiones realizadas y el monto invertido en su gestión ambiental (Brasil, 1987).

De la misma manera, existe una importante base legal en el país que promueve la educación ambiental y la protección del entorno natural; y que también responsabilizan a los infractores de actividades perjudiciales a la naturaleza, mediante sanciones penales y administrativas. Las más relevantes se destacan a continuación.

La Constitución Federal de 1988, la cual dedica el capítulo VI exclusivamente al “medio ambiente”, establece en el artículo 225° el derecho de todos los ciudadanos a un ecosistema equilibrado a través de la preservación y recuperación del “medio ambiente” y a favor de la calidad de vida de las futuras generaciones; y para conseguirlo, promueve la educación ambiental en todos los niveles educativos y conciencia pública. En sus incisos 2°, 3° y 4° obliga a los responsables de la degradación ambiental - sean estas personas físicas o jurídicas - a recuperar el entorno natural dañado, a responder con sanciones penales y administrativas por actividades perjudiciales al “medio ambiente”, incluyendo la explotación de la selva amazónica brasileña, el bosque atlántico, la Serra del Mar, el Pantanal *Mato-Grossense* y la zona costera, considerados patrimonio nacional (Brasil, 1988).

En cuanto a la educación ambiental, cabe mencionar la Ley n° 9.795 de 27 de abril de 1999; la cual, con base en los arts. 205° y 225° de la Constitución Federal, se garantiza la educación de la dimensión ambiental en todos los niveles educativos y el compromiso de la sociedad en la conservación y recuperación del medioambiente (Brasil, 1999). La Ley n° 10.861 de 14 de abril de 2004, instituye sobre la evaluación de las instituciones de educación superior identificar su perfil y el significado de su desempeño, a través de sus actividades, entre las cuales se incluye la responsabilidad social de la misma en relación a la defensa del medioambiente (Brasil, 2004a; art. 3°, inciso III).

Por otra parte, la Ley 6.938 de 31 de agosto de 1981 sobre la *Política Nacional del Medio Ambiente*, fue la primera ley federal en tratar la temática ambiental en su conjunto, y tiene como objetivo preservar, mejorar y recuperar la calidad ambiental propicia para la vida, exigiendo licencia y regulando el uso adecuado de los recursos ambientales y penalizando a los infractores responsables de daños ambientales independientemente de culpa dolosa o accidental (Brasil, 1981). Por último, la ley n° 9.605 de 12 de febrero de 1998 - también instituida con el propósito de penalizar delitos ambientales - establece sanciones penales y administrativas derivadas de tales conductas y actividades perjudiciales al entorno natural y otorga mecanismos para punir a las personas jurídicas por delitos ambientales cometidos.

En cuanto al concepto de naturaleza y medio ambiente; la primera, entendida como un sistema holístico que comprende tanto el mundo no vivo como el mundo vivo, abarcando a todas las especies incluyendo el ser humano. Este último es la especie con la capacidad de

pensar y comprender a la naturaleza; al mismo tiempo ha transformado su entorno, conocido como la naturaleza a través de su uso, en el sentido de su organización en sistemas sociales, cuya relación con la naturaleza ha sido por medio de la búsqueda de alimentos y materiales para su uso, y por lo tanto, derivada en diferentes sistemas económicos. A través del estudio sistemático de la naturaleza y la acumulación de conocimiento sobre su propia especie, ha construido su entorno, conocido como medio ambiente humano, diferente al de las demás especies que no constituyen exactamente los mismos elementos de la naturaleza del medio ambiente humano (Dulley, 2004).

La visión del término medio ambiente se ve reflejado en el lenguaje como un contenido más tecnocrático que social o simbólico, y surge en medio de la emergencia ambiental concomitantemente al proceso de globalización. Por lo tanto, el concepto de naturaleza, desde las interpretaciones cosmológicas del mundo, va perdiendo poder como mito, como metafísica justificadora y como tradición incuestionada (Vargas, 2005; Habermas, Redondo, & Garrido, 1984, p. 78). De esta forma, el medio ambiente se traduce como el conjunto de condiciones constituidas por elementos naturales, económicos, sociales, culturales y sintéticos que se interrelacionan con el ser humano y son transformadas por este.

El medio ambiente es entendido entonces, como un conjunto de sistemas que se integran e interactúan, formando el mundo que nos rodea, el cual comprende los medios naturales, económicos y sociales; por consiguiente, analizado como un tema multidisciplinario en el que todas las ciencias deben considerarlo como un objeto de estudios y debates, incluyendo las Ciencias de la Contabilidad (Gonçalves, & de Oliveira, 2017).

La rama de contabilidad que estudia el registro y la divulgación de los impactos ambientales, se le denomina generalmente Contabilidad Ambiental. La misma, cumple con postulados básicos como entidad y continuidad, y estudia el patrimonio ambiental (activos, derechos y obligaciones ambientales) de las organizaciones, con el objetivo de proporcionar información fidedigna sobre los eventos ambientales que causan cambios en la situación patrimonial (Varelo, Peter, Machado, & Gomes, 2013). Es por lo tanto, el ramo de la contabilidad que abarca la responsabilidad ambiental de las organizaciones, producto de la preocupación global sobre la degradación de la naturaleza. Cumple con la finalidad de identificar, medir y evidenciar los hechos contables relacionados con la protección, recuperación y preservación de la naturaleza, para determinar la situación patrimonial de la organización de forma confiable (Feil *et. al*, 2017).

Surge en auxilio de los profesionales contables para el desarrollo de herramientas destinadas a interactuar con el medioambiente; y exponer en términos económicos las

acciones tomadas por las compañías para medir su patrimonio ambiental, brindando a los usuarios interesados, información económica y financiera sobre la protección, preservación y recuperación del medioambiente, y proporcionar informes que ayudan en el proceso de toma de decisiones de la empresa sobre su gestión ambiental (Veroneze *et. al*, 2016).

Conforme registrado por Varelo *et. al* (2013), la contabilidad ambiental es una disciplina que ha tenido bastante destaque en Brasil en los últimos años, siendo notorio a través de libros, artículos y publicaciones en congresos y revistas. La misma, tiene significados y usos que abarcan la contabilidad nacional (medida macroeconómica centrada en las cuentas nacionales), la contabilidad financiera (centrada en el usuario externo) y la Contabilidad gerencial (centrada en usuarios internos); estas dos últimas presentan implicaciones debido a la inclusión de la agenda ambiental en la contabilidad de la empresa, así como en los sistemas de información de la contabilidad, mencionadas a continuación:

Cuadro 1. Inclusión de la Agenda Ambiental en Contabilidad

Contabilidad Financiera	Valoración de pasivos, contingencias y provisiones medioambientales
	Divulgación de los principales elementos de costo, por ejemplo, tratamiento de residuos y eliminación de efluentes.
	Inclusión de aspectos relacionados con el desempeño ambiental en los informes anuales.
	Impacto de la información ambiental en la relación con bancos, gestores de fondos y compañías de seguros.
Contabilidad Gerencial	Plan de negocios incluyendo costos, ítems de capital y revisión de proyecciones, considerando aspectos ambientales.
	Evaluación de la relación costo x beneficio de las inversiones ambientales.
	Análisis de costo x efectividad de la implementación de programas ambientales
	Elaboración de informes de desempeño ambiental.
Sistemas de Información Contable	Cambios en los sistemas de información de gestión, para incluir informes centrados en aspectos ambientales.
	Cambios en los sistemas de información financiera, para incluir aspectos ambientales.

Fuente: Gray y Bebbington (2001, p. 9.; *apud* Varelo *et. al*, 2013)

Aún con Varelo *et. al* (2013) la agenda ambiental relaciona la Contabilidad para usuarios externos, mediante la medición y divulgación de activos y pasivos ambientales; la Contabilidad para usuarios internos, al incluir la agenda ambiental desde la planificación hasta los informes de desempeño; en cuanto a los sistemas de información contable, los cambios se refieren a la inclusión de información en los informes financieros y de gestión. Para los mismos autores, tal desglose de paradigmas en la ciencia contable, ha ido incorporando el desarrollo social y ambiental en la actuación de la profesión; valorando y controlando los recursos ambientales que implican algún costo, inversión o gasto para la organización y

evidenciando los resultados de la gestión, disponibles mediante instrumentos de presentación de información que atienden a las demandas sociales.

Una vez que la responsabilidad ambiental fue objetivo de preocupación y análisis de la profesión en Brasil, se hizo esencial la inclusión de la contabilidad ambiental en el plan de estudios del curso de ciencias contables, necesario para la mudanza de cultura y actitudes en relación al entorno natural. Tal inclusión comenzó pasadas dos décadas de la promulgación de la Constitución Federal de 1988 que incentiva la educación ambiental en todos los niveles educativos; aún así, la disciplina mencionada era poco ofertada en la mayoría de las instituciones de educación superior del país (Weizenmann, 2011).

Un estudio de 2006 identificó que el 9.8% de las universidades brasileñas ofrecían la disciplina de la contabilidad ambiental, un porcentaje poco representativo frente al número de instituciones de educación superior establecidas en el país (Calixto, 2006). El número de cursos de ciencias contables en Brasil totalizaban para el año 2011, 906 cursos según datos del Ministerio de Educación. En otro estudio del año 2013, con una muestra de 270 instituciones, apenas el 27% de las instituciones de educación superior, incluían la disciplina de contabilidad ambiental en el plan de estudios, y obligatoria en la estructura curricular en el 80% de tales instituciones (Varelo *et. al*, 2013).

En otro enfoque, el nivel de conocimiento sobre contabilidad ambiental de profesionales contables, se ha mostrado también de forma limitada. Un estudio de 2011 sobre el nivel de conocimiento de la disciplina en la Grande Florianópolis, identificó que el 71.64% de los profesionales contables no tenían un nivel de conocimiento satisfactorio sobre el tema, 21.65% lo conocían de forma regular y solo el 6.71% tenían un conocimiento satisfactorio sobre Contabilidad Ambiental (Martendal, Vieira, Uhlmann, & Pfitscher, 2012).

De la misma forma ha sido identificado en estudios recientes de diferentes regiones del país con muestras pequeñas de estudiantes, profesores y profesionales en ejercicio, el conocimiento restringido de temas que engloban a la contabilidad ambiental como activos, pasivos, gastos y costos ambientales; balance social como instrumento de información social y ambiental; legislaciones ambientales (Ley de crimen ambiental, ley de política nacional del medioambiente, entre otras); relato de impacto ambiental y la Norma de Certificación Ambiental-ISO 14000; también, la falta de oferta de la disciplina en algunos cursos del país se hace presente, y el desconocimiento de algunos profesionales que indicaran no ser el papel de un contador (Feil *et. al*, 2017; Ribeiro, 2018; Nobre, 2018; Melo, 2019; Galvão, De Lima, & Dos Santos, 2019; Da Silva, Correia, & Gomes Filho, 2020).

La responsabilidad social y ambiental ha sido un factor clave para la gestión empresarial. Para Gonçalves y Oliveira (2017) la preocupación por los problemas ambientales continua en la agenda de las organizaciones tanto en términos de responsabilidad social y gestión ambiental como en sostenibilidad, activos y pasivos legales, haciendo que las mismas respeten los recursos ambientales que necesitan para continuar fabricando sus productos o servicios y obtener ganancias.

Por otra parte, las razones que llevarían a limitar la información ambiental (fundamentalmente datos sobre contingencias), atiende al posible uso de los datos usados de forma negativa en contra de la imagen de la organización, sobre todo en una demanda, puede llevar a que los consumidores e inversionistas rechacen el comportamiento de la empresa, derivando en la posibilidad de que parte de la información pueda afectar el valor de los activos; por lo tanto, la perspectiva al incrementar la información por parte de las organizaciones sugiere que las empresas con mejores divulgaciones de gestión ambiental experimentarán una disminución menor en el valor de los accionistas en respuesta al desastre ambiental (Scavone, 2005, p. 73; De Souza, Tarifa, & Panhoca, 2019).

Las informaciones de gestión ambiental divulgadas de forma voluntaria suelen representar un intento de manipular y gestionar las impresiones transmitidas a los interesados por la información contable; lo que supone que malos gestores ambientales ofrecen mayor divulgación ambiental que los mejores gestores, para crear impresiones y denotar preocupación ambiental (De Souza, Tarifa, & Panhoca, 2019).

En cuanto a la responsabilidad social y ambiental del profesional contable, estará determinada por su nivel de instrucción y participación en los procesos de determinación de gestión ambiental, y en que son incluidos en los sistemas contables. Por lo tanto, se deben aprovechar los instrumentos de responsabilidad social y ambiental disponibles; las leyes, normativas, decretos y demás instrumentos legales que hacen referencia al tema, es también responsabilidad del profesional, y no únicamente los instrumentos que atienden a la contabilidad tradicional, de tal manera se ofrece un óptimo desempeño de la profesión en virtud de su rol ante los hechos sociales y ambientales.

En consecuencia, se garantizaría la ética profesional en relación con la naturaleza y sus contenidos no humanos, cuyo ejercicio de la profesión presentaría de forma explícita la información contable atendiendo a pretensiones de validez (verdad preposicional, rectitud normativa, veracidad expresiva e inteligibilidad).

### 3 BASE METODOLÓGICA

El marco metodológico en un trabajo de investigación nos permite conocer los procedimientos y estrategias a seguir para alcanzar los objetivos propuestos. La investigación es un proceso formal, sistemático e intensivo, el cual, con uso del método científico, es orientado a entender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento sustentándose en información relevante y confiable; por lo tanto, no significa en la mera búsqueda de la verdad y sí, en una indagación prolongada, intensiva e intencionada, es decir, constituye un método de pensamiento crítico (Tamayo, 2004; p. 37-38).

Según Baena (2017, p. 31) la ciencia solo existe una vez que los conocimientos son ordenados y sistematizados. En ese sentido, de acuerdo con la autora, la metodología ejerce el papel de ordenar tales conocimientos apoyándose en los métodos, traducidos como los caminos del pensamiento, y estos en las técnicas como los pasos para transitar por tales caminos hacia la realidad.

De acuerdo con Machado (2018), la metodología de investigación es definida en función del posicionamiento del investigador en relación a la realidad empírica enfocada y el marco teórico elaborado; de manera que, tal posicionamiento denota un sesgo que es estructurado por procedimientos previamente establecidos y legitimados, tanto por la comunidad científica como por otros argumentos de sólida relevancia.

En este capítulo es presentada la delimitación metodológica aplicada para el desarrollo del presente trabajo; el mismo, busca indagar en el pensamiento crítico en relación a la realidad de la problemática ambiental y la responsabilidad ética del profesional contable brasileño, una vez que este, ejerce influencia en los sistemas contables y sobre cuánto hace que la información en torno a las empresas privadas e instituciones públicas sea inteligible.

#### 3.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

Este trabajo se enmarca dentro de las características de la investigación cualitativa, mediante metodología de revisión bibliográfica. Para Maxwell (2019, p. XV), la fortaleza de la investigación cualitativa se deriva de su enfoque hacia el mundo, del enfoque inductivo, de su orientación hacia las personas, situaciones y acontecimientos, de los procesos que los conectan entre sí, y del énfasis en las descripciones. La misma, ayuda en la comprensión de los sentidos desde las perspectivas de las personas en estudio y de cómo tales perspectivas son definidas por sus contextos físicos, sociales y culturales, a la par que contribuyen a la

definición de esos contextos, comprende además, los procesos involucrados en el mantenimiento o modificación de tales fenómenos y relaciones. Por lo tanto, posee como objetivo el anclaje a datos textuales o visuales en lugar de datos numéricos, y el logro de una comprensión particular en vez de generalizaciones entre personas y situaciones (p. XIV) .

Por otra parte, de acuerdo con Guirao Goris (2015), aunque la revisión bibliográfica es considerada como la base de toda investigación, es también una importante herramienta que sirve para informar y desarrollar la práctica e invitar a la discusión en un trabajo académico.

Para Martins y Theóphilo (2016) la investigación bibliográfica es una estrategia indispensable para direccionar cualquier tipo de pesquisa científica; la misma busca conocer, analizar y explicar un asunto, tema o problema apoyándose en referencias publicadas de libros, periódicos, revistas, páginas web, entre otras herramientas. Es un estudio detallado, selectivo y crítico, que desde diferentes perspectivas o paradigmas, integra la información esencial de referencias ya disponibles, accesibles y publicadas actualmente (Guirao Goris, 2015; Jesson, & Lacey, 2006).

Por lo tanto, el proceso de llevar a cabo una revisión bibliográfica es parte integral de una investigación. Tal estrategia le suma relevancia e importancia al tema de investigación, asegurando su originalidad y apuntando a la construcción de la plataforma teórica; permitiendo que otros investigadores consulten las fuentes bibliográficas citadas, pudiendo entender y/o continuar el trabajo realizado (Martins, & Theóphilo, 2016; Gómez-Luna, Fernando-Navas, Aponte-Mayor, & Betancourt-Buitrago, 2014).

Guirao Goris (2015) destaca que la finalidad de la revisión bibliográfica no radica únicamente en hacer investigación y sí, en inspirar y generar nuevas ideas con base en las lagunas de los conocimientos actuales que aún necesitan ser exploradas; también ejerce gran influencia en la evaluación de las prácticas vigentes a nivel político y asistencial. Es de gran ventaja al momento de comprender sobre un determinado tema, brindando una visión global de todas las discusiones en relación a tal tema, y también, “facilita el desarrollo de marcos teóricos a través de la exploración y la evaluación crítica de los conocimientos existentes”.

En consecuencia, este trabajo de investigación busca establecer una reflexión en relación a la postura ética ambiental de la profesión contable en Brasil, apoyándose en los recursos analíticos de la Teoría Ética del Discurso y Acción Comunicativa de Jürgen Habermas. De esa forma, con la finalidad de hacer frente a la problemática expuesta en el trabajo, se optó por el tipo de revisión bibliográfica que conjuga los atributos de la revisión narrativa conjuntamente con la revisión crítica de literatura.

## 3.2 BASES METODOLÓGICAS

Como fue indicado, la revisión de la literatura permite comprender un tema o área en particular. Definida como un estudio selectivo, detallado y también crítico, tiene por objetivo examinar la bibliografía ya publicada (Zillmer, & Díaz-Medina, 2018). Existen varios tipos de revisiones de literatura; entre las más destacadas cabe mencionar a la revisión sistemática, la narrativa, el análisis conceptual, la revisión integradora, el meta-análisis, la revisión sistematizada, la revisión de mapeo, la revisión crítica de literatura, entre otras, con características, objetivos y potencialidades particulares (Jesson & Lacey, 2006). Como bases metodológicas de este trabajo, se consideraron la revisión narrativa y la revisión crítica de literatura, y a continuación, es presentado el cuerpo conceptual de las mismas.

### 3.2.1 Revisión narrativa

Para Guirao Goris (2015) la revisión narrativa es sustancial para la ciencia y las diferentes disciplinas; la misma, ha tenido varias denominaciones tales como estándar, descriptiva, tradicional o narrativa; pero generalmente cumple con el objetivo de identificar, analizar, valorar e interpretar ampliamente el marco teórico sobre un determinado tema, considerando múltiples factores desde el punto de vista teórico y de contexto (Zillmer, & Díaz-Medina, 2018).

Son vastas producciones bibliográficas, esenciales al momento de describir y discutir el estado de arte o campo de conocimiento de un tema en particular (Rother, 2007); proporcionando una síntesis de lo conocido sobre el tema a partir de producciones anteriores, identificando los contenidos que se presentan de forma iterativa, las brechas u omisiones existentes en tales contenidos, para señalar nuevas perspectivas con el ánimo de consolidar un área de conocimiento (Vosgerau, & Romanowski, 2014; Grant, & Booth, 2009).

Tales producciones son generalmente compuestas de introducción, desarrollo, comentarios y referencias; todo un cuerpo teórico dividido en secciones con títulos y subtítulos, definidos por el autor conforme el tema y su enfoque crítico (Rother, 2007).

La Revisión Narrativa ha sido objeto de diversas críticas, ya que a diferencia de otras revisiones, como la sistemática que se apoya en pautas explícitas y metódicas para identificar, seleccionar y examinar los estudios de forma crítica (Rother, 2007), en la narrativa por su parte, no se reconocen pautas o métodos previamente definidos (Ferrari, 2015). Usualmente no tiene una metodología que permita la reproducción de datos, ni considera evidencias y

respuestas cuantitativas a preguntas específicas; tampoco suele detallar las estrategias de búsqueda de los estudios incluidos; por lo tanto, resulta más susceptible a la imprecisión y al sesgo, ya que a menudo suelen omitirse gran parte de estudios seleccionados en relación al tema tratado, derivando en conclusiones e interpretaciones desorientadas o subjetivas por parte del autor (Lozano, 2005).

Sin embargo, para Zillmer y Díaz-Medina (2018) no hay que enfocarse en las limitaciones, ya que es una estrategia que facilita la comprensión de un determinado tema al describirlo con amplitud; y aunque generalmente no suele detallarse la metodología de selección y análisis de información, no significa que no exista. Además, brinda la posibilidad de que el autor al no poseer previos conocimientos sobre el asunto, desarrolle cierto grado de experticia gracias a la revisión, destacando las ideas, métodos y subtemas que han recibido mayor atención, como también las que menos énfasis han tenido en la literatura seleccionada, ofreciendo una perspectiva clara sobre el tema (Vosgerau, & Romanowski, 2014).

Por lo tanto, la revisión narrativa tiene fundamentación teórica y/o de contexto, permitiendo la inclusión de diferentes tipos de información, considerando diversas fuentes desde artículos en una determinada revista, tesis y disertaciones, de una amplia base de datos, - como Capes o Google Scholar por ejemplo - o también restringidas a una o más revistas científicas o combinación de ambas; exige también de la reflexión y de la habilidad crítica del investigador (Zillmer, & Díaz-Medina, 2018; Vosgerau & Romanowski, 2014). Para asegurar su calidad puede adoptar las pautas metodológicas de otros tipos de revisiones con el objeto de reducir el sesgo en la selección de artículos para la revisión y emplear una estrategia efectiva de investigación bibliográfica (Ferrari, 2015).

### **3.2.2 Narrativa Crítica de la Literatura**

Conforme el Diccionario de la Real Academia Española (RAE, 2014) la acción de “Revisar” consiste en ver algo con atención y cuidado, y someterlo a evaluación para corregirlo, enmendarlo o repararlo; en cuanto al término de “Criticar”, lo define como la acción de analizar algo de forma detallada y valorada según los criterios propios de la materia que trata. Se puede inferir entonces, que la revisión crítica, consiste en analizar la información seleccionada pormenorizadamente con opinión crítica.

La calidad de una revisión de la literatura está basada en la selección ecuánime de referencias, comparando y contrastando las ideas con pensamiento crítico, sin limitarse a la simple descripción de material bibliográfico, de manera tal, que sea posible identificar las

brechas y sesgos existentes en relación a un tema en específico; por lo tanto, la revisión crítica de literatura, también denominada resumen estructurado y comentado (Fernández, Hidalgo, & Torres, 2004), agregará al trabajo de investigación, una evaluación efectiva, analítica y original sobre la temática estudiada (Jesson, & Lacey, 2006).

Para Cano y Oliva (2007) no está definida una forma única y totalmente auténtica de analizar críticamente la bibliografía publicada de una área de conocimiento. El trabajo de revisión crítica generalmente presenta, analiza y sintetiza la evidencia científica de diversas fuentes (Grant, & Booth, 2009) y ofrece la ventaja de aproximar hallazgos de gran relevancia para el área de conocimiento tratada, minimizando la engorrosa tarea de revisar grandes cantidades de información al interesado en la materia (Toro, & Moreno, 2000).

Además de la capacidad para llegar a un nivel de crítica adecuado, se necesita también el conocimiento y experticia para observar y entender las fuentes de conocimiento seleccionadas con objetividad y juicio (Cano, & Oliva, 2007). Al ser la revisión una investigación documental que utiliza fuentes secundarias existentes, debe presentarse en todos los casos, dentro del contexto de la literatura disponible, inclusive en el contexto de la investigación propuesta (Jesson, & Lacey, 2006) a fin de argumentar sobre la necesidad de estudios adicionales sobre el tema. En consecuencia, busca identificar los elementos más significativos del campo de conocimiento, mediante síntesis típicamente narrativa, conceptual o cronológica, abarcando más que una mera descripción al incluir un grado de análisis e innovación conceptual (Grant, & Booth, 2009).

La selección de estudios debe cumplir criterios de calidad y pertinencia, usando diversas fuentes de investigación para evitar que exista un sesgo intencional del estudio y estar basado en una única perspectiva (Toro, & Moreno, 2000; Jesson, & Lacey, 2006). Para ello, es necesario aplicar una metodología científica que defina el problema de forma precisa, cuya cuestión problema sea contestable; y una vez definida la misma, debe aplicarse una estrategia de búsqueda en fuentes de información apropiadas; para finalmente analizar y resumir críticamente la información encontrada (Manterola, & Otzen, 2014).

La era digital ha facilitado tal acceso a las fuentes de información, aunque no siempre pueden ser de provecho para el propósito del estudio. De acuerdo con Jesson y Lacey (2006) será posible identificar un sinnúmero de información una vez iniciada la fase de búsqueda de la misma; abarcando generalmente libros académicos y artículos de revistas. Según Manterola y Otzen (2014) para la selección de trabajos útiles al propósito del estudio pretendido, deben considerarse ciertas interrogantes en relación al artículo a evaluar, tales como: “¿Sirve para responder a mi pregunta?, ¿otorga datos para buscar una respuesta a mi pregunta?, ¿menciona

qué métodos usar para responder mi pregunta?, ¿informa sobre la respuesta que se dio a mi pregunta en otras condiciones?”.

Para evitar el sesgo intencional en la revisión de la literatura, Jesson y Lacey (2006) recomiendan agregar posturas teóricas opuestas disponibles en una amplia gama de información, por lo tanto, para los autores no es apropiado depender exclusivamente de los medios electrónicos, debiendo consultar también los medios tradicionales como periódicos, artículos de revistas de negocios, documentos de política e informes; ya que, al hacer una búsqueda manual en tales medios tradicionales podrían obtenerse nuevas ideas, identificar nuevos conceptos, teorías y autores, inclusive por medio de “literatura gris”, como informes de investigación que no son de dominio público.

Este trabajo de investigación combina la Revisión Narrativa y la Revisión Crítica en una única metodología denominada Narrativa Crítica de la Literatura, la cual permitiría, además de describir el estado del arte del área temática, la valoración crítica de la información seleccionada, identificando las lagunas, contrariedades, omisiones y fortalezas existentes, permitiéndole al autor dar su punto de vista a la luz de lo que ya conoce sobre el tema y lo estudiado de los textos relacionados.

La información a valorar mediante la metodología propuesta, es también contrastada a la luz de la teoría ética del discurso y acción comunicativa de Habermas, en garantía de que la comunicación presenta implícita y simétricamente la verdad, la sinceridad, la legitimidad y la inteligibilidad en una situación de habla ideal (Machado, 2018).

En términos de metodología, tanto la revisión narrativa como la revisión crítica comparten el carácter documental, ya que se requiera o no una revisión formal de la literatura, se estaría examinando la información existente y con cierto grado de permanencia (Guirao Goris, 2015). Asimismo, aunque las mismas son orientadas a identificar la literatura disponible sobre un tema, no suelen especificar las estrategias de búsqueda, selección y síntesis de los estudios incluidos, sentenciando el trabajo a posibles errores y sesgos en caso de excluirse parte de la evidencia existente (Grant, & Booth, 2009; Lozano, 2015).

No obstante, para garantizar la calidad de la etapa de revisión es recomendable la identificación y estudio de una amplia gama de información incluyendo los detalles de la estrategia de búsqueda, palabras claves utilizadas y otros detalles, con la finalidad de que el lector juzgue el alcance de la revisión, y de cuán apropiada es la misma respecto a su propósito (Jesson, & Lacey 2006; Toro, & Moreno, 2000).

Para Grant y Booth, (2009) la revisión narrativa o revisión de la literatura, implica en un proceso de revisión que describe el material publicado que a su vez proporciona un

examen del cuerpo de conocimientos actual o reciente, sintetizándolos para hacer un análisis de su contribución o valor. Sin embargo, de acuerdo con Jesson y Lacey (2006), la calidad de una revisión dependerá de la comparación crítica de tal cuerpo de conocimientos y no únicamente del carácter descriptivo, por lo tanto, deberá contrastar las ideas y evidencias con la finalidad de identificar sesgos, brechas y omisiones.

Como ya fue indicado, para la finalidad de este trabajo se optó por la metodología denominada Narrativa Crítica de la Literatura como la revisión bibliográfica que integra las características de la revisión narrativa y revisión crítica de la literatura. Por consiguiente, se define Narrativa Crítica de la Literatura como la búsqueda y selección justa de información existente sobre un tema en particular para describir, analizar y valorar críticamente y con fundamentos las ideas y evidencias expuestas, resumidas en temas mediante síntesis narrativa, destacando partes significativas e identificando omisiones, tendencias, debilidades y fortalezas para una mayor comprensión del campo de conocimiento.

Es importante una revisión bien estructurada, ya que es mucho más fácil de escribir y de entender. No obstante, el autor tiene la libertad para desarrollar una estructura apropiada del tema propuesto, y el tipo y cantidad de información a incluir (Jesson, & Lacey, 2006).

La metodología de búsqueda de literatura se está convirtiendo en una sección obligatoria de toda revisión de literatura y no únicamente de las revisiones sistemáticas y metaanálisis; pudiendo incluir una noción sobre datos no publicados, generalmente presentados en forma de resúmenes de congresos (Gasparyan, Ayvazyan, Blackmore, & Kitas, 2011). Por lo tanto, es de suma importancia detallar los pasos y criterios de selección del material seleccionado y las bases de datos de donde fueron extraídos tales materiales.

Al conjugar los pasos para escribir una Narrativa Crítica conforme la literatura consultada (Gasparyan *et. al*, 2011; Jesson, & Lacey, 2009; Grant, & Booth, 2009; Guirao Goris, 2015), tenemos las siguientes fases:

1. Definir el tópico, su alcance y construir un título sencillo y atractivo acorde al tema, de ser posible con un máximo de 15 palabras;
2. Introducir la importancia y objetivos del tema;
3. Por medio de términos de búsqueda específicos, recopilar la información de fuentes de catálogos de bibliotecas y bases de datos;
4. Analizar y organizar las fuentes, agrupándolas por evidencias y datos similares, sintetizando la información en tablas y figuras;

5. Resumir y evaluar la calidad de la información presentándola en conceptos, temas e ideas mediante síntesis típicamente narrativa, conceptual o cronológica; mostrando hasta dónde llega la literatura existente respecto a la pregunta de investigación, destacando las lagunas de conocimiento, las omisiones e inconsistencias como también los puntos de encuentro de la literatura.

En cuanto a la metodología de búsqueda y selección de datos, se debe proporcionar información sobre las fuentes de datos utilizadas, las palabras claves, los criterios de inclusión y exclusión de material, y el espacio de tiempo considerado para la selección de dicho material, y de esa forma agregar objetividad a los principales mensajes y conclusiones (Gasparyan *et. al*, 2011); de esta forma, al incluir los detalles de búsqueda y selección, se le está permitiendo al lector juzgar qué tan apropiada ha sido la revisión con respecto a su propósito declarado (Jesson, & Lacey, 2006).

Para los intereses de este trabajo de investigación, el espacio dentro del cual se encuentra el objeto de estudio y los datos a ser recolectados es el escenario brasileño; abarcando fuentes de datos tales como el Portal de Periódicos de la CAPES, el catálogo de tesis y disertaciones de bibliotecas de universidades brasileñas y revistas de contabilidad más destacadas en Brasil; de esta forma, el trabajo se apoyaría en una cobertura amplia, confiable y actualizada de diversas fuentes de información relacionadas al tema en cuestión.

Para ofrecer una mayor calidad del trabajo de investigación es necesario contar con los trabajos más actuales del campo de conocimiento tratado; de esta forma, se consideró como espacio de tiempo desde el año 2009 hasta el año 2019, cubriendo un periodo máximo de 10 años recientes como es recomendado por la literatura (Guirao Goris, 2015; Gasparyan *et. al*, 2011). Sin embargo, para mayor comprensión del concepto de “Ética Ambiental” se considero también, parte de la literatura clásica y autores que constituyen las bases del concepto tanto a nivel internacional como en el contexto brasileño.

La siguiente fase es orientada a organizar y clasificar el inventario de la información identificada, bajo los criterios de selección más relevantes para el tema de investigación. En primer lugar, se debe marcar la fecha, las palabras claves y su combinación con el número de trabajos obtenidos durante la búsqueda; y una vez recuperado el inventario es de utilidad organizar la información, acorde a la clasificación requerida para una mayor comprensión de las ideas (Díaz-Urdaneta, 2020). Se puede refinar tal clasificación registrándola en un “Cuadro de Resumen” y/o “Tabla de Referencias”, ordenando la bibliografía y archivando las

referencias en un estilo de cita apropiado (Ferrari, 2015) que considere el año, autores, páginas, título y tópico que trata, y que se relaciona con el objetivo del tema de investigación.

Para atender los dos primeros objetivos específicos, se realizó una recopilación de información que constituyen fuentes de tipo secundarias; contenidas en libros, periódicos, revistas, tesis y disertaciones, diccionarios, consultas a través de Internet, la legislación brasileña en relación a la temática ambiental, el plan de estudios del curso de ciencias contables en universidades del país así como los instrumentos normativos que sustenta a la profesión contable brasileña, entre otras técnicas documentales.

Con la finalidad de atender el tercer objetivo específico, se consideró como criterio de selección de datos el concepto de ética ambiental, haciendo un filtro en la plataforma de la CAPES de trabajos de Contabilidad que relacionaban tal concepto con la responsabilidad y ética de la profesión frente al cuidado de la naturaleza y sus contenidos no humanos. Sin embargo, debido a la restringida información respecto al tema en contabilidad, se amplió la búsqueda a través del concepto de ética profesional mediante combinaciones tales como ética profesional y contador, ética y contabilidad ambiental, ética ambiental y contabilidad, ética profesional y contabilidad ambiental, ética ambiental y contador, responsabilidad ambiental y contabilidad, contador y medio ambiente, y ética ambiental y profesional contable como consta en la sección de anexos al final del trabajo.

Se discriminó la búsqueda a periódicos revisados por pares como una forma de garantizar que los resultados sean producciones científicas. También se descartaron algunas colecciones que trataban de asuntos de ingeniería y tecnología, medicina y salud, las cuales no correspondían a los propósitos de este trabajo. Del total de resultados obtenidos por cada búsqueda, solo tres se ajustaron a los intereses de este trabajo. Por tal motivo, se decidió migrar directamente a la base de datos de revistas de contabilidad brasileñas haciendo las mismas combinaciones de palabras.

En total, se obtuvieron 15 artículos científicos que permitieron construir el análisis sobre el perfil ético de la profesión contable; los mismos se registraron en un cuadro de recolección y organización de datos de acuerdo con cada fuente de datos; clasificados por año y autores, como consta en el Cuadro 2.

**Cuadro 2. Recolección y Organización de Datos**

<b>AÑO</b>	<b>TRABAJO</b>	<b>AUTORES</b>	<b>FUENTE</b>	<b>TOTAL</b>
2010	O Comportamento dos futuros Contabilistas perante diferentes dilemas éticos	Melissa Christina Corrêa de Moraes, Aline Moura Costa da Silva, Frederico Antonio Azevedo de Carvalho	Revista Pensar Contábil	3
	Atitudes Éticas dos Contadores: Evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero	Tatiane Antonovz, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Pedro José Steiner Neto, Simone Bernardes Voese	Revista Contabilidade e Organizações	
	O tema “ética” na percepção dos alunos de graduação de Ciências Contábeis em universidades da região Sul do Brasi	Cristiano do Nascimento, Tainan de Lima Bezerra, Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Vicente Pacheco, Tatiane Antonovz	Revista Contemporânea de Contabilidade	
2011	Sinalização no Contexto Contábil: Práticas de screening na contratação de serviços profissionais	Erivan Ferreira Borges, Eduardo Tadeu Vieira, César Augusto Tibúrcio Silva	Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ	2
2014	A ética no exercício da profissão: Uma escolha necessária	Bruna Faccin Camargo	Revista da Universidade Vale do Rio Verde	
2015	Perfil do Profissional Contábil: Habilidades, Competências e Imagem Simbólica	Anderson de Oliveira Reis, Gislaïne Aparecida Santana Sedyama, Vinicius de Souza Moreira, Camila Carolina Moreira	Revista Contemporânea de Contabilidade	5
	Competencias essenciais dos profissionais contábeis em face da nova contabilidade pública sob a perspectiva dos contadores de Rondonia	Alexandre de Freitas Carneiro, Jose Moreira Da Silva Neto	CAPES	
	Professional practice perspectives of the UFSC accounting sciences students	Marcos Laffin, Caio Cezar Telles de Castro	Revista Gestão, Finanças e Contabilidade	
	Inteligências Múltiplas e o Estereótipo do Contador	Thais Caetano Roth, Eduardo Vinicius Bassi Murro, Guilherme Bittencourt Teixeira, Simone Bernardes Voese	CAPES	

	Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis	Edzana Roberta F. da C. Vieira Lucena, Clayton Levy Lima de Melo, Paulo Roberto Barbosa Lustosa, César Augusto Tibúrcio Silva	Revista Contabilidade e Organizações	
2016	Comportamento ético contábil e gerenciamento de resultados: validação da Multidimensional Ethics Scale (MES)	Edno Alves Santana Jr., Cesar Valentim de Oliveira Carvalho Jr.	CAPES	3
	The Civil Liability of Accountants: a study focusing the new Brazilian civil code of 2002 from the perspective of professional ethics	Ketlyn da Silva Pasquali, Delci Grapegia Dal Vesco	Journal of Accounting, Management and Governance	
	Análise das variáveis intervenientes na tomada de decisão ética do profissional contábil	Alexandre André Feil	Revista Enfoque: Reflexão Contábil	
	Ética nas Organizações: Reflexões sobre a prática contábil a partir da ética discursiva	Rosaly Machado	Acervo Universidade Positivo	
2019	A sustentabilidade na perspectiva de discentes de graduação em Ciências Contábeis: prevalece a lógica oportunista e utilitarista	Annor da Silva Junior, Katia Cyrlene de Araújo Vasconcelos, Vitor Correa da Silva, Gabriel Moreira Campos	Revista Contemporânea de Contabilidade	1

Elaboración propia del autor (2020)

Una vez que se han descrito las fuentes y el tratamiento de recolección de datos, se procede a relatar la metodología empleada para el análisis de la información. El uso de bibliografía y demás material documental que compone la base teórica de un estudio, permite sustentar los análisis, comentarios, clasificaciones, conclusiones y argumentos para futuros estudios (Martins, & Theóphilo, 2016, p. 67). Las informaciones aquí obtenidas han sido organizadas mediante inspección sistemática y de análisis profundo conforme la base teórica que permitió diseñar el rumbo de este trabajo.

La etapa de análisis de datos significa para Martins y Theóphilo (2016, p. 67) evaluar, clasificar y agrupar los datos, opiniones e informaciones recolectadas con base en sus semejanzas; tales agrupaciones suelen ser preestablecidos en el proyecto conforme la perspectiva del autor, y presentadas a través de temas, subtemas, gráficos y tablas de tal forma que facilite el entendimiento del lector.

Al conjugar las cualidades de análisis de la revisión narrativa y revisión crítica en la metodología propuesta denominada Narrativa Crítica de la literatura, la misma ofrece un balance cuyo análisis sintetiza las diferentes escuelas de pensamientos en una interpretación nueva de los datos, estructurados de forma cronológica, conceptual y/o temática.

Consecuentemente, los datos hallados son organizados, clasificados e interpretados conforme los objetivos planteados, caracterizando el análisis a través de temas que constituyen el centro conceptual de este trabajo. La literatura escogida permite a su vez, tanto la discusión y comprensión de las informaciones como la identificación de las lagunas, omisiones, inconsistencias, debilidades y fortalezas; fundamentando los argumentos y perspectivas del autor junto con la literatura, reforzando el campo de conocimiento tratado e incentivando futuras investigaciones para cubrir lo que se necesita saber sobre el mismo.

En el presente trabajo se analizó el marco teórico y normativo existente en materia ambiental en relación a la ética profesional y actividades inherentes a la disciplina contable, a fin de establecer su rol en la protección de la naturaleza y sus contenidos no humanos como parte de su responsabilidad profesional.

#### **4 EL PRODUCTO DE INVESTIGACIÓN**

En este capítulo se presenta el análisis reflexivo y crítico que ha sido producto del aprendizaje de la base teórica consultada. Mediante las diferentes discusiones sobre ética ambiental, siguiendo la metodología descrita y con base en la ética del discurso y acción comunicativa, es pretendido tener una perspectiva sobre la responsabilidad ética de las prácticas contables en relación al valor de la naturaleza.

Una Narrativa Crítica de literatura permite, además de hacer una descripción del objeto de estudio, la posibilidad de evaluar, comprender y comentar con perspectiva crítica las informaciones existente en torno a la temática tratada; de esta forma, es posible evaluar la calidad de tales informaciones, ofreciendo una discusión para la comunicación y comprensión del campo de conocimiento, y fundamentar argumentos para futuros estudios.

Para Habermas (1987a, 1987b) la comunicación debe estar orientada hacia el entendimiento, y para ello se debe cumplir con los supuestos universales pretendidos en todo proceso comunicativo, los cuales son: la inteligibilidad, la verdad, la rectitud y la veracidad; los mismos, constituyen la base de validez del habla.

Cuando tales pretensiones son interrumpidas interviene el discurso, el cual, objetiva reconectar el acto comunicativo garantizando el consenso mediante la simetría y la equidad de oportunidades entre las partes, alcanzando condiciones ideales de habla. Así pues, la ética discursiva lleva implícita la inteligibilidad como garantía del proceso comunicativo y establece criterios de conducta a partir de la interacción comunicativa (Machado, 2018).

Lo que es percibido como correcto o incorrecto es producto de las normas y creencias con las cuales interactuamos a lo largo de nuestra vida; donde la moral es susceptible de juicios de valor frente al bien y el mal, juzgando el comportamiento humano en todos los ámbitos de la vida de este.

La dimensión ética de la profesión contable envuelve preceptos, normas y reglas morales para el correcto funcionamiento de la profesión. Sin embargo, su postura ética ha sido cuestionada, inclusive una vez que comienza a regirse bajo las leyes y códigos morales en la mayoría de los países occidentales, debido a su relación con escándalos de corrupción y falta de información, especialmente en relación a su responsabilidad en el cuidado de la Naturaleza y sus contenidos no humanos.

Tal escenario ha dado lugar a diversos argumentos sobre la finalidad última de la cultura occidental, que prioriza el valor económico sin considerar los principios que deberían guiar la vida humana; minimizando también el valor intrínseco de la naturaleza, inclusive por

parte de activistas y ecologistas que defienden la valorización económica de la misma en su intento de proteger a la comunidad biótica (Routley, & Routley, 1979; Ten Have, 2010; Baldissera, & Sobrinho, 2017).

El objetivo principal de este trabajo está enfocado en identificar la posición ética de la profesión contable en relación al valor intrínseco de la naturaleza y sus contenidos no humanos, reconocida como un sistema holístico que merece respeto. Es oportuno reflexionar sobre los diferentes contextos sociales, políticos y culturales que han dejado su huella en el deterioro del valor de la comunidad biótica. Como fue dicho anteriormente, las creencias y preceptos morales que percibimos del mundo, influenciarán la reproducción simbólica del mundo de la vida a través del discurso y la acción comunicativa; y por lo tanto, deben llevar implícitas las pretensiones de validez como sinónimo de discurso ético.

#### 4.1 ÉTICA AMBIENTAL EN EL MUNDO DE LA VIDA

Una de las consecuencias derivadas a partir de la Revolución industrial, ha sido la sobrepoblación humana, en la que hoy supera la cifra de 7.700 millones de habitantes (Desa, 2019). La era digital, el descenso de la mortalidad gracias a la evolución médica, el progreso de la producción agrícola y el sector financiero cuyo progreso económico ha permitido la concentración de habitantes en las grandes urbes, han sido unas de las pequeñas revoluciones posmodernas que han sustentado tales cifras.

En la medida que la población humana y sus necesidades aumentan, utilizarán una proporción cada vez mayor de la superficie y de los recursos del planeta para cubrir tales necesidades, y en ese proceso continuarán desplazando a otras especies (FAO, 2015). Por lo tanto, se necesitará incrementar las producciones en proporción al número de habitantes para satisfacer sus necesidades, implicando en el consumo desmedido de recursos naturales, la producción de energía procedente de combustibles fósiles, la deforestación para favorecer el crecimiento de cultivos y uso del suelo para la ganadería, impactando negativamente al planeta y fragmentando los hábitats naturales.

De acuerdo con el informe mundial de calidad del aire del año 2019 de la organización IQAir, las 50 urbes más contaminadas están concentradas en el Continente Asiático, en el que India y China encabezan la lista con 26 y 13 urbes respectivamente; el resto se divide entre Pakistán con 6, Indonesia con 3, Bangladesh con 1 y Mongolia con 1. Es también el continente más poblado con una concentración mayor a 4.300 miles de millones de habitantes, la mayor parte concentrada en la India y China; y aunque ninguna región escapa del riesgo de

respirar aire no saludable, no obstante, el sur de Asia es la región más contaminada a nivel mundial con un 98.8% de la población respirando aire contaminado (IQAir, 2019).

Ciertamente existe un tabú al cuestionar críticamente el incremento de la población, entendiéndose este como mero incremento y no como reproducción; pero resulta necesario cuestionarlo si se quieren evitar o corregir los reveses de la sobrepoblación mundial (Radtke, 2015). Por otra parte, resulta cuestionable también modelos éticos, como por ejemplo, la metáfora del “Bote Salvavidas” de Hardin (1997) y la ética ecológica de Rolston (2012); ambos retratan los aspectos de la sobrepoblación en países pobres como una causa directa en la problemática ambiental. Hardin justifica la necesidad de frenar el apoyo en forma de alimentos a países pobres para que estos controlen su auge poblacional, Rolston retrata al ser humano como un cáncer y argumenta que, frente a la crisis ambiental, aunque alimentar a las persona parece humano, significa alimentar un cáncer.

Ambas posturas muestran cierto extremismo; por una parte, algunos modelos de la ética conservacionista o antropocéntrica parecen valorar más la riqueza y la conservación de los recursos naturales con el objetivo de asegurar la sobrevivencia humana llegando a mostrar cierto grado de aporofobia; y por otra parte, las éticas preservacionista o biocéntricas suelen identificar a la crisis ambiental como una problemática derivada principalmente de la cultura occidental y el sistema capitalista, y muestran cierto grado de misantropía al considerar el ser humano como un tipo de cáncer (Brennan, & Lo, 2011).

Martinez-Alier (2002, p. 5) a través del título “*Ambientalismo de los Pobres*” sostiene que las personas con menos recursos suelen ser más empáticos con la problemática ambiental y contribuyen a la sostenibilidad ambiental de la economía. Hernández y Silva (2010, p. 188) argumentan que aunque los tradicionales métodos de cultivos en los países más pobres erosionan más los suelos, contribuyen con la deforestación y utilizan combustibles más contaminantes, es el consumo de los habitantes de países más desarrollados y energéticos los que desgastan más el capital ecológico, y por lo tanto, “contamina más quien más consume”.

Sin embargo, consumir menos no siempre significa una mejor gestión ambiental; argumentar que las naciones ricas tienen “huellas ecológicas” causadas por el crecimiento económico y privilegios como el depender del automóvil para participar de recreaciones al aire libre (Brennan, & Lo, 2011; Martinez-Alier, 2002; Hernández, & Silva, 2010), significa decir que los más pobres contaminan menos por la privación de cubrir necesidades básicas y el acceso a una mejor calidad de vida con seguridad de recursos, salud y propiedad privada.

Tal contexto permite argumentar que los conflictos de distribución ecológica se superponen con los de distribución económica, y un aumento en los ingresos de las personas

les permitiría acceder a los recursos ecológicos y tener opciones con menos impacto al medioambiente, como por ejemplo, usar gas propano embotellado para cocinar como sucede en los países ricos los cuales muestran mayor margen de disminución de materiales tóxicos y mayor inversión para revertir los daños ambientales. Por lo tanto, se puede inferir que tales argumentos justifican en cierta forma, los niveles de pobreza como factor positivo para disminuir las huellas ecológicas; parece mostrarse también, una tendencia en transformar la temática ambiental en una mera caracterización de las sociedades y lucha de clases.

Por otra parte, la producción orgánica como sinónimo de alimentación sostenible. La ausencia de pesticidas y fertilizantes; la calidad nutritiva; el mejor sabor de los alimentos y su “gourmetización”; y los costos de producción y manipulación más elevados, suelen ser las razones por las que productos orgánicos se comercializan a un precio más alto que los convencionales. El perfil de los consumidores de productos orgánicos o ecológicos son generalmente personas con estudios universitarios, en regiones de mayor poder adquisitivo, con ingresos superiores a cuatro salarios mínimos y que muestran disposición en pagar más por productos certificados como orgánicos (González, & Valera, 2015; Higuchi, 2015; Vasco, Palacios, & Paspuel, 2015; De Farias, Lima, & Varejão, 2018). Esto coloca en perspectiva, los reversos del daño ambiental como siendo excluyentes con las personas menos favorecidas.

También, el escenario de la extrema pobreza en países de África, hábitat de la mayor parte de especies de elefantes y rinocerontes, es relacionado con las demandas de economías emergentes (Criado, 2019). El marfil y cuernos de queratina son traficados con mayor frecuencia a países asiáticos, principalmente China; debido al interés creciente de grupos rebeldes asociados al terrorismo por el alto valor del marfil en el mercado negro y por el valor religioso, medicinal, cultural y económico otorgado por la sociedad china, donde es usado por sus poderes curativos, ofrenda religiosa y símbolo de estatus (Dalis, 2016, p. 16-18).

De acuerdo con Zhou *et al.* (2018) en los eslabones más altos de la política se han incentivado una serie de acciones para el control del tráfico de marfil en China, como la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Flora y Fauna Silvestres (CITES), la Declaración de Londres sobre el comercio ilegal de vida silvestre de 2014, la Resolución 69/314 de 2015 de la Asamblea General de las Naciones Unidas y las políticas locales de China, significativas en la reducción de la caza furtiva de estas especies.

No obstante, la proporción de asesinatos se ha mantenido por encima del promedio a largo plazo, básicamente por los factores mencionados: falta de regulación nacional, creencias populares y la caza furtiva relacionada a grupos rebeldes africanos (Dalis, 2016, p. 19).

A principios del siglo XX existía una población de aproximadamente cinco millones de elefantes, cifra que desciende entre un 8% y 10% cada año resultando en una población de 350.000; llegan a morir entre 10.000 y 15.000 a manos de cazadores furtivos o por hambre, representando un 3.5% en 2017 frente al 10.4% que morían a partir de 2011; observándose una disminución en la cifra en los últimos años; no obstante, continua siendo alarmante al considerar el crecimiento natural de estas especies, siendo de un 5% (Criado, 2019).

En consecuencia, el drama ambiental se relaciona en todos los ámbitos de la vida humana; cuyos derechos de propiedad, la delincuencia, los inversores especulativos y la demanda de los consumidores finales (Zhou *et al.*, 2018) reflejan cómo los privilegios, la cultura y tradiciones de algunas naciones y la pobreza de otras incentivan la caza furtiva de especies y la destrucción sistemática de la comunidad biótica.

En Latinoamérica, Brasil ha sido pionero en crear políticas públicas ambientales y en promover la sostenibilidad y la armonía con la naturaleza. Se han identificado los esfuerzos del país en establecer normas ambientales para regular el uso de los recursos naturales desde los años de 1930, época en la que fue creada gran parte de los instrumentos legales que darían soporte a la creación de áreas protegidas (Peccatiello, 2011). La carta magna de 1988 fue el marco de consolidación del Derecho Ambiental en el país, y en conjunto con la Ley de crímenes ambientales de 1998 que penaliza el uso inadecuado de los recursos naturales, le fue otorgado un tratamiento especial al entorno natural (Borges, Rezende, & Pereira, 2009).

La heterogeneidad de posiciones en medio de un conflicto sobre la temática ambiental en la época, representadas generalmente por preservacionistas, conservacionistas, socioambientalistas y ruralistas, dieron lugar en el año 2000 a la aprobación de la Unidad del Sistema Nacional para la creación, implementación y gestión de las unidades de conservación (Peccatiello, 2011). Tal avance en la legislación brasileña llegó a impactar en las empresas del país y al sistema contable tradicional, hasta existir una evolución en la calidad y cantidad de divulgación de los costos ambientales (Fonseca, Machado, Da Costa, & De Souza, 2016).

A pesar de la evolución normativa en el País a favor de la comunidad biótica; la crisis ambiental ha sido usada con fines políticos retratada bajo posiciones bipartidistas, como estrategia de campaña, o como supuesto programa de ideologización contra la economía y cultura de los países occidentales. No obstante, es posible identificar que gran parte del debate socioambiental se centra en la disparidad crítica respecto a la “hegemonía” de la racionalidad económica y científica de ciertos modelos económicos, cuya interdependencia humana con la naturaleza disminuye o es nula (Fürstenau-Togashi, & De Souza-Hacon, 2012).

Un ejemplo central y bastante polémico, sería la deforestación de la Amazonia y demás bosques en países sudamericanos. De acuerdo con un informe de la *Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO)*, ya para el año 2016, la pérdida de masa forestal atribuida a la especulación agrícola y expansión de pasturas para la cría de ganado, habría alcanzado al menos un tercio de la pérdida de bosques en todos los países del sur de América (FAO, 2016).

La madera talada ilegalmente, las extensiones de pasturas para cultivo de soja y para crías de ganados por parte de Brasil (FAO, 2016) Bolivia y Paraguay (BBC News Mundo, 23 de agosto de 2019), el crecimiento de plantaciones de aceite de palma en Ecuador y Colombia (Global Forest Atlas, 2019), la indiscriminada actividad minera para la extracción de oro por parte de mafias locales y la corrupción política en Perú (Zuccalà, 7 de Diciembre de 2017) y Venezuela (Cotovio, Soares, & Bonnett, 20 de agosto de 2019) y por último, el vínculo de todo ello con Europa y Asia como demandantes y consumidores finales de los productos obtenidos de tales actividades extractivistas (Yousefi, Bellantonio, & Hurowitz, 2018).

Los recientes incendios de 2019 en la Amazonia llevaron la discusión ambiental en Brasil a un nivel de debate ideológico y bipartidista, donde el gobierno de turno en su primer año de gobierno fue centro de diversas críticas, principalmente por las incertezas políticas en cuanto a su programa de gestión ambiental, y debido también a los 76.720 incendios registrados desde enero de 2019 hasta agosto del mismo año; sin embargo, los picos históricos de la deforestación en la Amazonia fueron registrados en 2004 con 380.000 incendios, 2005 con 362.000 y 2007 con 393.000 (Trisotto, 22 de agosto de 2019).

Desde el año 2000 a la actualidad, la deforestación de la Amazonia ha crecido de forma crítica, generalmente debido a la *Economía da Grilagem*, traducida como la apropiación ilegal de tierras y cuya responsabilidad es atribuida a diversos sectores desde agricultores, terratenientes, empresas, profesionales, políticos e inclusive, residentes aledaños a áreas de conservación, también responsables por hechos de crimen ambiental, como la pesca y caza de especies en áreas protegidas (IPAM, 2006; Flores, Konrad, & Flores, 2017).

Tales escenarios subyacen a las relaciones de poder desde distintos gobiernos y vertientes ideológicas, y frente a la poca responsabilidad social y ambiental de pequeñas, medianas y grandes organizaciones; todo un círculo vicioso, responsable de la deforestación y degradación de la Amazonia (Greenpeace, 2019), cuyas políticas locales observan el hecho como una forma de desarrollo de la región (BBC News, 5 de Julio de 2019).

Habermas y el teólogo alemán Joseph A. Ratzinger han mantenido un diálogo durante años desde diferentes orillas de la razón moderna y la necesidad de ampliar los estrechos

límites en que esta se ha movido durante un largo tiempo; en una circularidad entre “razón secular” y “razón teológica”, ambas necesitan curarse de sus respectivas “patologías”, por una parte, como ha sido reclamado por Habermas, la razón podría impedir que la religión derive en el fanatismo y el fundamentalismo; sin embargo, la religión, evitaría que “los sueños de la razón produzcan monstruos”, conforme apostillado por Ratzinger (Sarto, 2019).

Las Sociedades tradicionales han logrado mantener sus recursos productivos a lo largo del tiempo mediante la representación religiosa de la gestión de recursos; consecuentemente, ninguna religión tanto occidentales como orientales, y culturas indígenas inclusive, quedan exentas de responsabilidad del daño ecológico; el punto clave, no es la religión *per se*, sino el uso de símbolos culturales emocionalmente poderosos para mantener un sentido de respeto sagrado (White, 1967; Rappaport, 1984; Berkes, 2017).

Es así que, frente a los privilegios y la búsqueda de satisfacer las infinitas necesidades mecanicistas del hombre, disminuye en cada generación su sensibilidad moral para con la naturaleza y sus contenidos no humanos (y asimismo, con la propia naturaleza humana) alejándose considerablemente de la naturaleza que dio cobijo a sus antepasados durante millones de años y que les dio forma como humanos (Flach, 2017). La misma, ya no resulta misteriosa, incontrolable ni temible para el ser humano, reduciéndose a un objeto estrictamente gobernado por leyes naturales que, por lo tanto, pueden ser estudiadas, conocidas y empleadas para nuestro beneficio (Brennan, & Lo, 2011).

Se puede intuir que la colonización del mundo de la vida por parte del sistema, en el que aparece como un proceso patológico, ha resultado en la colonización misma de la naturaleza y sus contenidos no humanos. Frente a ello, se debe mantener un posicionamiento crítico para asegurar la reproducción simbólica del mundo de la vida a través de la ética del discurso y la acción comunicativa (García-Granero, & Esquembre, 2019), que transmita sin distorsiones ni sesgos la crisis ambiental, afectada por la dualidad hombre-naturaleza y a su vez por nuestro mundo cotidiano.

Sin embargo, la realidad de la sociedad posmoderna denota la hegemonía cultural e ideológica, en la que persiste una posición antropocéntrica con la naturaleza en dominio a cualquier costo y bajo una ética que subyace las relaciones de poder (Afanador, 2000). La problemática de la degradación ambiental era poco significativa en la agenda histórica de finales del siglo XIX y principios del XX, cuando la sociología adquiere madurez teórica, y por otra parte, cuando el comunismo desafía con confianza a los defensores del *laissez-faire*, presumiendo de un sistema que provee mayor riqueza que el capitalismo y con una

distribución más equitativa (Dominick, 1998), escenario en que los grandes de la sociología tales como Durkheim, Marx o Weber, poco dijeron sobre la cuestión ambiental.

Conforme Foladori (2003) entre 1960 y 1980 se responsabilizaba al industrialismo-capitalista de la destrucción ambiental, pero a finales de 1980 como consecuencia del conocimiento de la destrucción de la naturaleza por las denominadas economías socialistas, Giddens le adjudica al industrialismo, viniendo este de cualquier modelo económico, la problemática de la degradación ambiental. Hasta finales del siglo XX, las políticas calificadas comunistas y/o socialistas hicieron eco de su capacidad para curar una amplia gama de problemas sociales en los que se incluía la promesa de la protección del medio ambiente, pero tras el colapso de la zona soviética, ninguna otra afirmación resultó más demagógica que el intento de mitigar la problemática de la contaminación ambiental (Dominick, 1998).

Basta recordar el mayor accidente de impacto ambiental de la historia conocido como Accidente de Chernóbil, con la explosión de la central nuclear Vladímir Ilich Lenin en 1986 al norte de Ucrania, la cual, para la fecha estaba bajo el control de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas. Conforme Dominick (1998) para ese entonces, la cobertura de la problemática de Chernóbil se centraba en “la minimización de cualquier peligro y en el castigo de Occidente por exagerar sus consecuencias”, pero luego del colapso del régimen socialista en 1989, una vez que los ojos de América y el resto de Europa estaban sobre ellos, comenzaron a responsabilizarse por los hechos, y el *Neues Deutschland*, periódico oficial del Partido Socialista, centró su atención al problema ambiental en Alemania Oriental.

Conforme Brennan y Lo (2011), la convergencia de debates éticos, políticos y legales sobre el medio ambiente en 1980, resultó en un auge de partidos “verdes” divididos a su vez en dos vertientes; un grupo denominado “realistas” que defendieron la reforma del ecologismo trabajando de la mano con empresas y gobiernos en pro de suavizar el impacto de la contaminación y el agotamiento de los recursos naturales, y por otro lado, el grupo denominado “fundamentalistas”, los cuales demandaban un cambio radical, como el derrocamiento del capitalismo y el individualismo liberal, por considerarse las principales causas ideológicas de la devastación ambiental antropogénica.

Sin embargo, de acuerdo con Dominick (1998) no existe evidencia alguna sobre economías comunistas, socialistas o colectivistas con un mejor desempeño de gestión ambiental. Para el autor, tal imaginario se debe a la reproducción de medios informativos que aún ven al mundo a través del lente de los regímenes totalitaristas de Hitler, Mussolini y de la guerra fría, que se unen a los comentarios sensacionalistas que venden en exceso las virtudes del libre mercado para ocultar las verdaderas razones de estos desastrosos desempeños.

En la misma línea, Roque (2002) sostiene que la acelerada industrialización, la colectivización masiva y forzada de tierras agrícolas y las eventualidades de la segunda guerra mundial ampliaron aún más el perfil burocrático del régimen soviético, siendo característica intrínseca en el socialismo en condiciones de racionalidad moderna, la cual promovía la contratación y asignación de personal a fin de posibilitar la división de trabajo promovida por el poder central y que simultáneamente pretendía dominar al colectivo obrero (Ayala, 2005).

Tal dogmatismo cristalizado en el período estalinista además de definir el modelo válido para una construcción socialista auténtica, también rechazaba cualquier desacuerdo o ligera oposición al liderazgo ejecutivo del partido comunista (Roque, 2002); como consecuencia, la tragedia ambiental de Chernóbil, derivada de la soberbia del poder y la imposibilidad de admitir los errores en una sociedad que le aterra ser humillada por occidente.

Hasta el momento no ha sido posible identificar evidencias que sustenten el mejor desempeño ambiental de los modelos mencionados. La literatura identificada en cuanto a la relación de “desempeño ambiental” con economías socialistas (Williams, 2010; Foster, Clark, & York, 2011; Kelly, 2013), solo asumen la teoría de que bajo este modelo económico, planificado democráticamente, sería posible la flexibilidad de organizar la economía a medida que cambian nuestras necesidades, transformando inmediatamente a la sociedad según sus principios, evitando que el modelo capitalista cause un desastre ecológico.

Por otra parte, la inviabilidad del mismo es caracterizada, entre otras cosas, por las fallidas interferencias sobre el orden espontáneo, sus riesgos e incertidumbres, inevitable amplitud revolucionaria; así como los costes iniciales, ventajas posteriores e impredecibles consecuencias emergentes futuras negativas, e inferiores en coste vital al mantenimiento, la agresión institucional continuada y el riesgo de colapso inherente por el fallido análisis neomalthusiano de la sustentabilidad ecológica de grandes poblaciones (Rodríguez, 2011).

En países bajo el modelo socialista como Venezuela se ha podido observar, más allá del colapso de la economía rentista y de los procesos emergentes que alimentan el fortalecimiento del autoritarismo, la adversa gestión ambiental que profundiza una crisis y transición ecológica en gran parte del país, debido principalmente al deterioro institucional, cuya gestión de recursos naturales queda en manos de actores ilícitos y paraestatales, fuera del alcance del debate público, de instituciones democráticas y de la ley (Bull, & Rosales, 2020).

En una revisión sistemática, Hernández (2010) coloca en perspectiva el *desarrollo económico, social y ambiental de la Polonia Post-Socialista*, cuyo crecimiento económico ocurre en un marco institucional, legal y cultural de respeto hacia el medioambiente; tal escenario sucede a partir de la caída de la Unión Soviética y el fin del Socialismo en 1990,

donde el Estado tuvo intervención mínima, lo que favoreció un crecimiento humano alto y responsabilidades de desarrollo social asumidas por la sociedad civil.

En el contexto latinoamericano, durante el transcurso del siglo XXI la devastación de la naturaleza y sus contenidos no humanos se reduce a un mero posicionamiento bipartidista; con discursos populistas, responsabilizando a factores "injerencistas" por los problemas que agobian a la sociedad. Para Barents-von Hohenhagen y Cross (2016) pocas diferencias son identificadas entre políticas populistas socialistas de las políticas populistas totalitarias de Hitler y Mussolini; para los autores, la demagogia parece haberse incrementado en los últimos tiempos, aún cuando, se evidencia el fracaso del populismo, sea este de derecha o izquierda.

Con un abanico de ideas bastante parecidas, han hecho uso de la propaganda sensacionalista alienando la población con etiquetas a menudo brillantes pero también simplistas, siguiendo el patrón clásico del intervencionismo, haciendo responsable a políticas externas por las mala gestión (Barents-von Hohenhagen, & Cross, 2016), o también, acusando de injerencia a otros Estados u organizaciones internacionales en el intento de proporcionar ayuda humanitaria a civiles ante violaciones masivas y sistemáticas de derechos humanos o inclusive en situaciones de premura derivadas de guerras civiles, genocidios, escasez de alimentos e impacto ambiental.

Habermas calificaba estas reproducciones materiales como perturbaciones colonizadoras que atentan contra el mundo de la vida mediante el paradigma sistémico:

Las perturbaciones de la reproducción material del mundo de la vida adoptan en las sociedades modernizadas la forma de desequilibrios sistémicos; y estos u operan directamente como crisis o provocan patologías en el mundo de la vida. Estas crisis de control sistémico han sido investigadas principalmente en el caso del ciclo económico de los sistemas de economía de mercado; pero en el socialismo burocrático los mecanismos de autobloqueo de la planificación administrativa producen tendencias a la crisis similares a las que en el otro lado generan las interrupciones endógenas del proceso de acumulación (Habermas, 1987b p. 544).

Giddens hizo uso del concepto de *Modernidad* como criterio sociológico central, llevando implícito tanto al Capitalismo como el Socialismo, debido a las prácticas devastadoras del medioambiente tanto en occidente como en las economías socialistas de Europa del este (Foladori, 2003). Con un pensamiento más comedido, y una posición conciliadora, Habermas rechaza todo tipo de radicalismo; cuyas experiencias de vida coinciden con el desenvolvimiento de una desafortunada civilización concebida en Europa entre 1930 y 1940; con la reconstrucción de las democracias liberales de la Europa occidental luego de la Segunda Guerra Mundial; y también resulta testigo del refutado progreso que

representaban los regímenes de la Europa del Este como promesa de una radicalización de los supuestos normativos de la democracia liberal (Habermas, 1991).

La TAC de Habermas resulta principalmente de una proyección hacia una teoría social sobre las dinámicas del capitalismo avanzado de la sociedad moderna en el contexto histórico del mundo de la vida (Machado, 2018) y por otra parte, una reformulación del pensamiento de Marx, quien objetivaba que solo el socialismo podría quebrar la maldición que el sistema hace pesar sobre el mundo de la vida (Habermas, 1987, p. 262).

Conforme Vergara (2011) a partir de la pretensión de establecer una teoría empírica de la evolución social ligado a la noción de la praxis humana, Habermas intenta reformular los paradigmas de producción en Marx enfocados únicamente en la fuerza de trabajo como emancipación del hombre, por considerarlos reduccionistas en su sesgo tecnicista asociado a la preeminencia de la acción racional intencionada; considera que el trabajo es algo esencial en la vida del hombre mas no absolutamente explicativo de todas las instituciones de relaciones del mismo, lo que privaría de la acción comunicativa y sus efectos simbólicos fundamentales en la praxis humana (Habermas, 1976, 1987a, 1987b).

La nueva praxis en Habermas, constituye los cimientos de la TAC permitiéndole integrar la interacción social mediada por el lenguaje en una teoría crítica del capitalismo moderno, acción que podría derivar en un verdadero cambio social (Vergara, 2011). Para Habermas, Marx no hizo distinción entre la acción racional intencionada (trabajo) y la interacción (o acción comunicativa), y es aquí donde se distancia del mismo, al considerar que la idea de la acción comunicativa resulta en el más característico fenómeno de la sociedad, y no el trabajo; Marx se interesó por las fuentes estructurales que distorsionaban el trabajo, y ansiaba una sociedad comunista donde la acción racional intencionada estuviese libre de distorsiones, por otra parte, Habermas se muestra preocupado por las estructuras sociales que distorsionan la comunicación, por lo que su objetivo político se centraba en una sociedad de libre comunicación (Cadena, 2019).

El filósofo alemán también acentúa las bases del concepto de esfera pública logrando transformaciones estructurales en la época moderna desde un ideario planteado en la ilustración, estableciendo una nueva visión explicativa de este fenómeno expresada mediante la existencia de dos espacios de opinión pública: el manipulado y el crítico (Vergara, 2011).

La teoría crítica de Jürgen Habermas posee, por lo tanto, un movimiento dialéctico basado tanto en teoría como en la *praxis*, haciendo una crítica al positivismo científico, el cual, solía atribuir al desarrollo de la ciencia misma una sociedad siempre progresista, y a

partir de esa crítica, propone tipos de acción en un intento de revertir los equívocos producto de esa ciencia entre los siglos XIX y XX.

La polarización progresiva entre la racionalidad instrumental y la racionalidad comunicativa planteada por Habermas, exige un plano de comprensión particular; por un lado, existe la colonización interna del mundo de la vida producto de los mecanismos de integración sistémico orientado a fines, de los que forman parte las instituciones sociales basadas en el paradigma de la producción, por otro lado, la resistencia a la colonización por medio de la acción comunicativa regida por el acervo de valores, donde los hombres pueden armonizar sus intereses y establecer criterios de entendimiento y consenso, resultando en una integración social tradicional (Aguirre Muñoz, 1997).

En esta línea, García-Granero y Esquembre (2019) resaltan que a través del paradigma de mundo de la vida es posible tematizar las estructuras normativas, valores e instituciones de la sociedad, poniendo de relieve el horizonte participativo de los actores, que se involucran en procesos de comprensión, y cuyos principios rectores tales como la solidaridad y el entendimiento implícitos en el mundo vital, hacen posible la producción y reproducción de la vida, permitiendo la transmisión de los valores, por lo tanto, el mundo de la vida es traducido como “el ámbito de acción organizado comunicativamente”.

Pero este a su vez, es dominado por el paradigma de sistemas, el cual, conforme los mismos autores, distorsiona el mundo de la vida gracias a los subsistemas de la Economía capitalista (o economías encaminadas por las acciones estratégicas y el éxito individual) y el estado (administración pública), acciones de la esfera social que solo pretenden resultados, y en la que «a través de un entrelazamiento funcional de las consecuencias agregadas de acción», son instaurados contextos de acción no pretendidos.

Habermas (1987b, p. 166) destaca, que la complejidad del sistema de economía del mercado, destruye formas tradicionales de solidaridad dejando de lado las orientaciones normativas que aseguraría la forma orgánica de la misma, donde las formas democráticas de formación de la voluntad y la moral universalista resultan demasiado débiles. Es así que, el filósofo alemán, hace distinción entre el mundo de la vida y sistemas en cuanto a la integración de los mismos:

No es la respuesta de Durkheim lo que resulta instructivo, sino su planteamiento. Hace que volvamos la atención sobre las relaciones empíricas existentes entre las etapas de la diferenciación sistémica y las formas de integración social. El análisis de esas relaciones sólo es posible si se distingue entre los mecanismos de coordinación de la acción que armonizan entre sí las *orientaciones de acción* de los participantes y aquellos otros mecanismos que a través de un entrelazamiento funcional de las consecuencias agregadas de la acción estabilizan *plexos de acción*

no-pretendidos. La integración de un sistema de acción es producida en el primer caso por medio de un consenso asegurado normativamente o alcanzado comunicativamente, y, en el segundo, mediante una regulación no-normativa de decisiones particulares que se sitúa allende la conciencia de los actores. La distinción entre una *integración social*, que se apoya en las propias orientaciones de acción, y una *integración sistémica* de la sociedad, es decir, una integración que se cumple asiendo a través de, o atravesando, esas orientaciones de acción nos obliga a introducir la correspondiente diferenciación en el concepto mismo de sociedad (Habermas, 1987b, p.167).

La consolidación del “mundo de la vida” es posible a través de regímenes democráticos con la participación del sujeto social dialógico que construye consensos libres de coacción o coerción del poder, basándose en la acción comunicativa y la ética de sus discursos, internalizando la otra parte con empatía, de forma inteligible, expuesto a la crítica, a la honestidad y a pretensiones de verdad, haciendo posible que el sistema pase a trabajar para el mundo de la vida, o “entender las sociedades simultáneamente como sistema y como mundo de la vida” en un nivel de integración social mediante la acción comunicativa, orientada al entendimiento (Habermas, 1987b, p. 168).

El sujeto posmoderno tiene una relación egoísta con la naturaleza, jerarquizando al ser humano por sobre la naturaleza y sus contenidos no humanos. No obstante, en línea a Aguirre Muñoz (1997), desde la perspectiva del mundo de la vida, el sujeto social tiene una relación de aprovechamiento y equilibrio con la naturaleza, en el que se presenta, como un ser frágil y sensible dependiente de la misma y de sus contenidos. En el mundo de la vida, el sujeto social dialoga con la naturaleza, escucha sus quejas, y bajo pretensiones de validez, se encamina al consenso, evitando las patologías que hacen pesar las bases orgánicas del mundo de la vida.

Se ha demostrado cómo los diversos contaminantes y transformaciones del entorno natural afectan sobre la salud física y mental del ser humano, y asimismo, de las especies animales no humanas (Nicholson-Lord, 2003; Vegas Carrillo, 2008; Quispe Mamani, 2018; Lepori, Mitre, & Nassetta, 2013).

La transformación del paisaje, la congestión de tráfico, la contaminación visual y acústica, los agroquímicos en suelos y agua, la transformación del hábitat de especies animales, e inclusive hechos recientes en que los cielos oscurecidos de *Porto Velho* producto de los incendios forestales en el Amazonas se hicieron en una versión apocalíptica (Betim, F., 22 de agosto de 2019), no solo afectan sobre la salud física del hombre y especies no humanas, también afecta la estabilidad psicológica en la que muchos llegan a sentirse tristes, deprimidos y agresivos frente a estos escenarios (Nicholson-Lord, 2003) afectando la vida cotidiana, afectado el mundo de la vida.

En la TAC, el lenguaje entendido como una acción dialógica intersubjetiva, evitaría que acciones estratégicas derivadas de la rigidez del sistema con sus leyes de mercado y la influencia de las fuerzas dominantes (Estado, medios de comunicación, propaganda), penetren en el mundo de la vida (Machado, 2018).

#### 4.2 ÉTICA AMBIENTAL EN EL MARCO DE LA PROFESIÓN CONTABLE

La profesión contable es reconocida en Brasil con el Decreto Ley n° 9.295 del 27 de mayo de 1946. El 11 de junio de 2010, sufre algunas modificaciones mediante Ley n° 12.249, *el Régimen Especial de incentivo para el desarrollo de la infraestructura en la industria del petróleo*, por lo tanto, en sus artículos 1° y 2° se declara la creación de los “Consejos Regionales y Federales de Contabilidad, y se les confiere a estos la fiscalización del ejercicio de la profesión. Entre otras atribuciones del Consejo Federal de Contabilidad, destaca el inciso *f* del artículo 6° de la misma ley, el cual expresa:

f) regular sobre los principios de contabilidad, el examen de suficiencia, el registro de calificación técnica y los programas de educación continua; y editar las normas de contabilidad brasileñas de naturaleza técnica y profesional (Brasil, 2010).

Es así que mediante ley citada se le otorga amplio poder a los Consejos de Contabilidad para regular las actividades e intereses propios de la profesión y de sus miembros, las reformas necesarias de los instrumentos de naturaleza técnica que regulan el ejercicio de la profesión, los criterios de admisión y mejoramiento profesional de sus miembros, así como velar por el estricto cumplimiento de los principios éticos en el ejercicio de la profesión (Brasil, 2010).

La misma Ley describe el perfil del profesional que puede ejercer las actividades inherentes a la profesión contable brasileña, específicamente en el Capítulo II, en el cual se reconoce en el artículo 12 que:

Los profesionales a los que se hace referencia en este Decreto Ley solo pueden ejercer su profesión después de la finalización regular del curso de Licenciatura en Ciencias en Contabilidad, reconocido por el Ministerio de Educación, pasando un Examen de Suficiencia y registro en el Consejo Regional de Contabilidad al que están sujetos (Brasil, 2010).

De esta forma, la ley solo reconoce el pleno derecho de ejercer la profesión únicamente en esos criterios, por lo tanto, serán infractores aquellos que ejerzan la profesión

sin el debido registro al que dispone el artículo descrito. En cuanto a las actividades inherentes al ejercicio de la profesión, la misma establece en el artículo 25° del capítulo IV las siguientes actividades:

- a) organización y ejecución de servicios contables en general;
- b) la contabilidad de los libros contables obligatorios, así como todos los necesarios en el conjunto de la organización contable y la encuesta de los respectivos balances y declaraciones;
- c) pericia judicial o extrajudicial, revisión de balances y cuentas en general, verificación de activos, revisión permanente o periódica de escritos, regulaciones judiciales o extrajudiciales por daños graves o comunes, asistencia a los Consejos Fiscales de sociedades anónimas y cualquier otra tarea naturaleza técnica conferida por ley a los profesionales contables (Brasil, 2010).

Tales incisos no describen de forma amplia las atribuciones propias del ejercicio profesional; también se observa que ni la Ley 9.295 ni sus alteraciones mediante Ley n° 12.249 contemplan el rol profesional del contable en relación al cuidado de la naturaleza y sus contenidos no humanos, limitándose a describir de forma amplia las actividades relacionadas a la contabilidad, finanzas, control interno, sistemas y procedimientos.

De la misma manera se aprecia en las penalidades dictaminadas por la referida Ley en el artículo 27° del capítulo V *Sanciones éticas y disciplinarias aplicables por violar el ejercicio legal de la profesión*, en el que básicamente están punidas las actividades irregulares referidas al ejercicio sin el debido título expreso de la profesión, registro y membresía en los consejos regionales, y hacer propaganda de prestación de servicios sin cumplir tales criterios; también expresa sobre la suspensión y expulsión del ejercicio en caso de falsedad de documentos firmados e irregularidades contables con la intención de fraudar la administración pública, incapacidad técnica en el desempeño de sus funciones, producción de pruebas falsas y apropiación de valores de clientes.

Por lo tanto, no está explícito ninguna atribución, responsabilidad o penalidad ético/disciplinar sobre el desempeño de sus actividades en lo que relaciona su responsabilidad con la naturaleza. El ejercicio de la profesión consecuentemente implicaría la función social a través de la fe pública, de esta forma, se garantiza la ética en beneficio del orden y la seguridad frente al estado, los interesados en la información contable y también, frente al diálogo con la naturaleza.

Por otra parte, la Norma Brasileira de Contabilidad *NBC PG 01 - Código de ética Profesional del contable* regula la conducta del contador, en el ejercicio de la profesión, el cual, debe seguir los preceptos establecidos tanto en dicha norma como en las demás normas brasileiras de contabilidad y legislación vigente. La misma, establece los “Deberes,

prohibiciones y permisibilidades” a los que están adheridos la actuación profesión del contador brasilero; entre ellas se destacan las más relevantes, a seguir:

- (a) ejercer la profesión con celo, diligencia, honestidad y habilidad técnica, observando las Normas Contables de Brasil y la legislación vigente, salvaguardando el interés público, los intereses de sus clientes o empleadores, sin perjuicio de la dignidad independencia profesional;
- (c) mantener la confidencialidad sobre lo que sabe como resultado de la práctica profesional, incluso dentro del ámbito del servicio público, excepto en los casos previstos por la ley o cuando lo soliciten las autoridades competentes, incluidos los Consejos de Contabilidad Federal y Regional;
- (d) informar a los que tienen derecho, necesariamente, los hechos que conocen y que consideran en condiciones de ejercer efecto sobre el objeto del trabajo, respetando las disposiciones del subpárrafo (c) de este artículo;
- (f) abstenerse de expresar argumentos o dar a conocer su creencia personal en los derechos de cualquiera de las partes interesadas, o en la justicia de la causa en la que está sirviendo, manteniendo su trabajo en el campo técnico y limitándose a su alcance;
- (i) comunicar de inmediato al cliente o al empleador, en un documento reservado, cualquier circunstancia adversa que pueda generar riesgos y amenazas o influir en la decisión de aquellos que son usuarios de los informes y servicios contables en su conjunto;
- (k) renunciar a las funciones que realiza, tan pronto como exista una falta de confianza positiva por parte del cliente o empleador y viceversa, a quien debe notificar por escrito, respetando los términos establecidos en el contrato (Brasil, 1997).

En el referido código de conducta, los deberes del contador están orientados a la salvaguarda de la profesión, de las actividades e información bajo su responsabilidad y en sentido amplio, del ejercicio ético-profesional de las mismas. El profesional contable, según el código, debe mantener la confidencialidad en relación al conocimiento de la practica profesional pudiendo quebrarse tal confidencialidad conforme solicitud de las autoridades competentes; abstenerse de expresar argumentos u opinión personal y aplicar las salvaguardas previstas por la profesión y por la ley frente la existencia de amenazas para el ejercicio profesional y en la medida de evitar o minimizar conflictos de intereses, o en situaciones adversas, adoptar medidas que eviten perder la independencia profesional.

Las restricciones en el desempeño de las funciones propias del profesional contable establecidas en el mencionado código de conducta, orientan al rechazo de actividades de cualquier naturaleza que atenten contra la moral o desacreditación de la profesión; participar de actividades sin la debida titulación y registro en el Consejo Regional, y favorecer el ejercicio a aquellos que no están calificados o impedidos; de la misma manera, se orienta a no quebrar la confianza de los clientes, apropiarse de valores o utilizar información con la intención de perjudicar a los mismos.

De modo que, en tal código de conducta, tampoco se muestra de forma explícita la responsabilidad social del profesional contable en cuanto a la protección de la naturaleza y sus contenidos no humanos. El mismo, se limita a ofrecer patrones de conducta que de forma

general, llaman a no dañar o atentar contra la moral y el correcto funcionamiento de las actividades inherentes a la profesión que den lugar al detrimento de la ética misma, al gremio y al ejercicio de la profesión.

La responsabilidad ética ambiental, puede garantizarse desde la base de la educación, y en Brasil es por medio de la Ley n° 9.394 y sus alteraciones que se instituyen las directrices y bases de todos los niveles de educación brasileña; en sus artículos 32°, 35° y 43° se incentiva a la comprensión del contexto social, económico, histórico, cultural y ambiental con los que el ser humano se relaciona y que constituyen la base de la sociedad, estimulando el conocimiento de los problemas del mundo actual (Brasil, 1996). Además, la Ley n° 9.795 fundamenta la educación ambiental, entendida en su artículo 1° como un proceso a través del cual “el individuo y la comunidad construyen valores sociales, conocimientos, habilidades, actitudes y competencias dirigidas a la conservación del medio ambiente, un uso común de las personas” (Brasil, 1999).

Al visualizar el plan de estudio del curso de ciencias contables de las Universidades Públicas de Brasil, tales como la Universidad Federal de Paraná (UFPR), Universidad Federal de Rio de Janeiro (UFRJ), Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC) y la Universidad de São Paulo (USP), es posible identificar las diferentes disciplinas que tratan sobre la dimensión ambiental en la contabilidad y la responsabilidad profesional frente a la naturaleza; entre las disciplinas impartidas, algunas de ellas de forma optativa, cabe mencionar: Contabilidad Socioambiental (UFRJ), Balance Social (USP), Relato Integrado y Sustentabilidad (USP), Contabilidad Social y Ambiental (UFPR), Contabilidad y Responsabilidad Socioambiental (UFSC), Gestión de la Sustentabilidad (UFSC).

Sin embargo, tal dimensión ambiental no está descrita dentro del perfil del egresado del curso de ciencias contables en las mencionadas universidades; el mismo, solo hace referencia a las cualidades técnicas económico-financieras, auditoría y control interno, planificación fiscal, sistemas de información, entre otras relacionadas con el ejercicio de la profesión, para satisfacer las necesidades laborales y auxiliar a los agentes económicos en cuanto a su responsabilidad social.

La falta de dominio en temas ambientales que engloban a la responsabilidad ambiental de la profesión contable en Brasil se padece desde las bases de la educación, cuyos temas referente a activos, pasivos, gastos y costos ambientales; balance social; legislación ambiental (Ley de crimen ambiental, ley de política nacional del medioambiente, entre otras); informe de impacto ambiental, la Norma de Certificación Ambiental-ISO 14000 y el informe integrado no son estimulados periódicamente en el curso de ciencias contables, siendo una

disciplina optativa en algunas universidades del país o el tema central en la modalidad de conferencias de concientización, por otra parte, la falta de estímulo de tales temas en otras universidades, deriva en posiciones de apatía respecto a la responsabilidad ambiental de la contabilidad por parte de profesionales (Feil *et. al*, 2017; Ribeiro, 2018; Nobre, 2018; Melo, 2019; Galvão, De Lima & Dos Santos, 2019; Da Silva, Correia & Gomes Filho, 2020).

Otras herramientas relacionadas con el ejercicio de la profesión son las emanadas de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés, IASB). La normativa dictada por este organismo están materializadas en Brasil a través de los Pronunciamientos Técnicos CPC emitidos por el Comité de pronunciamientos contables y considerados por la Comisión de Valores Mobiliarios de Brasil (CVM), convirtiéndolas en normas obligatorias. Las mismas constituyen una base de capacitación para el ejercicio de la profesión y asiste al perfil ético del profesional contable, a la vez que consideran aspectos ambientales en su cuerpo normativo. Dentro de las normas que destacan tales aspectos están los pronunciamientos técnicos CPC 17 “Contratos de Construcción”, CPC 25 “Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes” y el CPC 26 “Presentación de los estados financieros”.

El pronunciamiento técnico CPC 17 aplicado en la contabilización de los ingresos y gastos asociados a los contratos de construcción, consideraba que los mismos debían incluir, entre otros aspectos, los “contratos para la destrucción o restauración de activos y de recuperación ambiental luego de la demolición o la baja de activos”(Brasil, 2012a). Ya en el pronunciamiento CPC 19 “Negocios en Conjunto”, indica a modo de ejemplo que en caso de un acuerdo de operación en conjunto, los derechos y obligaciones producto de actividades de explotación, desarrollo y producción de óleo y gas deben ser compartidas entre las partes que integran el negocio proporcionalmente a su participación; rúbricas tales como, pasivos de recuperación de área degradada y obligaciones ambientales, producto de actividades de desarrollo y explotación (Brasil, 2012b).

Conforme explicado por De Almeida y Batista (2016), un pasivo en el contexto ambiental atiende a recursos que serán sacrificados por la necesidad de proteger, recuperar y preservar el medioambiente, bien sea por la compatibilidad entre este y el desarrollo económico, o como resultado de una conducta inadecuada de la organización en relación con estos problemas. Por otra parte, continúan explicando los autores, que existen pasivos con cierta incertidumbre sobre el plazo o el monto del desembolso futuro necesario para su liquidación, a los cuales se les denomina provisiones, en cuanto a los pasivos que representan una obligación creada por eventos pasados son denominados pasivos contingentes y cuya

existencia será confirmada solo por la ocurrencia o no de uno o más eventos futuros, inciertos y no controlados por la entidad.

El pronunciamiento CPC 25 en su numeral 14 hace referencia al reconocimiento de las provisiones, lo cual sucede cuando una entidad posee obligaciones presentes originadas a raíz de eventos pasados, y una vez que exista la probabilidad de la salida de recursos para liquidar tal obligación cuyo valor es estimado confiablemente. En cuanto a eventos pasados, la norma especifica que:

Solo las obligaciones que surgen de eventos pasados que existen independientemente de las acciones futuras de la entidad (es decir, la conducta futura de sus negocios) se reconocen como una provisión. Ejemplos de tales obligaciones son las sanciones o los costos de limpiar daños ambientales ilegales, que en ambos casos darían como resultado la liquidación de una salida de recursos que incorporan beneficios económicos independientemente de las acciones futuras de la entidad ... Por otro lado, debido a presiones comerciales o requisitos legales, la entidad puede pretender o necesitar incurrir en gastos para operar de una manera particular en el futuro (por ejemplo, instalar filtros de humo en un determinado tipo de fábrica). Dado que la entidad puede evitar gastos futuros mediante sus propias acciones, por ejemplo, cambiando la forma en que opera, no tiene ninguna obligación presente en relación con ese gasto futuro y no se reconoce ninguna provisión (Brasil, 2009a).

La norma proporciona las bases para Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes con el fin de garantizar la aplicación de criterios apropiados de reconocimiento, bases de medición, y divulgación suficiente para comprender la naturaleza, oportunidades y valor de las contingencias involucradas (Almeida, & Batista, 2016). En consecuencia, la referida norma explica situaciones en la que se puede reconocer una provisión o pasivo contingente, sea a raíz de un evento pasado que implica la probabilidad de salida de recursos para reparar el daño ambiental ocasionado y estimado confiablemente; o por la necesidad de operaciones particulares como una forma de evitar gastos futuros debido a presiones comerciales o requisitos legales, inclusive en situaciones de expectativas creadas debiendo cumplir compromisos de responsabilidad ambiental.

Las obligaciones ambientales son también, informaciones relevantes a considerar en los efectos financieros de las operaciones descontinuadas y de las bajas de activos disponibles para la venta, por considerarse gastos relacionados con tales componentes y cuyos ajustes son necesarios antes del tratamiento contable del impuesto sobre la renta (Brasil, 2009b; 2009c).

Por otra parte, el CPC 26 establece sobre los estados financieros que deben ser preparados, presentados y divulgados por las entidades, a fin de garantizar la comparabilidad de la información con años anteriores y otras entidades. Establece las bases de presentación de

la posición financiera y patrimonial, proporcionando información referente a activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, incluyendo ganancias y pérdidas, flujo de caja y cambios en el patrimonio a través de los pagos de los propietarios y distribuciones a ellos; de esta forma es posible predecir los flujos de efectivo futuros y las certezas de su generación (Fonseca, Souza & Dalfior, 2016). En el apartado “Conjunto completo de estados financieros” numeral 14° especifica que:

Muchas entidades también presentan, fuera de los estados financieros, informes y declaraciones tales como informes ambientales y sociales, especialmente en sectores donde los factores ambientales y sociales son significativos y cuando los empleados se consideran un grupo importante de usuarios. Los informes y declaraciones presentados fuera de los estados financieros están fuera del alcance de los pronunciamientos emitidos por el CPC (Brasil, 2011)

En consecuencia, se puede observar que las mencionadas normas no tratan la contabilización de aspectos ambientales de forma exclusiva, más allá de la mera recomendación o aspectos a considerar para el tratamiento de las operaciones de naturaleza propiamente económicas; por lo tanto, no hacen explícita la obligatoriedad de presentación y revelación de información de carácter ambiental. El CPC 25 se limita a las orientaciones en cuanto al reconocimiento de las provisiones sobre pasivos ambientales; por otra parte, aunque el CPC 26 no hace obligatoria la presentación y divulgación de factores ambientales, la misma, hace consideraciones sobre otros informes presentados por las entidades, pero que están fuera del alcance de los pronunciamientos y que pueden aportar información, ambiental y social (Fonseca, Souza, & Dalfior, 2016).

De la misma forma se observa en la Norma Brasileña NBC T-15, que establece procedimientos para divulgar información de naturaleza social y ambiental, dirigida a todas las organizaciones de iniciativa privada y del tercer sector con el interés de revelar tales informaciones. Conforme la norma no existe obligatoriedad para la aplicación de la misma, no obstante, al hacerlo las entidades interesadas deben seguir la directrices establecidas en la norma, cuya presentación de la información de carácter social y ambiental es divulgada como un complemento a los estados financieros (Brasil, 2004b).

Otra norma que considera aspectos ambientales es la ITG 13 (R2) que trata sobre “derechos a la participación derivados de los fondos de desactivación ambiental, restauración y rehabilitación”, tales fondos a los que la norma hace referencia, atienden al propósito de segregar los activos para sufragar, de entre otros, costos de rehabilitación ambiental, por lo tanto, reconocidos en los costos ambientales. La misma norma establece en su numeral 2°, que

las contribuciones a tales fondos, pueden darse de forma voluntaria, o una vez que sea exigido por un reglamento o una ley (Brasil, 2017).

Consecuentemente, se puede inferir que bases normativas como las mencionadas, envuelven aspectos ambientales en que la Naturaleza es vista desde el valor instrumental; cuya protección, recuperación y preservación de la misma, es empleada como una estrategia de mejorar la imagen pública de las organizaciones y de la profesión contable frente a las diversas presiones sociales o mediante los cambios en la legislación.

#### 4.3 PERFIL ÉTICO DE LA PROFESIÓN CONTABLE EN BRASIL

Frente a los diversos escándalos de fraude y corrupción promovidos por intereses privados y las dinámicas del mundo actual, el tema de la ética ha sido centro de atención en la medida que el contador enfrenta cuestionamientos sobre la lealtad y veracidad de sus acciones. Tal ausencia de valores éticos en el ejercicio de la profesión repercute en la imagen de la misma y en como son vistos los contadores por el resto de la sociedad.

El deterioro ético de la profesión contable se da en los ámbitos económico y social, siendo en parte responsabilidad de las sociedades de control por el poder que ejercen sobre los individuos. La ética profesional del contador no parece tener conexión directa con el mundo académico en el sentido que gira en torno a lo procedimental, cuya responsabilidad recae en el mero seguimiento de reglas, escondiendo hechos reales; las diferentes prácticas asumidas sobre la ética atienden a la complacencia por quien ejerce el poder y la ética como la necesidad del deber en la línea divisoria entre lo correcto y lo incorrecto (Marulanda, 2019).

A pesar de los diversos controles implementados por las organizaciones en la era de la auditoría, tales eventos de mala conducta ética en el ambiente organizacional continúan ocurriendo y expandiéndose (Ribeiro, de Luca, & de Azevedo, 2019). Esto hace necesario la comprensión de que la conducta ética no está relacionada únicamente con el cumplimiento de códigos o estándares preestablecidos, incluye también una cuestión de respeto y compromiso con el crecimiento de la sociedad que conviven (Vieira, de Melo, Lustosa, & Silva, 2015).

El desarrollo de información útil y confiable es el principal objetivo de la profesión contable, y de ello depende las mejores decisiones de los diversos usuarios de la información; por lo tanto, el vínculo de la información con decisiones relacionadas a la política contable, tendrán consecuencias directas en la actividad económica, justificando la preocupación por la conducta ética de los profesionales de la contabilidad (Moraes, Silva, & Carvalho, 2010).

Con respecto a su responsabilidad ambiental, el contador es producto de un proceso histórico el cual, le proporciona directamente un sentido de responsabilidad con la sociedad y con el medio donde se desenvuelve; consecuentemente, desde el punto de vista humano, ético y profesional, debe estar comprometido con el interés público y también, con la recuperación y preservación de la comunidad biótica (Álvarez, Urbina, Guerrero, & Castro, 2009). Dicho esto, la conducta ética es una responsabilidad esencial para la preservación del ejercicio profesional, debiendo crear y cultivar confianza en la sociedad; ya que los principios y normas éticas tienen validez universal y no consideran las necesidades e intereses privados de problemas exclusivos o particulares (Moraes, Silva, & Carvalho, 2010).

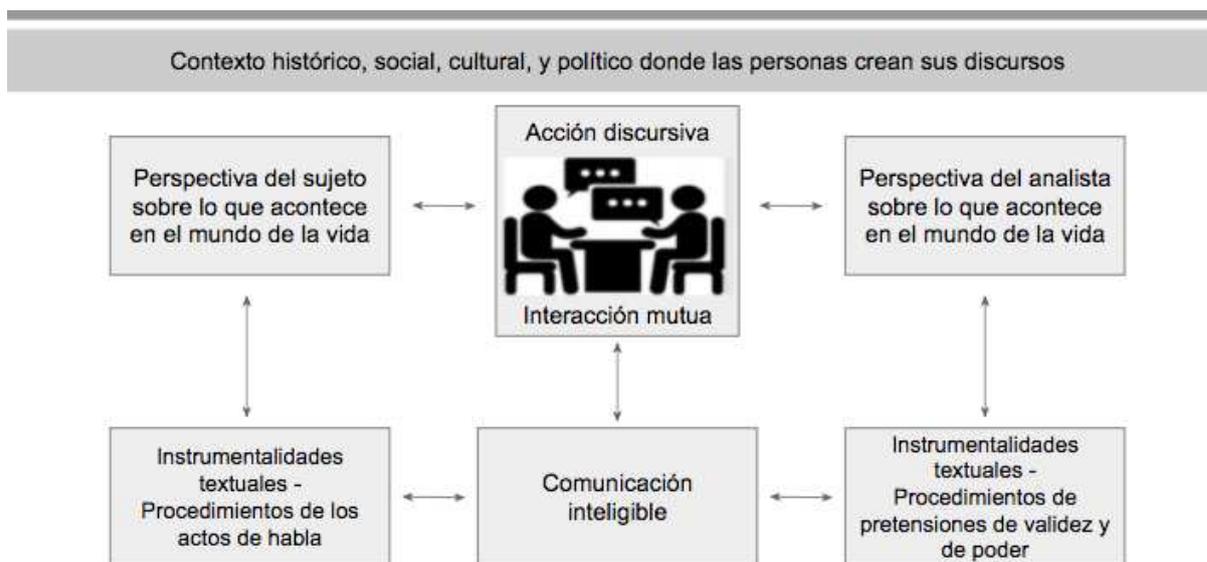
Bajo pretensiones universales se basa la ética discursiva, la cual consiste en un análisis de las estructuras comunicativas en el ámbito de la intuición moral y la validez normativa. La Teoría de la acción comunicativa está basada en el concepto de acción e interacción de naturaleza comunicativa que los sujetos establecen dentro y entre grupos, y que se refieren a la intervención originada del diálogo entre varios sujetos (Meireles *et al.*, 2017).

A través del examen de los presupuestos del discurso se validan los enunciados y juicios morales, por lo tanto, tales interacciones deben estar encaminadas al entendimiento, al consenso en una discusión bajo régimen democrático ya que la acción comunicativa se lleva a cabo bajo pretensiones de validez, de lo contrario, en el intento de persuadir o convencer de algún enunciado se estaría interrumpiendo sistemáticamente la comunicación, derivando en una acción estratégica.

Para Machado (2018) frente a los diversos dilemas éticos enfrentados por la profesión contable, la ética del discurso ofrece una sólida base en la construcción de la legitimidad en relación a la comprensión del ámbito moral y social del ejercicio profesional; a través de la validez del discurso contable, el mismo presentaría interpretaciones adecuadas y una posición dialógica ideal en cuanto a la veracidad de sus informes, la ausencia de coerción, entre otros.

La forma en que se desenvuelve la ética discursiva en la contabilidad es sintetizado por la autora de a siguiente forma:

Figura 3: Estudio de la Ética Discursiva en Contabilidad



Fuente: (Machado, 2018).

La pragmática en este escenario está enmarcada en la interacción de los sujetos y la comprensión de estos de las declaraciones producidas bajo contextos sociales; por lo que la ética discursiva en contabilidad hace posible evaluar la construcción de las prácticas contables mediante examen de las pretensiones de validez, y frente a las percepciones de la realidad social de tales sujetos; por lo tanto, con base en estas pretensiones deben evidenciarse las prácticas contables, garantizando un discurso ético cercado por estos criterios, en el sentido de contrastar si lo dicho sucede realmente en el ambiente de la contabilidad (Machado, 2018).

El propósito de este trabajo atiende el tema de la ética ambiental en la actuación de la profesión contable; sin embargo, debido a la laguna de conocimiento que conecta tales tópicos, fueron seleccionados los trabajos que guardan relación con la dimensión ética de la profesión contable en Brasil, y que de igual manera contribuyen al mejor conocimiento y comprensión del tema.

La contabilidad viene evolucionando y enriqueciéndose con el aporte invaluable de la investigación científica, implicando una ampliación de elementos que conforman su discurso y los enfoques con que se capta y expone la realidad (Lorenzo, & Carrara, 2009).

En tiempos anteriores el tópico ambiental en contabilidad no era tratado con frecuencia, siendo un tema emergente en la investigación contable pasado 20 años de la creación del Modelo GRI de Informe de Sostenibilidad, cuyo eje temático más abordado en Brasil ha sido el de "Divulgación Socioambiental" (Silva, 2018; Da Silva *et. al.*, 2017).

A pesar que el discurso socioambiental ha cobrado fuerza en los últimos años, debido principalmente a las demandas sociales sobre la responsabilidad del ambiente organizacional frente al impacto ambiental generado por las mismas; la investigación en cuanto al perfil ético del contador es limitado, aún mas en relación a tal asunto.

La ética es un elemento fundamental en el ejercicio profesional de los contadores, al ser una disciplina mediadora entre el Estado y la Sociedad, cuyas actividades están direccionadas a la salvaguarda de la fe pública en las actividades económico-financieras; por lo tanto, implica la consolidación de principios éticos y morales, una vez que involucra intereses más allá de los particulares. Los casos de fraude y corrupción que envuelven a la práctica contable conducen al quebrantamiento de los códigos de ética preestablecidos, cuyos profesionales actúan por encima de sus valores poniendo en riesgo el ejercicio de la profesión, atentando contra la economía organizacional y la estabilidad social (Perafán, & Escandón, 2017). La satisfacción profesional y la ambición de poder económico son los principales impulsores de los dilemas éticos en la profesión.

Moraes, Silva y Carvalho (2010) a través de *“El comportamiento de los futuros contadores ante diferentes dilemas éticos”* abordaron la posición ética de estudiantes de contabilidad frente a dilemas éticos prácticos, específicamente la influencia de factores individuales en el proceso de toma de decisiones éticas cuando enfrentan dilemas morales.

El estudio posee una importante base teórica, considerando los conceptos de la ética deontológica y la ética teleológica y apoyándose en diferentes modelos éticos, que a su vez, hacen sus contribuciones a partir de la Teoría del desarrollo cognitivo moral de Lawrence Kohlberg. En relación a la filosofía moral, destacan que en la ética deontológica la actitud de un individuo está siempre cercada por principios morales independientemente de las consecuencias; a diferencia de la ética teleológica la cual analiza las ventajas o desventajas de una acción en determinada situación para así evaluar la decisión a tomar, lo que la califica de una ética consecuencialista al analizar un acto como ético o antiético al considerar exclusivamente los resultados de tales actos.

Para los autores, la ética teleológica implica posturas como el egoísmo y el utilitarismo una vez que considera ético o “aceptable” un acto que produzca el mayor bien sobre mal, que resulte en algo deseado como placer, realización profesional, el éxito o la utilidad; conceptos que conforme la ética discursiva de Habermas, atienden a la acción estratégica, orientada a fines y que atenta contra el mundo de la vida. En cuanto la ética deontológica juzga el comportamiento como ético cuando es confrontado con principios morales, la teleológica verifica las implicaciones que provocarán tales actos (Moraes, Silva, & Carvalho, 2010).

En el estudio también se resalta la falta de consenso persistente entre ética y ambiente organizacional, ya que esta última se rige por la racionalidad estratégica en cuanto la ética atiende a la racionalidad comunicativa. Frente a aspectos sensibles como fraude, corrupción y la conciliación entre la búsqueda de beneficios y la consistencia con las necesidades sociales, se demanda una conducta ética basada en principios y la coercitividad de normas de conducta profesional como el Código de ética del contador y hasta un código de ética empresarial orientados a circunvalar la toma de decisiones (Moraes, Silva, & Carvalho, 2010).

Fue considerada una muestra de conveniencia de 96 estudiantes de contabilidad de una universidad pública y una privada de Río de Janeiro; 55.2% de la muestra eran del género femenino y 44.8% masculino; 57.3% de ellos trabajaban en el área contable, el objeto de estudio se centró en evaluar si existe relación entre factores individuales y la disposición a actuar frente a dilemas éticos. Tales factores individuales considerados por la literatura tratada en el trabajo, comprenden variables resultantes del nacimiento (nacionalidad, sexo, edad, etc.) así como del proceso de desarrollo humano y socialización (actitudes, valores, educación, empleo, etc.). Por tratarse de profesionales de la contabilidad, cuyo ejercicio profesional es regulado por ley, el proceso de toma de decisiones estaría influenciado por género, edad, tiempo de trabajo y servicio en el área de contabilidad.

Se consideró una escala *Likert* para la variable “Disposición de actuar”, usada como medida de actitud hacia el dilema ético. Para la recolección de datos se hizo uso de un cuestionario con situaciones específicas, compilados y tratados estadísticamente utilizando un software especializado. Los escenarios utilizados fueron extraídos también de la base teórica utilizada, en el que se considera los límites legales de contaminación como un dilema ético empresarial, frente a otros escenarios que atienden exclusivamente los factores individuales de conducta de los individuos. Cabe destacar, que los autores se apoyaron en estos factores, ya que conforme la literatura, las actitudes individuales guardan relevancia con las actitudes de los individuos en su entorno laboral.

Los resultados obtenidos indicaron que, la disposición de los estudiantes influyó en tres de las variables independientes en al menos uno de los escenarios presentados. Género en el escenario que atendía un dilema de nepotismo; edad en el escenario de dilema ambiental, nepotismo y anonimato, y tiempo de trabajo en el escenario del dilema ambiental. Por lo tanto, los autores concluyeron que los hombres muestran mayor disposición antiética que las mujeres; las personas mayores muestran una posición más ética; y que de los encuestados con más tiempo de trabajo, los mayores tienden a rechazar más los actos antiéticos; por lo tanto, el

género, la edad y el tiempo de trabajo influyeron en el posicionamiento ético de los estudiantes de contabilidad en relación a los dilemas éticos.

A pesar de que el estudio se apoya en una importante base teórica, no trata el eje ambiental en su cuerpo teórico, dando por hecho que forma parte del universo ético de la profesión contable; exceptuando el escenario tratado en el cuestionario utilizado el cual atiende a una situación de dilema ambiental. De igual manera, las conclusiones en cuanto a la edad y el tiempo de trabajo, no parecen estar en línea con el escenario brasileño en cuanto a la práctica contable y su responsabilidad en los casos de impacto ambiental. Cabe preguntarse si en un escenario real de dilema ambiental en el ámbito organizacional, los profesionales con mayor experiencia y de más edad, mostrarían un perfil menos ético, haciendo más atractiva la información contable en relación al impacto ambiental de una organización, para así minimizar la visión negativa hacia las partes interesadas.

Otro estudio que considera características individuales y/o colectivas como predictor del comportamiento ético se llevó a cabo por Antonovz, Espejo, Neto y Voese (2010). Bajo el título "*Actitudes éticas de los contadores: evidencia reciente de una investigación con universos y profesionales contables bajo la perspectiva de género*" se apoyó en los aspectos culturales que ejercen influencia en la percepción de los individuos sobre lo que es correcto o incorrecto, centrándose específicamente en el factor del género respaldado por teorías éticas de otros autores, objetivando identificar la percepción ética de los grupos de género cuando estos se enfrentan a situaciones éticas o ilícitas.

En los estudios mencionados hasta ahora, se hace referencia a la distinción entre ética y moral; la primera como el conocimiento científico o filosófico que estudia los principios morales que cercan el comportamiento del ser humano en sociedad, y la segunda, atiende a cualidades sociales relacionadas con el comportamiento humano envolviendo situaciones de la vida real, cuya toma de decisiones frente a estas situaciones esta justificada por normas, reglas y argumentos asumidas por los mismo. Por lo tanto, la ética y moral en tales estudios es tratada con el mismo significado, en el sentido que engloban un conjunto de costumbres y comportamientos comunes expresados a través de valores y obligaciones que guían y estandarizan la conducta social (Moraes, Silva, & Carvalho, 2010).

Antonovz, Espejo, Neto y Voese (2010) destacan cinco fuentes de reglas éticas de la literatura tratada, a saber: la naturaleza humana emanada del carácter individual integral y correcto; las normas o reglas que cercan el entorno en el que los individuos se desenvuelven (Ejemplo, Código de Ética para Profesionales de Contabilidad); la reflexión sobre los principios del comportamiento humano, seguida por la cuarta que observa las costumbres de

acuerdo a la cultura de cada país, y finalmente las costumbres mismas, que a menudo se caracterizan por una parte irracional del conocimiento humano.

Consideran rasgos culturales como el autoritarismo, el paternalismo, el individualismo y el consumismo o “canibalismo social”, decisivos a la hora de definir aspectos éticos, tanto en los códigos de ética profesionales como en la cultura de valores, creencias orientadoras, reglas, conocimientos e idiosincrasia que son compartidos y transmitidos en el ambiente organizacional. En reglas generales, con base en el perfil teórico tratado, los autores buscaron verificar la percepción ética de hombres y mujeres.

La población del estudio estuvo compuesta por estudiantes del curso de ciencias contables y posgraduación en contabilidad de una universidad pública y una privada, además de por profesionales del área contable. Fue aplicado un cuestionario tipo *Likert* de 7 puntos, con 25 preguntas relacionadas a contabilidad, marketing, ética ambiental, discriminación sexual, igualdad de oportunidades, soborno y códigos de conducta. Tal cuestionario fue aplicado en clases y disponible en los sitios web del Consejo Regional de Contabilidad de Paraná y la Federación de Contadores de Paraná.

Se obtuvieron un total de 712 cuestionarios válidos, 234 de ellos correspondían a profesionales del área contable (33% de la muestra), y 478 eran de estudiantes (67% de la muestra). De la muestra se identificaron 340 individuos del género masculino (48%) y 297 del femenino (42), y el resto de la muestra (75) fueron descartados al no completar la opción de género correctamente. Por medio de la prueba de Chi-cuadrado se observó una paridad en el grupo de estudiantes con 50,44% del género femenino y 49,56% del masculino, a diferencia del grupo de profesionales cuya mayoría (62,57%) eran del género masculino y 37,43% eran mujeres. El rango de edad de la mayoría de la muestra, con una amplitud de 10 en 10 años, se ubicó entre los 20 y 30 años de edad.

Las alternativas que obtuvieron una diferencia significativa en la opinión de hombres y mujeres estaban relacionadas a escenarios de exceso del límite de contaminación; contratación de un empleado para guardar secretos; informes financieros maquillados; contratar a un hombre para el puesto de liderazgo; producto nuevo y mejorado; actualización del emisor de humo; regalos para el gerente de compras y fábrica que produce ruido. Se observó una diferencia ética en la percepción de cada género en las 9 alternativas con diferencias significativas, y en todas ellas, las mujeres mostraron rechazo por los escenarios expuesto.

Se identificó un promedio más bajo por parte de las mujeres en cuanto a la cuestión de la discriminación para una vacante de trabajo, que trata sobre la preferencia de contratar hombres por parte del ejecutivo de una empresa por temor al resentimiento por el comando

femenino. En la cuestión relacionada a estados financieros maquillados, escondiendo situaciones que no deberían hacerse públicas como el caso de fraude de Enron, tuvo mayor rechazo por parte de las mujeres, confirmando la tesis de la literatura tratada sobre una mayor posición antiética por parte de los hombres.

Antonovz, Espejo, Neto y Voese (2010) comparten la conclusión de Moraes, Silva y Carvalho (2010) en que el género masculino posee mayor perfil antiético en comparación. De la misma manera, no se trata la ética ambiental dentro del cuerpo teórico; ambos estudios muestran mayor preocupación de la percepción ética de estudiantes y profesionales de contabilidad una vez que sus practicas pueden tener efectos destructivos en la sociedad.

La carencia ética del profesional contable es catalogada dentro de los diferentes tipos de corrupción que se dan en la actualidad, dando lugar a una percepción negativa sobre las prácticas contables, lo cual indica la necesidad de fortalecer la ética desde la formación profesional misma (Perafán, & Escandón, 2017).

Utilizando la teoría de las representaciones sociales, Guerra, Shinzaki, Ichikawa y Sachukd (2011) identificaron que el ejercicio contable representa socialmente para profesionales del área una profesión integral, viéndose a sí mismos como un amigo responsable y ético, que trabaja en una área en constante evolución, llena de desafíos y adorada por quien lo practica. Conforme los resultados apuntados por Leal, Miranda, Araújo y Borges (2014), estudiantes de ciencias contables no tienen una imagen negativa de la profesión, contrariando los resultados negativos en otros estudios al respecto.

De la misma forma fue observado por Reis, Sedyama, Moreira y Moreira (2015) en relación a las principales construcciones sociales que estudiantes poseen en relación al profesional contable. Tal imagen socialmente construidas por los estudiantes de la muestra, es la de un profesional que debe tener el desarrollo de habilidades y competencias personales como característica principal; dotado de conducta ética, conocimiento teórico tanto en su área como en áreas relacionadas, organización, responsabilidad en sus acciones y compromiso con la profesión. En cuanto a habilidades y competencias técnicas y funcionales, estas son más valoradas por los principiantes mientras que las habilidades y competencias personales son más valoradas por los estudiantes en fase de final de la carrera.

En contraste, Laffin y De Castro (2015) analizaron los niveles de importancia y de conocimientos que estudiantes de Ciencias Contables de la UFSC identifican para ejercer la profesión. Tales individuos consideraron importante poseer conocimientos sobre el lenguaje y la oralidad inherentes al ejercicio contable e indicaron poseer conocimientos razonables para ejercer la profesión. Los autores invitan a reflexionar sobre el modelo de organización en la

formación de futuros contadores, mediante procesos formativos más críticos que prioricen acciones y saberes en la articulación entre la teoría y la práctica contable.

Entre las reflexiones críticas que deberían ser tratadas continuamente en la formación de los futuros contadores, relacionan aspectos de sentimientos para con la naturaleza, los animales y la Sociedad en sí. Roth, Murro, Teixeira y Voese (2015) en un estudio sobre inteligencias múltiples y estereotipos del contador envolviendo alumnos de los cursos de Ciencias sociales aplicadas de una Universidad brasileña, revelaron que los curso de ciencias contables y administración mostraron predominancia por la inteligencia lógico-matemática, siendo el curso de economía que tuvo mayor asociación por la inteligencia naturalista clasificada en el cuerpo teórico utilizado como la inteligencia que envuelve sentimientos hacia la naturaleza y los animales, con capacidad de distinguir y clasificar tales elementos. Garantizar un aprendizaje íntegro mediante valores y creencias más humanas y en armonía con el entorno, es garantizar la visión ética de la profesión.

Titulado como “*El tema ética en la percepción de los estudiantes de pregrado en contabilidad en las universidades del sur de Brasil*”, pesquisa descriptiva de enfoque cuantitativo; Nascimento *et. al* (2010) buscaron evidenciar tal percepción por alumnos del último año de pregrado del curso de ciencias contable de la región sur de Brasil. El cuerpo teórico se enfoca en la evolución del curso de ciencias contables, de los órganos reguladores de la profesión, del ejercicio profesional, hasta la creación del Código de ética profesional del contador, fundamentándose en el perfil ético de este instrumento normativo. Destacan la importancia de abordar la dimensión ética a lo largo de la formación de los estudiantes en ciencias contables, ya que una vez que ingresan al mercado laboral tenderán a actuar conforme a los conocimientos adquiridos y la influencia cultural del recinto universitario.

Se aplicó un formulario con proposiciones organizadas en una escala *Likert* de siete puntos en una muestra de 167 estudiantes del último año del curso de Ciencias Contables en FURB, UFPR, UFSC y UNISINOS que estuvieron presentes en el aula de clases cuando el formulario estuvo disponible, en el segundo semestre del año 2009. A través del análisis de los 167 encuestados, fueron identificados dos grupos distintos basados en las respuestas a las preposiciones: generalista (con menos tolerancia/acuerdo con las desviaciones éticas) y parcial (con mayor tolerancia/acuerdo con las desviaciones éticas); fue descartado un *Clusters* compuesto por una alumna que presentaba un perfil diferente de los demás.

Las proposiciones usadas fueron divididas en cuatro etapas, las cuales consideraban: aspectos intrínsecos al tema de la ética; aspectos relacionados al Código de Ética del Contador, para verificar si los estudiantes conocían el contenido del código de ética; la tercera

etapa verifica si los estudiantes leyeron el código, las infracciones y sanciones previstas por el código; y la última etapa investiga el perfil, el sexo y el grupo de edad de los estudiantes por universidad, presentando la percepción sobre el tema de ética diferenciado por género y edad.

Se pudo observar que el grupo generalista, con un mayor ajuste a los preceptos éticos de la profesión, posee mayoría femenina y entiende la diferencia entre la ética y la moral; sin embargo, el grupo reveló desconocimiento sobre el Código de ética del contador, pero conocían un caso de castigo profesional aplicado por el Consejo Federal de Contabilidad. Por su parte, la agrupación parcial que poseía menos ajuste a los preceptos éticos de la profesión, estuvo compuesta en su mayoría por hombres. Tal grupo no percibió la diferencia entre ética y moral, alegando similitud en los términos. Sin embargo, informaron tener conocimientos previos del Código de ético. Con respecto al castigo de los profesionales que actitudes antiéticas, este grupo prefiere la advertencia pública a diferencia del grupo generalista el cual considera preferible la censura reservada y/o pública.

Borges, Vieira y Silva (2011) bajo el título “*Señalización en el contexto contable: Prácticas de Screening en la contratación de servicios profesionales*”, aplican los conceptos de señalización y *screening* en el contexto contable, a fin de verificar hasta qué punto los estudiantes y profesionales de la contabilidad están dispuestos a desobedecer las normas éticas, contables y fiscales ante un empleo y una oportunidad de ingresos. Con base en tales conceptos en el contexto de la contratación de servicios contables, los autores se fundamentan en que la elección de una actitud ética en el proceso de toma de decisiones estaría influenciado por incentivos financieros y contractuales.

Explican que la teoría de señalización busca analizar situaciones en que las partes que intervienen en un contrato están interesadas en señalar algunas características antes de que el mismo sea firmado. La señalización es entendida en el estudio como la acción tomada por una de las partes que está mejor informada para comunicar sus características de manera tal que sean creíbles para la otra parte; tal acción revela ciertas señales cuyas características o información ubican a la parte mejor informada en una población dada. Es así, que la variable principal del estudio atiende al hecho de que el comportamiento profesional del ambiente contable refleja también una elección entre actuar o no actuar éticamente, y puede señalarse a partir de intereses financieros y necesidades laborales.

La investigación es tipificada como exploratoria y de método experimental. Se aplicó una encuesta a profesionales de la contabilidad y estudiantes en las ciudades de Natal y Brasilia, del 23 de abril al 25 de mayo de 2009. La muestra estuvo conformada por 154 encuestados. 49.35% de los encuestados eran del género femenino y 48.70% del masculino

con un rango de edad entre 17 y 62 años. En relación a los datos específicos de la muestra respecto a la aceptación de la propuesta de trabajo, 51.43% eran del género femenino y 47.62% masculino; de este total, el 0,95% no identificó el género al que pertenecen.

Fueron desarrollados dos instrumentos de investigación, diferenciados de acuerdo al vínculo entre la contratación de servicios, cada instrumento incluía 05 preguntas con dos opciones para respuestas directas relacionadas con operaciones de la práctica contable; la aplicación de la legislación fiscal y de carácter ético; y una cuestión relacionada con la propuesta principal de detección caracterizada como una propuesta para contratar un proveedor de servicios, con una posibilidad de contrato fijo y otra de contrato temporario.

Los resultados no demostraron diferencias estadísticamente significativas entre los promedios obtenidos con las propuestas de trabajo, sean temporales o no. Para apoyar la investigación se usó el Índice de compromiso ético (IDE) sobre la intensidad de las actitudes éticas de la muestra; al comparar los porcentajes de las sub-muestras analizadas, se mostró que no hubo diferencias entre los grupos analizados. A pesar de no encontrar significancia en los resultados, los autores destacan preocupación sobre determinado número de individuos que mostraron disposición de cambiar su decisión ética en virtud de los incentivos ofrecidos; lo que para los autores, tal comportamiento estaría relacionado al problema de temporalidad en los contratos simulados, a la preparación técnica de los encuestados o por el centro de formación de los mismos, cuya mayoría eran estudiantes.

Además de la teoría de señalización usada en el estudio, también se apoya en los conceptos morales del código de ética del contador como predictor de las actitudes éticas en el contexto propuesto. A diferencia de los estudios anteriores, los instrumentos utilizados para las encuestas no están disponibles como anexo del artículo, cuyas cuestiones están descritas en forma general en la metodología relacionadas con las operaciones de la práctica contable; la aplicación de la legislación fiscal y el *screening* en el contexto de contratación de servicios. Ya que el comportamiento individual puede ser entendido como un vector de transmisión, como una señal para identificar si un individuo es ético o no, habría sido interesante contemplar un dilema ético desde el punto de vista ambiental a fin de identificar si tales profesionales y estudiantes estarían dispuestos a mudar su actitudes éticas frente a incentivos financieros o un contrato de trabajo.

Desde el contexto del pensamiento ético, la moral humana dependerá de la consciencia y la valentía frente a las dificultades de libre albedrío, ya que sus elecciones impactarán en el entorno en el cual se desenvuelve; de esta forma, las virtudes de los principios éticos buscan garantizar el bien común, la convivencia, la honradez, la justicia, el respeto, entre otros de

aceptación universal e intrínsecos en la consciencia humana; por tal razón, las normas sociales y los aspectos culturales pueden individualizar los estándares éticos de una comunidad, influyendo en la moral de los individuos (Machado, 2018).

En relación a esto, Camargo (2014) subraya la postura de compromiso y moralidad que debe mantener todo profesional inclusive desde la perspectiva del contador, debiendo estar acorde con sus principios de capacitación y ejercer su profesión bajo supuestos éticos y responsabilidad de acuerdo con las normas técnicas, es decir, enmarcado en el código de ética que rige su profesión, siendo la única vía plausible para garantizar la realización profesional.

Mediante estudio bibliográfico titulado “*Ética en el ejercicio de la profesión: una elección necesaria*”, la autora enfatiza en pensar en la ética como base para el éxito profesional frente a la necesidad de exponer un conjunto de ideas y compromisos morales que involucran la misma, y que tienen la intención de estimular tanto la razón como la emoción dando señales de reflexión sobre la profesión y responsabilidad del contador. En conformidad al concepto de factores individuales de los estudios antes mencionados (Moraes, Silva & Carvalho, 2010; Antonovz, Espejo, Neto, & Voese, 2010), Camargo (2014) sostiene que la ética engloba un conjunto de valores en la concepción de cada individuo y su capacidad de razonar con el mundo y consigo mismo, es decir, el ser humano se basa en la forma de su convivencia para así justificar sus costumbres y preceptos morales, lo que le permite elegir.

Con base en los principios fundamentales y conceptos del Código de ética del Contador brasileño que guían a la profesión, demanda comprender cómo se estructura la ética en la misma debido a la mala *praxis* profesional del contador, actuando muchas veces de manera incoherente, filtrando información de empresas o clientes, derivando en consecuencias de responsabilidad penal y civil, corriendo el riesgo de perder el ejercicio de su profesión, con la inhabilitación y la responsabilidad en las diversas esferas judiciales. Enfatiza que el contador debe saber identificar claramente los principios morales que guiarán su conducta, proporcionan una base segura para sus usuarios en el proceso de toma de decisiones, en la medida que sus principios éticos aplicables a su profesión representan la esencia de las intenciones de vivir y actuar en sociedad.

Un aspecto interesante que destaca la autora relacionado con la justificación de creencias y valores que cada persona tiene en la vida., es que la ética exprime la manera como la cultura y la sociedad definen por si mismas lo que juzgan ser, por lo tanto, los valores éticos y la forma como el ser humano percibe lo que es correcto o no, está en constante evolución según el grupo de la sociedad, por lo que la ética no puede considerarse inmutable ya que siempre constituirá nuevos conceptos.

De esta forma, la autora incita a la reflexión y constante formación sobre los nuevos conceptos éticos para garantizar la cualificación profesional del contador, considerando diversos temas como la naturaleza, la cultura y la sociedad, sobre la moral, hasta en el propio código de ética. Por lo tanto, para que se cumplan los objetivos profesionales, no es suficiente con un saber ético, ni con los conocimientos necesarios para saber cómo medir, reconocer y evidenciar la información contable, se amerita ser ético en la medida que se consideran los conceptos morales demandados por la sociedad a lo largo del tiempo, una vez que las acciones contables impactarán en los diversos contextos sociales.

Aunque Camargo (2014) muestra exclusiva preocupación por el impacto de acciones antiéticas de la contabilidad sobre la imagen profesional en lugar del impacto sobre los diversos contextos sociales en sí; el estudio presenta conceptos fundamentales sobre ética, reforzando su importancia para los profesionales, al abordarlo como un instrumento de conducta para el profesional de la contabilidad. También invita a los profesionales contable a tener mayor implicancia en la revisión de paradigmas, de valores y de creencias que son capaces de influenciar en su comportamiento para así garantizar un trabajo de calidad y mayores competencias en la área.

A pesar de la visión negativa hacia la profesión contable destacada por la literatura a raíz de hechos sociales de gran impacto, ciertamente la profesión no ha sido la misma una vez que entró en juego la adopción de las normas internacionales de contabilidad las cuales demandaban alteraciones tanto en normas y procedimientos contables así como en el ejercicio profesional del contador. Esto ha derivado en la preocupación por tales profesionales de desarrollar competencias y adquirir nuevas habilidades y conocimientos.

Para Carneiro y Neto (2015) la evolución tecnológica, el conocimiento humano y la internacionalización de la contabilidad han impulsado a la actividad profesional hacia su desarrollo constante, haciendo esencial el estudio periódico de las competencias. Los autores buscaron identificar cuáles son las competencias esenciales que deberá presentar el contador del sector público municipal ante el desafío de la nueva contabilidad pública desde la perspectiva de los contadores de Rondonia.

Manifiestan que en la función pública, atributos como la eficiencia, efectividad y profesionalización son intrínsecos a la nueva administración pública y, en consecuencia, a la Nueva Contabilidad Pública. Sin embargo, las competencias identificadas atienden exclusivamente a “desarrollar habilidades relacionadas con los costos aplicados al sector público, análisis de cuentas públicas, evaluación de resultados en la gestión pública municipal, liderazgo, calificación de recursos humanos y flexibilidad”.

Para Meireles *et al.* (2017) una vez que el proceso educativo tiene el objetivo de formar sujetos autónomos, conscientes, críticos y emancipados, la Teoría de la acción comunicativa constituye un pilar fundamental en tal proceso, principalmente porque esas virtudes son profundizadas a través de esta teoría la cual valoriza la interacción entre sujetos mediante el diálogo, la comprensión y el consenso como acción comunicativa. Para los autores, ese proceso mediado por la TAC hace posible concebir un sujeto además de intelectual y racional, como un agente transformador en su proceso de vida, y consecuentemente, en su relación con la sociedad; por lo tanto, el proceso de enseñanza-aprendizaje no debe estar limitado únicamente a la comprensión con la dimensión cognitiva, también debe reconocer un sujeto afectivo y relacional.

Con respecto al profesional enmarcado en la práctica contable visto como un ser intelectual, racional, afectivo y relacional y cuyo proceso histórico lo vincula a un sentido de responsabilidad social; el mismo, desde el punto de vista humano, ético y profesional, está comprometido con el interés público y con el mejoramiento de las prácticas que impactan en los diferentes contextos sociales y naturales (Álvarez, Urbina, Guerrero, & Castro, 2009). Por lo tanto, el contexto ambiental, no escapa del perfil ético a moldear por los futuros profesionales y por quienes ya ejercen la profesión de la contabilidad.

Frente a los escenarios de fraude en Brasil como el caso del banco PanAmericano el cual infló irregularmente su resultado y patrimonio al no cancelar el *stock* de crédito, y por otra parte, el caso de desviación de fondos millonarios a agentes fraudulentos por parte de Petrobras; Vieira, De Melo, Lustosa y Silva (2015) sostienen que debido a la participación del profesional contable en actividades internas y externas del entorno empresarial, es probable que su conocimiento y participación en algunos de los fraudes. Con base a ello, argumentan sobre la necesidad de desarrollar estudios que investiguen la tendencia de tales profesionales de informar actos cuestionables, haciendo posible evaluar la medida en que la elección de la decisión correcta se antepone a la omisión de casos que socavan la moral y la ética profesional y empresarial.

El trabajo de Vieira, De Melo, Lustosa y Silva (2015) titulado “*Ética: la tendencia de los profesionales contables a denunciar actos cuestionables*” se sustenta en la base conceptual de teóricos, sobre conceptos éticos tales como: el modelo del utilitarismo cuya acción correcta produce elevado nivel de bien para la mayoría de las partes afectadas; el modelo de Deberes y Derechos que atiende a los derechos morales que cada ser humano merece como la educación y la salud; el de Justicia en el trato igualitario de las personas; y el modelo ético de la Virtud que envuelve aspectos de integridad, lealtad y valentía. Frente a las divergencias de tales

modelos, argumentan que un modelo normativo de toma de decisiones éticas debe incorporar un conjunto apropiado de ideales éticos, que al menos considere aspectos del utilitarismo, de los derechos y los valores morales de la justicia.

Al igual que estudios descritos anteriormente, destacan el concepto de intensidad moral, compuesto por seis dimensiones a saber: la magnitud de las consecuencias; el consenso social en la aceptación general de la propuesta; la probabilidad de ocurrencia de la acción y sus beneficios o daños esperados; la inmediatez temporal sobre la aparición de las consecuencias de la acción moral; la proximidad del agente moral hacia beneficiarios del acto; y la Concentración de acción que supone la función inversa del número de afectados por un acto de cierta magnitud. Debido a que factores administrativos y el entorno organizacional influyen en la intención y el comportamiento moral, y en consecuencia, sobre el grado de intensidad moral del problema, tal modelo minimiza el impacto de los mismos en la experiencia de dilemas éticos (Vieira, De Melo, Lustosa, & Silva, 2015).

Apoyándose en los modelos teóricos citados, los autores argumentan que los mismos muestran preocupación por describir procesos involucrados en la toma de decisiones reales, pero no ofrecen sugerencias para ayudar a los tomadores de decisiones en tal proceso.

El objetivo del estudio de analizar la tendencia a reportar actos cuestionables por parte de los profesionales contables, estaba destinado a comparar los resultados obtenidos en Brasil con los del trabajo original recopilados en Francia, Estados Unidos de América y Noruega, para luego verificar si tales resultados eran influenciados por aspectos de género y edad en la ética; todo bajo la suposición de que los profesionales deben ser honestos, resistiéndose a propuestas cuya aceptación resultaría en un comportamiento profesional poco ético.

Mediante un cuestionario aplicado en una muestra no probabilística de 215 encuestados, se evaluaron conflictos éticos relacionados con asuntos contables tradicionales, actitudes que violan los principios de justicia, honestidad u organización, además de las variables de género, edad, nivel educativo y profesión. En una escala de 1 (muy baja) a 9 (muy alta) las variables de estadística descriptiva respondían a la gravedad del problema, responsabilidad de informar, costos personales al informar y la variable dependiente de probabilidad de denunciar.

Del total de los encuestados 135 eran del género masculino y 80 del femenino. En cuanto al nivel de educación, 118 eran graduados sin títulos de posgrado (42 mujeres y 76 hombres), 6 eran técnicos de contabilidad, 66 eran especialistas, 21 *masters* y 4 médicos. En relación a la profesión, 164 de los encuestados eran contadores, 30 eran profesores de pregrado, 9 gerentes y 42 tenían otras funciones como controlador y auditoría. Con respecto al

grupo de edad, el promedio fue de 36 años, la mediana fue de 31, con la edad del profesional más joven, 22 , y el mayor, de 69 años.

Los resultados apuntaron que las variables Gravedad del acto, Responsabilidad de informar, Costo personal y Probabilidad de informar, en todos los casos, tuvieron promedios altos, interpretando que los profesionales de la contabilidad tienden a denunciar los actos cuestionables. Conforme al análisis de las hipótesis con correlación positiva, se pudo concluir que cuanto mayor sea la responsabilidad de informar y la gravedad del acto, mayor será la probabilidad de informar actos cuestionables.

En cuanto a la comparación entre la nacionalidad de los encuestados, se mostró que los brasileños valoraron positivamente más fuerte la probabilidad de denunciar actos cuestionables y la percepción de la gravedad del acto que los encuestados en los Estados Unidos, Francia y Noruega, respectivamente; a diferencia de las variables de responsabilidad de informar y costo personal de denunciar el acto, donde los estadounidenses valoraron con mayor fuerza las mismas, seguido por los brasileños, franceses y noruegos. Sobre la influencia en la decisión en relación a la edad y el género, no hubo un resultado significativo, concluyendo que independientemente del género y la edad, atienden al perfil ético.

Sin embargo, no queda claro hasta que nivel los resultados del estudio son positivos, considerando el hecho de que la probabilidad de denunciar actos que envuelven dilemas éticos estará influenciado por el nivel de la gravedad del acto y la responsabilidad de informar, es decir, debido a que valores sociales y culturales individualizan la percepción de “correcto” y “no correcto” de cada sujeto, la probabilidad de denunciar un acto inmoral sucedería de acuerdo a la percepción de tales sujetos respecto a la gravedad el acto y cuando este tenga como consecuencia mayor daño que beneficio a los implicados.

A ejemplo de la divergencia en las percepciones éticas, Santana Jr. y Carvalho Jr. (2016) en un estudio sobre “*Comportamiento contable ético y gestión de resultados: validación de la Escala de Ética Multidimensional (MES)*” observaron la aparición del efecto halo, el cual se da cuando las percepciones individuales difieren de las percepciones colectivas. Justificado por la falta de reciprocidad y confianza en torno a los estados financieros debido a la manipulación de la información cuyos desvíos éticos por parte de los profesionales de la contabilidad que perjudican a todo el público interesado, el estudio utilizó la *Multidimensional Ethics Scale (MES)* como un predictor de dilemas éticos y morales en situaciones de gestión de resultados.

Conforme los autores, la escala MES surge en estudios sobre ética en contabilidad debido a que los profesionales enmarcados en esta profesión usan más de un razonamiento

moral cuando emiten juicios sobre acciones éticamente cuestionables considerando motivaciones políticas, fiscales y de ganancia personal; por lo que la relevancia de tales razonamientos es una función de "situación problemática" evaluada (Santana Jr. y Carvalho Jr., 2016). Basándose en la gestión de resultados, el estudio recrea tres dimensiones envolviendo acciones éticamente cuestionables, entre ellas, la dimensión de la justicia social, dimensión del relativismo, egoísmo y utilitarismo y la dimensión del contractualismo, evaluando la probabilidad de que los encuestados actúen de acuerdo con la Gestión de resultados, la probabilidad de que sus pares actúen de acuerdo con la Gestión de resultados y la percepción de los encuestados acerca de la validez ética de la acción.

Los resultados indicaron, además del efecto halo, que la probabilidad de que los estudiantes encuestados actúen de acuerdo con las acciones de gestión de resultados, solo las dimensiones Justicia social y la dimensión de Egoísmo, Utilitarismo y Contractualismo, y la variable de control sobre la visión política, impactaron significativamente esta probabilidad. En cuanto a la probabilidad de que sus pares actúen de acuerdo con la gestión de resultados, solo la dimensión Relativista impactó significativamente; y por último, a respecto de la percepción de los encuestados sobre acciones éticas, solo las dimensiones de Justicia Social y Egoísmo, Utilitarismo y Contractualismo impactaron significativamente.

Según Vieira, de Melo, Lustosa y Silva (2015) en cuanto a la valorización de la ética como una tendencia y un requisito adoptado por las organizaciones, demandan la inclusión de disciplinas sobre ética en las estructuras curriculares de las instituciones universitarias, proporcionando una sólida conciencia moral y ética a los futuros profesionales que atiendan a los diversos contextos sociales. En relación al ambiente de trabajo, Santana Jr. y Carvalho Jr. (2016) sostienen que el uso de escalas para evaluar el nivel de razonamiento ético y moral en procesos de selección o evaluación constante de empleados, podría discriminar las personas capaces de manipular la información contable de aquellas con auténticas actitudes éticas, contribuyendo así, a mitigar la ocurrencia de gestión de resultados y fraude contable.

De acuerdo con Pasquali y Dal Vesco (2016) una de las tendencias que contribuye a la evolución de la contabilidad engloba la consonancia de los principios contables, la ética y la responsabilidad civil. Conforme los autores, pasada una década de la institución del código civil brasileño de 2002, la profesión contable ha requerido de reflexiones éticas por acontecimientos “puntuales” de responsabilidad civil por parte de los contadores. De esta forma, evaluaron la percepción ética profesional y la responsabilidad civil de los profesionales contables a la luz del código civil brasileño en virtud de las modificaciones realizadas en el mismo, y que alteraron los procedimientos formales y esenciales para el profesional contable,

mejorando la aplicación de la ley contable, conceptos y principios con respecto a las responsabilidades del profesional.

Se trata de un enfoque teórico mediante investigación descriptiva delimitando la ética del profesional. La percepción investigada fue obtenida aplicando un cuestionario a 52 profesionales vinculados al Sindicato de Contadores de la ciudad de Cascavel y Región (SINCOVEL) seleccionados en abril de 2015 de una lista provista por el mismo sindicato.

De la muestra, 28 cuestionados eran del género femenino y 24 del masculino; en media cursaron el pregrado en universidades privadas, y la mayoría de ellos eran licenciados en contabilidad y actuaban entre 1 a 15 años en la ciudad de Cascavel. Según los autores, la investigación contribuía a la sociedad al proveer una serie de preguntas que podrían llevar al análisis ético y de responsabilidad civil y social por parte de los profesionales.

El constructo de la investigación relaciona el conocimiento de la ética, la responsabilidad civil y el comportamiento poco ético a la vez que destaca, con base en la literatura, factores relevantes para el tema, haciendo una discusión sobre conceptos de ética y moral y la concomitancia con la sociedad; la responsabilidad civil así como sus especificaciones y supuestos que podrían concebir un profesional contable civilmente responsable (Pasquali, & Dal Vesco, 2016). De esta forma, con base en el marco teórico se triangularon tres variables: ética, responsabilidad civil y falta de ética. Para cada una de ellas, se consideraron subvariables como el código de ética profesional del contador, los actos culposos, dolosos y medidas preventivas, además del comportamiento poco ético evidenciando razones por las cuales el contador puede llegar a tener una actitud poco ética.

El análisis de los resultados permitió validar la propuesta de investigación, arrojando alto conocimiento de responsabilidad civil y del código de ética por los encuestados. El 93% identificó la regularización del comportamiento en relación a la profesión como propósito fundamental del código de ética; y un 81% valoran la aplicación de factores éticos; sin embargo, influenciados por la mera realización profesional, ya que para ese porcentaje, el profesional con sólidos principios éticos tiene mayor reconocimiento en el campo laboral.

A diferencia de los estudios que identificaron mayor perfil antiético por parte del género masculino (Antonovz, Espejo, Neto, & Voese, 2010; de Moraes, Silva, & Carvalho, 2010), Pasquali y Dal Vesco (2016) no discriminaron por el género. En relación a los deberes y restricciones en el código de ética, hubo un consenso fuerte por parte de la mayoría de la muestra sobre los deberes, alegando importancia en la imposición de deberes por parte del código de ética; por otra parte, hubo un consenso moderado en cuanto a las prohibiciones en el código, no obstante, se observó desacuerdo a respecto a la prohibición de solicitar o recibir

una ventaja por aplicación ilegal; además de valorar cuestiones éticas a razón de la realización profesional, al menos 20% de los encuestados no considera relevante la prohibición de percibir ganancias por prácticas ilegales.

Se pudo constatar que los profesionales contables poseen conocimiento sobre como sería actuar bajo hechos culposos o fraudulentos; adjudican dos razones principales a las acciones antiéticas, las cuales, responden a la pérdida de valores sociales y morales y a la impunidad. Una vez que triangularon la percepción del profesional contable sobre la ética y la responsabilidad civil en relación al comportamiento antiético en el ejercicio profesional, consideran que los mismos muestran unanimidad sobre las probables causas de comportamientos poco éticos, sin embargo, alertan sobre la brecha en las prohibiciones presentes en el código de ética, ya que los encuestados justifican actuar de manera poco ética frente a problemas económicos, permitiendo inferir que “el hecho de que el propio ser humano, al realizar sus elecciones, puede definir sus parámetros de concepciones y fundamentos, encaminando la profesión contable a una plenitud ética y socialmente responsable” (Pasquali, & Dal Vesco, 2016).

En el mismo contexto envolviendo aspectos del CEPC, Feil (2016) buscó analizar las variables intervinientes que preceden a la toma de decisiones éticas de los profesionales contables en un municipio del estado de Rio Grande del Sur, Brasil. El estudio titulado “*Análisis de las variables intervinientes en la toma de decisiones éticas del profesional contable*” es justificado por la representatividad de la ética en la calidad profesional y en la toma de decisiones a la luz de la información generada para los diversos interesados.

Mediante la aplicación de un cuestionario sobre la importancia de la aplicación y conocimiento del CEPC como guía de la conducta, en una muestra de 122 profesionales contables, se reveló que tan solo el 59% de los profesionales encuestados están totalmente de acuerdo con la importancia del CEPC como guía, y solo el 63,9% están totalmente de acuerdo en cumplirlo. Sin embargo, mediante regresión logística se pudo observar, que el 36,88% de los profesionales encuestados no cumplen con el referido código. Los resultados indicaron también que las actitudes profesionales se explican por la importancia del código ético y su uso en la guía de la conducta; el perfil religioso también influye en el comportamiento ético, en consecuencia, se concluyó que tanto la religiosidad y la asistencia del CEPC influyen en la toma de decisiones éticas del profesional.

Las justificativas éticas de los estudios analizados hasta ahora, envuelven generalmente aspectos de oportunismo y utilitarismo relacionados con la realización profesional, la ventaja económica y la acción ética por la mera razón de no afectar la imagen

profesional y el ambiente organizacional. Es así, que el perfil ético profesional del contador brasileño se enmarca más en las éticas consecuencialistas, debido a que tales profesionales basan sus decisiones de acuerdo a los daños o beneficios que sus acciones puedan derivar. Además de esto, resalta una importante brecha en cuanto al concepto de ética ambiental en los estudios, inclusive la ausencia de dilemas ambientales en la mayoría de los instrumentos aplicados para evaluar y predecir la conducta ética de los profesionales.

Según Machado (2018) son constantes los desafíos que atraviesa la profesión contable brasileña, debido principalmente al importante proceso regulatorio que la rodea y que puede modificar las diferentes formas de su aplicabilidad. No obstante, la autora sugiere no descuidar el potencial de los marcos conceptuales. Debido a que el contexto social, cultural, histórico y político impactarán en el modo en como los seres humanos perciben la realidad del mundo, y consecuentemente, en sus decisiones éticas; es relevante estar relacionado con todos los escenarios que pueden ser afectados por las decisiones éticas de los profesionales contables; garantizando una comunicación inteligible con el mundo en el que se desenvuelve.

La visión kantiana, en la que se basan las éticas deontológicas, considera la moralidad como autonomía de la voluntad; de esta forma, el valor moral en las acciones humanas es constituida a partir de la intención de las mismas y no de sus consecuencias; por lo tanto, tal imperativo kantiano, es apartado del pensamiento utilitarista/materialista donde la ética sirve a un propósito de manera eficiente (Machado, 2018). Tal pensamiento utilitarista es mediado por las acciones estratégicas que atentan contra el mundo de la vida.

El mundo de la vida da lugar a la comunicación libre, sin coacción ni distorsión; por otro lado, al tener una acción social dirigida al éxito se tiene una acción instrumental y esta intenta corroer los diversos elementos que componen nuestro mundo (Cultura, sociedad, personalidad). El lenguaje, es por lo tanto, pieza clave en la construcción de conocimiento y comprensión de la realidad, potenciando la acción comunicativa a favor del diálogo y el entendimiento entre sujetos involucrados. Por otro lado, la razón instrumental es la que guía al mundo de sistema, donde el lenguaje es utilizado únicamente como un instrumento que transmite información (Meireles *et al.*, 2017).

Dicho esto, una vez que la información contable como importante herramienta de comunicación de los negocios, es dirigida como un mero instrumento de información con la finalidad de no afectar la visión de sus usuarios, subyaciendo aspectos antiéticos para atender al objetivo único del patrimonio, se puede inferir que la misma opera en el mundo de sistemas impulsada por razones instrumentales, por acciones estratégicas con vista al éxito.

De la misma forma ocurre frente a la actitud “políticamente correcta” del profesional contable. Actuar de forma ética implica reconocer, por ejemplo, el valor intrínseco que la naturaleza y sus contenidos no humanos tienen como fin en sí mismos, y nuestros deberes morales para con ellos, deben estar orientados más allá del empleo como un medio para fines ulteriores. Al reconocer las entidades no humanas como valiosas en la medida que nos ofrezcan alguna finalidad o al suprimir comportamientos antiéticos en respuesta a los beneficios o daños profesionales que puedan derivar, nos guiamos por el valor instrumental, operando en el mundo de sistemas y en el pensamiento ético antropocéntrico.

A razón de la visión instrumental en la sociedad actual, Machado (2018) destaca que la desviación ética empresarial ocurre por presiones competitivas en la gestión, legitimadas por la naturaleza utilitarista de la economía capitalista, la priorización de beneficios y del interés económico privado que exhortan al pensamiento contable a convertirse en un legitimador de estos patrones, transformándolo en un discurso cada vez más incongruente. Sin embargo, de acuerdo con los argumentos en la primera sección sobre la posición de la naturaleza y sus contenidos no humanos en los diferentes modelos económicos y contextos políticos; la discusión ética a respecto no debe estar determinada de acuerdo a intereses políticos e ideológicos. Conforme citado por la autora, la posición contable debe mantener una posición neutra independientemente del modelo económico en las sociedades, capitalista o socialista, y de la característica monopolística del mercado.

Titulado como “*La Ética en las Organizaciones: reflexiones sobre la práctica contable desde la ética discursiva*” y justificado por la turbulencia moral y conflictos éticos en el mundo contemporáneo que dañan a las organizaciones y a las sociedades por los persistentes registros de fraudes de la profesión; el trabajo de Machado (2018) sostiene que la ética del discurso de Habermas es relevante en la construcción de la legitimidad de la contabilidad, en cuanto a la comprensión de la dimensión moral y social de sus prácticas.

Con una investigación documental de enfoque cualitativo se utilizó el análisis de discurso y documental para el tratamiento de los datos primarios y secundarios considerando también los supuestos constitutivos del modelo de interacción discursiva de la TAC. Los datos primarios del estudio fueron recolectados a través de entrevistas no estructuradas a 11 profesionales activos e inactivos de organismos reguladores de la profesión; los datos secundarios fueron recolectados mediante consulta de documentos, resoluciones y normas contables, y artículos publicados en periódicos, revistas y portales.

Partiendo de la premisa del pensamiento habermasiano de que el discurso es una forma particular de hablar y comprender el mundo de la vida, los resultados indican la

posibilidad de escapatoria de la lógica hedonista en la contabilidad, protegiendo su propia identidad a través de la pragmática de la argumentación universal, ajustándola a través de la estructura de una discusión libre de intereses coercitivos y sesgados entre los profesionales.

La autora identifica la influencia de las acciones estratégicas del estado como un detonante de la visión hedonista en la práctica contable; principalmente por la imposición de reglas en el desempeño de actividades formales en materia tributaria y el estado como catalizador de dinero; la pretensión de omitir y desviar pagos de impuestos a través de actos ilegales; la brecha en las prácticas contables por la falta de responsabilidad por las auditorías independientes en detectar fraudes; inclusive, la responsabilidad del Consejo Federal de Contabilidad frente a estos escenarios al mantener en secreto ciertas violaciones del CEPC como una forma de atender al éxito de la demanda colectiva contable. Los argumentos sobre el escenario del CEPC responden que:

Los códigos de ética, por sí mismos, no garantizan la honestidad, integridad y comportamiento ético de las personas, además de no sustentar criterios de validez a través de un Sistema de disposiciones de principios éticos, que utiliza un lenguaje prescriptivo para mantener el secreto disciplinario de la propia clase y la sociedad (Machado, 2018).

De acuerdo con la autora, el CEPC pasó por alteraciones debido a la necesidad de atender a las brechas existentes en los mecanismos legales de codificación, aplicación y ejecución. Considera que las acciones utilitaristas en el CEPC se dan una vez que las violaciones al código “pueden identificarse como conflictos de interés dentro del alcance de la desviación de la verdadera función de las prácticas contables”. Esto debido a la desconsideración de acuerdos morales identificando en la contabilidad una comunicación orientada al éxito, al suponer, que la misma ofrece beneficios a algunos grupos de la sociedad en detrimento de otros.

En cuanto a la naturaleza del discurso de la contabilidad, observa que la misma debe comunicarse adecuadamente considerando a los usuarios en los diferentes niveles de comprensión, ya que el uso de lenguaje técnico, diagramas y tablas sin explicaciones consistentes dirigido únicamente al ambiente organizacional, hace difícil la comprensión de los usuarios interesados que poseen escasos conocimientos en contabilidad; debido también a que las notas explicativas de los estados financieros, en su mayoría, son copias literales de libros contables corporativos, asumiendo que los usuarios tienen afinidad con la materia.

La autora indica que las prácticas contables necesitan de validez ética con el objeto de neutralizar los conflictos de las actividades contables y su impacto en la sociedad, por lo que estima que “la ética discursiva de Habermas ofrece recursos para enfrentar dilemas éticos que pueden surgir del ejercicio de prácticas contables en las organizaciones”. En consecuencia, demanda la necesidad de cultivar el discurso ético en la Contabilidad, de modo que se alivien las limitaciones comunicativas. También hace una observación para que los lineamientos éticos puestos del CEPC sean obedecidos teniendo como base la comprensión de los criterios de validez de Habermas, con la finalidad de asegurar la acción comunicativa guiada por los principios éticos de la ciencia contable.

Pese a que el trabajo no envuelve aspectos ambientales, ofrece un importante referente teórico que guiaría la actitud ética del contador una vez que “permite detectar las condiciones para la construcción de las prácticas mediante pretensiones de criterios de validez y poder, de acuerdo con las percepciones de la realidad social de los sujetos” (Machado, 2018).

Al evaluar el escenario expuesto hasta ahora sobre la ética profesional contable en el contexto brasileño, se hace presente la necesidad de una transformación de valores y principios desde las bases de la educación, que desvincule la visión hedonista en la toma de decisiones éticas de los futuros profesionales. De igual manera, frente a la brecha existente sobre ética ambiental en la contabilidad, se demanda la necesidad de abordarse tal contexto en los cursos de ciencias contables, que muestre el valor intrínseco de la naturaleza y sus contenidos no humanos como fin en sí mismos y no el valor como un medio de utilidad.

De acuerdo con Da Silva Jr., Vasconcelos, Da Silva y Campos, (2019) tales conceptos deben ser abordados de forma transversal y transdisciplinar y mediante un enfoque holístico, integrador y de síntesis; abandonando el modelo de “pedagogía de habilidades” con un sesgo técnico, reorientando la formación de los futuros contadores hacia un sesgo científico y colaborativo preocupado por las cuestiones socioambientales.

Este argumento destacado por los autores, se debe a los resultados de su trabajo titulado “*La Sostenibilidad desde la perspectiva de los estudiantes de Ciencias Contables: Prevalece la lógica oportunista y utilitaria*”, el cual, mediante la aplicación de cuestionarios a 285 individuos de todos los periodos y turnos de clases, e investigación documental, indicó que la noción de sostenibilidad varía al observar el comportamiento esperado y el comportamiento efectivo; en cuanto el primero señala que la sostenibilidad equivale a las dimensiones económica, social y ambiental de manera equitativa; el comportamiento efectivo muestra una lógica oportunista y utilitarista respecto a tal noción, privilegiando la dimensión económica en detrimento de las demás.

Por lo tanto, como sugieren los autores, es necesario repensar el proceso educativo y profesional en ciencias contables en relación a la forma en como se ha tratado la sostenibilidad; se ameritan cambios necesarios y urgentes en la estructura de la formación superior en cuanto a la inserción y vivencia continua de contenidos socioambientales, que apunten un desempeño profesional efectivamente transformador para la sociedad.

La construcción de conocimiento basado en la racionalidad comunicativa requiere de disposición y apertura al diálogo, de intercambio de conocimientos y del mundo vivido, así como del respeto por la diversidad (Meireles *et al.*, 2017); es decir, requiere de la interacción mutua mediante comunicación inteligible orientada al consenso. De esta forma, es posible comprender la interacción del proceso de enseñanza-aprendizaje con las condiciones de la vida humana, considerando los fenómenos económicos, sociales y culturales, no como un ejercicio aislado, siendo que, desde el enfoque habermasiano, cuanto más se comunica el sujeto, más aprende; en consecuencia, el conocimiento solo es posible a partir del encuentro y del diálogo entre sujetos (Meireles *et al.*, 2017).

La naturaleza también se comunica, por lo tanto, debemos recuperar nuestra relación milenaria con la misma promovida por una comunicación regida por valores, con un diálogo bajo pretensiones de validez: de manera inteligible, con pretensiones de verdad, con honestidad y sujetos a crítica. De esta forma alcanzaremos un consenso con la naturaleza, desde nuestro subconsciente hasta las bases orgánicas del mundo de la vida.

#### 4.4 ÉTICA AMBIENTAL EN LA CONTABILIDAD A LA LUZ DEL PENSAMIENTO HABERMASIANO

El ser humano ha estado gradualmente más informado a lo largo de su historia. La interacción con un número cada vez mayor de información le ha permitido estar a la vanguardia y socialmente más evolucionado que el *homo sapiens* del siglo anterior (González Suárez, 2004). Tal evolución responde al hecho de que las acciones del ser humano suelen ser gobernadas por la necesidad de nuevos conocimientos y de ver hacia dónde le llevarán tales saberes si son asumidos en determinado momento y situación (Ravelo, & Rincón, 2013).

Es con base en el conocimiento que el proceso evolutivo del ser humano tomará su camino consciente en el futuro, reflejando la existencia de una evolución informativa a nivel social. Es a partir de la profundización del conocimiento de las leyes del mundo que el ser humano perfecciona su relación con la naturaleza (González Suárez, 2004). Es decir, la capacidad reflexiva del mismo determinará el conocimiento - subjetivo o no - que aplicará

ante una realidad determinada, permitiéndole elaborar las soluciones a los conflictos producto de sus acciones (Ravelo, & Rincón, 2013).

El conocimiento es entendido en la Teoría de la acción comunicativa (TAC), como un logro intersubjetivo y como una construcción social y colectiva. Por lo tanto, en una acción social, un individuo - como miembro de una comunidad de comunicación – puede responder por sus actos una vez que orienta su actitud o acción con pretensiones de validez intersubjetivamente reconocidas (Sausen, Bussler, Lopes, & Baggio, 2017).

Independientemente de la diversidad cultural y social de individuos de una comunidad de comunicación, las ideas deben ser discutidas, garantizando una forma democrática de suprimir los problemas de las relaciones comunicativas humanas (Machado, 2018). Es la cultura, la sociedad y la personalidad los que simbólicamente componen al Mundo de la vida; y este es dominado por el acto comunicativo, propio de la naturaleza dialógica de la vida humana. Por lo tanto, las fidelidades impartidas desde nuestros primeros años en sociedad, moldearán la cultura de nuestra comunidad, y por ende, nuestras decisiones y acciones.

El sujeto social dialógico basado en la acción comunicativa introyecta empáticamente con los demás miembros de una comunidad; destina sus actos de habla inteligiblemente con pretensiones de verdad, expuestos a crítica y con honestidad. La capacidad cultural comunicativa que la humanidad dispone, ofrece la posibilidad de desarrollar habilidades de reorientación hacia una realidad representada por la acción comunicativa y ética discursiva como los límites propios del conocimiento, tanto en el espectro científico como en los términos sociales más amplios de la cultura (Aguirre Muñoz, 1997).

La intersubjetividad social es siempre el trasfondo presupuesto en la constitución de toda realidad; frente a una realidad social que redujo lo racional a lo instrumental, la teoría habermasiana aboga por una transición del paradigma de la conciencia y la acción teleológica hacia el paradigma de la acción comunicativa entendido como medio intersubjetivo que explica la interacción lingüísticamente mediada y regida por normas en términos de pragmática formal (Díaz Montiel, 2007). En el mundo de la vida, la reproducción cultural y simbólica a través de procesos de aprendizaje, se explica bajo el paradigma de la interacción comunicativa orientada por el éxito en términos de entendimiento; es decir, lo que es excluido por un paradigma es incluido complementariamente por el otro (Aguirre Muñoz, 1997).

La teoría de la acción comunicativa es el plexo explicativo de la ética del discurso, entendida como una ética de la justicia y cuya dimensión moral remite a aquello que es bueno no sólo para mí o para nosotros, sino para todos. A través de la misma, se sostiene que mediante una reconstrucción de los presupuestos de la argumentación es posible identificar

interlocutores discursivos que interactúan sobre una base intersubjetiva que no es conflictiva, y sobre la cual se asienta, además del consenso, la posibilidad de comprensión de la conflictividad (Michelini, 1997).

Los conflictos propios de la vida humana hacen pesar sobre el mundo de la vida, y han sido parte central de la violencia contra la naturaleza, a raíz de la interrelación con las condiciones históricas tanto sociales, políticas, institucionales como culturales, y que transformaron a su vez, las condiciones de interacción con el entorno natural. El sujeto dialógico que conscientemente percibe la realidad a través de la acción comunicativa, implica complementariamente un proceso autocrítico y reflexivo, dirigido hacia su mundo subjetivo.

El encuentro entre el mundo intersubjetivo y el mundo subjetivo con la naturaleza concibe un equilibrio en que el sujeto consciente y dialógico, integra socialmente la reproducción cultural o simbólica de procesos de aprendizajes hacia una reconstrucción y defensa del mundo de la vida; fortaleciendo un vínculo profundo con el mundo objetivo de la naturaleza (Aguirre Muñoz, 1997).

La ética del discurso aporta contribuciones a la solución justa y corresponsablemente solidaria de los conflictos humanos, y consecuentemente, a los conflictos de origen ecológico, al menos en la identificación de conflictos morales, en la implementación de discursos prácticos que viabilicen soluciones, y en el diseño de programas orientados en el principio de corresponsabilidad solidaria (Michelini, 1997).

Mucho se ha discutido a favor de la protección de la naturaleza y la vida silvestre en las últimas décadas; siendo a partir de 1970 que tal preocupación comenzó a tener repercusiones en la sociedad, una vez que el problema no podía ser una responsabilidad localizada, sino una responsabilidad globalizada (García, & Oliveira, 2009). Desde entonces, distintas disciplinas científicas han hecho sus aportes y son incentivadas continuamente a brindar información subordinada a la armonía con la comunidad biótica.

Entre las disciplinas que han hecho contribuciones destaca la contabilidad; una de las ciencias más antiguas del mundo originada para cuantificar la riqueza humana (Santos, Silva, Souza, & Sousa, 2001). La misma, a través del campo socioambiental y económico-financiero tradicional, permite a las organizaciones económicas contar con informes financieros, sociales y ambientales sistematizados, que son de utilidad a la hora de la toma de decisiones y de gestionar aspectos sobre sustentabilidad (Geba, & Catani, 2017).

Sin embargo, la responsabilidad de la profesión contable sobre la problemática socioambiental, se relaciona en su gran mayoría con la forma de pensar y actuar de las organizaciones, las cuales, al tomar sus decisiones económico-financieras con base en la

información suministrada por el sistema contable tradicional, han contribuido con importantes alteraciones en el ecosistema, percibidas a través de efectos como la escasez de agua, el cambio climático, el agotamiento de los suelos, entre otros, impactando directamente tanto a las mismas organizaciones como a su entorno (Sierra Torres, 2017).

La ética ambiental se desarrolla en medio de un diversificado discurso ético; principalmente entre cuatro ramas que difieren en el alcance de los deberes mutuos de seres humanos. Por una parte, las éticas antropocéntricas tales como el antropocentrismo tradicional (Chovinismo humano) que idealiza una versión de virreinato del ser humano en la tierra; y el antropocentrismo moderado (débil o prudente) que reconoce cierto valor moral hacia la naturaleza una vez que esta se traduce como sustento de las futuras generaciones. Por otro lado, las éticas biocéntricas que se resumen en, biocentrismo moderado que concede privilegio a entidades individuales, abrazando a todo ser sintiente; y el ecocentrismo el cual acentúa totalidades o procesos naturales como un sistema holístico, haciendo extensiva la valoración intrínseca a todo ser de vida, tanto humanas como no humanas.

En el intento de relacionar las ramas éticas aquí expuestas con el pensamiento habermasiano, se puede colocar en perspectiva el arquetipo del árbol de la vida y el árbol de la muerte. El primero, es una representación de base religiosa y filosófica sobre la vida y la prolongación de la existencia (RAE, 2014) cuya estructura dendriforme presenta metafóricamente, la historia evolutiva entre las especies; el inicio y base de la vida de animales (humanas y no-humanas), plantas y hongos multicelulares (Doolittle, 2000).

La *Hippomane Mancinella* - conocida como la manzanilla de la muerte o árbol de la muerte - es un árbol nativo de las islas del Mar Caribe y de Mesoamérica, considerado extremadamente tóxico para el ser humano y otros mamíferos; el tallo, la savia, las hojas, el polen y la fruta – de color verde brillante semejante a una manzana - son severamente tóxicos y alergénicos (Romero-González, 2015). Debido a la frondosidad de sus ramificaciones ofreciendo sombra, y a la semejanza de la fruta con una manzana, fue el motivo de muerte de colonos en la época de la conquista que apenas se acercaban al árbol o comían de su fruto; inclusive, los pueblos nativos usaban la savia venenosa para cubrir flechas cuando cazaban o cuando se defendían de sus enemigos (Andreu, & Friedman, 2012; Romero-González, 2015).

En esta metáfora, las éticas biocéntricas se asemejan al arquetipo del árbol de la vida, abarcando a los seres vivos no humanos en cuanto al cuidado de oportunidades disponibles, en igualdad de vida y valor intrínseco. En esta vertiente, el tronco del árbol de la vida representa la esencia de la existencia propia del universo, de la vida humana y no humana, que crece en dirección al cielo. Es aquí donde la vida se comunica en todas sus formas; donde

cada una de las propiedades de un sistema holístico se reconocen entre sí, como seres merecedores de vida y respeto; dando lugar a una ética de la comunicación la cual representa la participación y construcción democrática por parte de los individuos en el porvenir de la sociedad y la cultura en la cual convergen.

El Árbol de la vida y Mundo de la Vida tendrían la misma esencia; los horizontes de nuestra vida representados por los actos tanto culturales, sociales como individuales, propios de la experiencia de la cotidianidad; es decir, la génesis histórica que constituye las tradiciones, los factores culturales, los valores éticos y la validez de normas morales intersubjetivamente consensuadas. En esta perspectiva, el individuo tiene una relación recíproca con la naturaleza mediante comunicación simétrica; defendiéndose del paradigma sistémico, reencontrándose con el mundo de la vida e integrándose conscientemente con la sociedad al mismo tiempo que con la naturaleza, de la mano del potencial emancipador de la acción comunicativa y ética del discurso; condensando un espacio para la intersubjetividad y defensa del mundo de la vida.

Figura 4: Las dos Caras del Debate Ambiental



Elaboración propia del Autor (2020).

En el otro lado, se encuentra el individuo guiado por acciones estratégicas, cuyo lenguaje responde como instrumento de información que busca persuadir un diálogo a razón de intereses privados; justificando sus acciones a favor de tales intereses y del bienestar en los

diversos ámbitos de su vida. En la metáfora del Árbol de la muerte, opera el sujeto instrumental quien persigue una finalidad, evaluando los diversos medios para alcanzarla y considerando estratégicamente las consecuencias. La racionalidad instrumental es responsable por el sistema actual, en el que se promueve estructuralmente la violencia a través de los medios de comunicación con vistas a colonizar el mundo de la vida.

Las éticas antropocéntricas son calificadas de consecuencialistas, ya que analizan un acto como ético o antiético al considerar exclusivamente los resultados de tales actos en relación a los fines destinados a la exclusiva preservación de la vida humana. Por lo tanto, tales éticas operan bajo la óptica de la acción instrumental, comprendiendo únicamente las tradiciones centradas en el ser humano, especialmente en las formas estratégicas de comunicación en la que se manifiesta la suspensión de pretensiones de validez. El Árbol de la muerte parece benévolo, con su reconfortante sombra y su fruta aparentemente apetecible; sin embargo, resulta engañosamente tóxico para quien en su tronco se posa.

De la misma manera se muestra la acción instrumental la cual, mediante la manipulación, la mentira o el engaño, destruye ipso facto la confianza en la veracidad del discurso manifestado, y negando la posibilidad de corrección de los valores introducidos. Una vez que el individuo encamina la acción social de una forma estratégica, acarrea consigo una voluntad manifiesta de no comunicación; es decir, se niega por principio a comunicar válidamente e introduce, en sus actos de habla, una forma muy cercana a la opresión (Rasco, 1998); y aquí se encuadran las éticas antropocéntricas. ¿Por qué?

En clave filosófica, el valor moral antropocéntrico implica el reconocimiento del ser humano como única entidad moralmente válida; por consiguiente, merecedor de valor intrínseco por su sola existencia (Leyton, 2009). De modo que, el trasfondo moral en esta variante se enfoca centralmente en el florecimiento humano y de sus intereses (Brennan, & Lo, 2011). Bajo esta perspectiva, las actividades humanas no consideran importante determinar la extinción de una especie a favor de sus intereses, porque el imperativo antropocéntrico requiere tal extinción; por lo que cualquier objetivo y método humano estará por encima del resto de la naturaleza, ya que esta última, no es más que un *stock* de insumos para actividades humanas (Leyton, 2009). Para algunos ambientalistas, un entorno natural restaurado es un artefacto diseñado y creado para la satisfacción de los fines humanos; siendo un claro ejemplo de acción instrumental (Brennan, & Lo, 2011).

El pensamiento habermasiano sugiere que la filosofía moral necesita actuar frente a los problemas que plantea la técnica humana –con todos sus alcances–, y romper el silencio informado (Leyton, 2009). Aunque es parte de las éticas deontológicas, las mismas sostienen

que una acción es correcta o incorrecta independientemente de las consecuencias, sean estas buenas o malas, ya que existen reglas o deberes que develan lo intrínsecamente correcto o incorrecto, cuyo trasfondo es el respeto y bienestar general como imperativo categórico. Por lo tanto, la acción comunicativa y ética del discurso ofrecen la oportunidad de reconstrucción de la relación comunicativa y dialógica en la sociedad, conciliando las acciones instrumentales y la saturación comunicativa existente en las relaciones del ser humano con la naturaleza, y que hacen pesar sobre el mundo de la vida.

Algunos pensadores ambientales no antropocéntricos consideran el lenguaje de la economía insatisfactorio en sus implicaciones, ya que parece asumir una visión fundamentalmente instrumental de la naturaleza; al usar nociones como “activos”, “pasivos”, “capital” y “recursos” cuando se trata de los objetos y sistemas naturales, instrumentalizando los mismos (Brennan, & Lo, 2011). Esto sugiere que los sistemas económico-financieros están motivados por una acción orientada al desempeño de tareas multifuncionales, y la contabilidad forma parte de ese grupo instrumentalizado (Machado, 2018, p. 90).

Los sistemas económico-financieros y las tradiciones políticas individuales, culturales, sociales e institucionales, con apoyo de los diversos medios de comunicación, han promovido la tendencia de pensar en el valor instrumental de las cosas naturales, vistas como meros recursos para las actividades humanas o como materia prima para producir bienes de consumo y generar propiedad humana (Brennan, & Lo, 2011).

La TAC de Habermas muestra que la acción estratégica utilitarista por sí misma neutraliza o satura la comunicación, impidiendo la emancipación de la acción comunicativa y sustituyendo la interacción entre personas de la sociedad contemporánea, y esto se proyecta de la misma manera en nuestra relación con la naturaleza, persistiendo una comunicación saturada y totalmente asimétrica (Machado, 2018, p. 90; Aguirre Muñoz, 1997).

La presentación de un documento o estado financiero con un registro contable de carácter instrumental/utilitario, no puede considerarse válido de acuerdo con la TAC y la ética del discurso, ya que pierde la capacidad de brindar principios de validez tales como legitimidad y veracidad; por lo tanto, se entiende que una acción ética es comprensible una vez que los efectos de sus principios están alineados con estándares de juicios morales consensuados con el contexto de una sociedad (Machado, 2018, p. 90).

Participar de un discurso implica la posibilidad de un consenso genuino y distinguible de un consenso falso (Rasco, 1998); es decir, la validez en un consenso es igual a la verdad de las declaraciones. Por lo tanto, un comportamiento ético por parte del profesional contable es indispensable para enfrentar dilemas éticos arraigados en la sociedad contemporánea; por lo

que sus estados financieros llevarán el sello de la legitimidad al momento de la rendición de cuentas ante terceros interesados (Machado, 2018).

La contabilidad, entendida como un medio para proporcionar información confiable, debe buscar responder al desafío de la problemática ambiental atendiendo a los usuarios interesados en el desempeño de las empresas sobre la comunidad biótica, apoyando el proceso de toma de decisiones subordinadas a las obligaciones con la sociedad en relación a la responsabilidad social y ambiental (Garcia, & Oliveira, 2009).

En Brasil, tanto la legislación como las normas técnicas que regulan a la profesión contable, observan a la naturaleza y sus contenidos no humanos, apenas como un medio o recurso a servicio del bienestar presente y futuro del ser humano. El código de ética profesional y demás normas de contabilidad, se limitan a describir las actividades relacionadas con contabilidad, finanzas, control interno, sistemas y procedimientos; disminuyendo a la temática ambiental una mera visión instrumentalista. Las sanciones ético-disciplinarias sobre el desempeño de sus actividades en relación a su responsabilidad ambiental, son bastante reducidas.

La dimensión ética ambiental no forma parte del perfil del egresado en ciencias contables, en lo que respecta al perfil curricular en las universidades brasileñas. De la misma forma que la base normativa, solo se hace referencia a la calidad técnico económico-financiera, auditoría y control interno, planificación tributaria, sistemas de información, entre otras relaciones estrictamente al lenguaje de los negocios.

La falta de estímulo de pensamiento crítico sobre ética ambiental, se padece desde las bases de la educación, prevaleciendo el aprendizaje memorístico de conceptos como un paso a paso de procedimientos sin didáctica apropiada, y eso ha derivado en posiciones de apatía por parte de profesionales y futuros contadores respecto a su responsabilidad ambiental.

El gran desafío del discurso contable ha sido la transformación de la función de la contabilidad en una mera relación técnica, debido a la precaria formación en muchas universidades, que permita a los estudiantes desarrollar el juicio profesional y la capacidad de toma de decisiones (Machado, 2018, p. 56).

Como ha podido ser observado a través de los estudios seleccionados; además de la restricta producción científica en Brasil que estimule la dimensión ética ambiental en la contabilidad; estudiantes y profesionales en ejercicio, han valorado la profesión contable en principio, por las oportunidades económicas y el prestigio que la misma puede ofrecer, llegando a registrarse justificaciones a favor de conductas antiéticas guiados por los beneficios y la realización profesional.

Al contrastar esta postura de la profesión contable brasileña - con base en la información consultada – con las teorías éticas ambientales, es posible deducir que la misma posee un lenguaje fuertemente antropocéntrico e instrumental; tal carácter instrumental discrepa de los aspectos axiológicos de la Teoría de la acción comunicativa y la ética discursiva, ya que reduce lo racional de una realidad social – la naturaleza y sus contenidos no humanos – a lo instrumental, una vez que promueve la tendencia de proyectar a la naturaleza y sus contenidos no humanos como recursos a servicio de la preservación humana, guiado por el paradigma sistémico y las acciones estratégicas con vista al éxito.

Es latente la disposición sobre comunicación en el discurso contable, incitando a un análisis continuo de sus prácticas al estar alineado a los intereses particulares de una sociedad contemporánea regida por una moralidad radicalmente utilitaria e individualista; y en ese contexto, la TAC tiene el potencial de apoyar la interacción comunicativa en el proceso de elaboración y enunciación de la información contable para el proceso de toma de decisiones, además de preservar el verdadero propósito de la Contabilidad a través de la provisión de pretensiones de veracidad, sinceridad, legitimidad e inteligibilidad (Machado, 2018).

En consecuencia, se reclama del mundo organizacional el deber de adecuarse a la dimensión espacial y temporal socio-ambiental, ya que esta, al depender de información razonable y completa, demanda la consideración de pautas socioambientales en los sistemas de control (Geba, & Catani, 2017), requiriendo el compromiso por parte del profesional contable, de participar activamente en los procesos de planificación, evaluación y control de los problemas sociales y ambientales, registrando y difundiendo las medidas adoptadas y los resultados alcanzados (Garcia, & Oliveira, 2009).

## 5 CONSIDERACIONES FINALES

La dimensión ética de la profesión contable envuelve preceptos, normas y reglas morales para el correcto funcionamiento de la profesión. Sin embargo, la postura ética en el ejercicio de la profesión ha sido constantemente cuestionada, debido a su relación con escándalos de corrupción y falta de información, especialmente en relación a su responsabilidad en el cuidado de la Naturaleza y sus contenidos no humanos.

El objetivo de esta investigación estuvo orientado a analizar la relación de la postura ética de la profesión contable brasileña ante la naturaleza y sus contenidos no humanos, teniendo como referencia la premisa ética del modelo de interacción discursiva propuesto por Jürgen Habermas a través de la teoría de la ética del discurso y la acción comunicativa, la cual garantiza una comunicación que lleva implícita las pretensiones de la verdad, la sinceridad, la legitimidad y la inteligibilidad en una situación de habla ideal, ofreciendo ideas importantes para desarrollar modelos basados en el discurso a fin de tomar decisiones sobre riesgos y problemas ambientales.

Tales presupuestos en el discurso validan los enunciados y juicios morales, por lo tanto, tales interacciones deben estar encaminadas al entendimiento, al consenso en una discusión bajo régimen democrático de lo contrario, en el intento de persuadir o convencer de algún enunciado se estaría interrumpiendo sistemáticamente la comunicación, derivando en acciones estratégicas.

La base metodológica para atender el desarrollo del trabajo integró los conceptos de Revisión narrativa y Revisión crítica de la literatura en una única metodología denominada Narrativa Crítica de la Literatura, la cual permitió además de describir el estado del arte del área temática, la valoración crítica de la información seleccionada, identificando las lagunas, contrariedades, omisiones y fortalezas existentes, permitiéndole al autor dar su punto de vista a la luz de lo que ya conoce sobre el tema y lo estudiado de los textos relacionados.

Para atender los dos primeros objetivos específicos, se realizó la recopilación de información de fuentes secundarias, contenidas en libros, periódicos, revistas, tesis y disertaciones, diccionarios, consultas a través de Internet, la legislación brasileña en relación a la temática ambiental, el plan de estudios del curso de ciencias contables en universidades del país así como los instrumentos normativos que sustenta a la profesión contable brasileña, entre otras técnicas documentales.

Con la finalidad de atender el tercer objetivo específico se realizó una búsqueda en la base datos de la plataforma de la CAPES usando diversas combinaciones relacionando palabras como ética profesional, ética ambiental y contabilidad; debido a la restricta información considerando temas que sirvan para la construcción teórica del perfil ético del profesional contable, se migró la búsqueda a revistas de contabilidad brasileñas, identificando un total entre las mismas y CAPES de 15 producciones científicas, que aunque no trataban directamente el concepto de ética ambiental en la profesión contable, sirvieron para el propósito de este trabajo. Se utilizaron combinaciones tales como ética profesional y contador, ética y contabilidad ambiental, ética ambiental y contabilidad, ética profesional y contabilidad ambiental, ética ambiental y contador, responsabilidad ambiental y contabilidad, contador y medio ambiente, y ética ambiental y profesional contable como consta en la sección de anexos al final del trabajo.

El mundo de la vida - concepto sociológico usado por Habermas para explicar su teoría ética del discurso y acción comunicativa – se refiere a todos los actos culturales y sociales que influenciarán en nuestra personalidad; y este muchas veces es afectado por las acciones estratégicas donde el lenguaje es utilizado únicamente como instrumento de información para persuadir un diálogo a razón de intereses privados. El mundo cotidiano actual, desde un enfoque genealógico, posee raíces filosóficas, políticas, culturales y religiosas que han sustentado desde siglos atrás, acciones que justifican muchas veces tales prácticas frente a los intereses y el bienestar en los diversos ámbitos de la vida humana.

De esta forma, es posible observar que la mayoría de las discusiones en relación a la problemática ambiental, presentan un sesgo ideológico, político y cultural que muchas veces influyen la postura ética de los individuos en relación al tema. De acuerdo a lo expuesto por la literatura citada sobre la ética en contabilidad, los profesionales enmarcados en esta profesión usan más de un razonamiento moral cuando emiten juicios sobre acciones éticamente cuestionables considerando motivaciones políticas, fiscales y de ganancia personal; por lo tanto, se puede inferir que la ética es influenciada por la visión y actuación ante los hechos cotidianos, permitiéndoles adoptar estrategias ante tales hechos, muchas veces motivadas por el egoísmo, el utilitarismo y hasta la visión política del individuo de la profesión contable, donde la problemática ambiental es tratada con importancia una vez que trae beneficios para los mismos, sean económicos o de realización profesional.

Frente a las controversiales discusiones en relación a la naturaleza y sus contenidos no humanos, es necesario encontrar un consenso que permita establecer una comunicación con la misma orientada hacia el entendimiento bajo los supuestos universales pretendidos en todo proceso comunicativo. Debido a la implicancia de los profesionales contables en las consecuencias derivadas de sus actividades, se deben evaluar los paradigmas, valores y creencias, capaces de generar cambios en su comportamiento, en el que este consiga comprender la importancia del entorno natural como un sistema holístico merecedor de valor moral, orientado por soluciones políticamente viables y al servicio social, no por realización profesional ni por imagen profesional, simplemente porque somos un componente más en un sistema que tiene un fin en sí mismo y que merece respeto y atención moral.

Además de la acción comunicativa y la acción estratégica tratadas en el pensamiento habermasiano, se referenciaron las distintas posiciones éticas en relación al valor de la naturaleza. La discusión es dividida en cuatro vertientes éticas, las cuales: el chovinismo humano o antropocentrismo tradicional anclado en el pensamiento de moral religiosa que considera digno de valor intrínseco únicamente a seres humanos y sus intereses; el antropocentrismo moderado reconociendo deberes morales hacia la naturaleza con la finalidad de asegurar la vida en las futuras generaciones; el biocentrismo el cual postula la condición de estar vivo y de sentir dolor como criterio de valor moral; por último el ecocentrismo, que considera como portadores de valor intrínseco a todas las entidades vivientes, incluyendo la comunidad biótica en general. Tales conceptos ayudan en cierta manera, a identificar cuál es la visión ética que posee la profesión contable respecto al valor moral de la naturaleza y sus contenidos no humanos.

Para ello, se analizó el marco teórico y normativo existente en materia ambiental en relación a la ética profesional y a las actividades inherentes a la disciplina contable, a fin de establecer su rol en la protección de la naturaleza y sus contenidos no humanos como parte de su responsabilidad profesional. La profesión contable brasileña posee una importante base normativa que regula su comportamiento frente a los diversos contextos de la sociedad.

Comenzando por el Código de ética profesional del contador orientado a la salvaguarda de la profesión y sus actividades; la promoción de la comprensión del contexto social, económico, histórico, cultural y ambiental a través de las diversas leyes de educación y protección ambiental y los pronunciamientos técnicos que guían el correcto ejercicio de la profesión con los que el contador brasileño se relaciona y que estimulan el conocimiento de los problemas del mundo actual. Al evaluar el discurso presente en tales instrumentos, es posible observar que la naturaleza es tratada como un medio, ya que se hace referencia a su

conservación como una forma de garantizar los recursos naturales para las generaciones venideras. En la mayoría de los instrumentos contables, no se trata el aspecto ambiental como elemento indispensable en la conducta ética; las pocas veces que es mencionado es con el único objetivo de salvaguardar los intereses del entorno económico en el que operan y del ejercicio profesional.

Consecuentemente, tales fundamentos normativos envuelven aspectos ambientales en que la Naturaleza es vista desde el valor instrumental; cuya protección, recuperación y preservación de la misma, es empleada como una estrategia de mejorar la imagen pública de las organizaciones y de la profesión contable frente a las diversas presiones sociales o mediante los cambios en la legislación.

Al evaluar el perfil curricular del curso de ciencias contables en diversas universidades brasileñas, se puede observar que el mismo atiende exclusivamente a la asistencia en temas de finanzas, control interno, sistemas y procedimientos, tributos, costos, entre otros que atienden a los intereses del ambiente organizacional y al patrimonio como objetivo central de la contabilidad; en fin, su capacitación como unidad estratégica organizacional con responsabilidad cívica y penal y bajo principios y políticas contables de aceptación general.

Como ya fue dicho, la falta de dominio en temas ambientales que engloban a la responsabilidad ambiental de la profesión contable en Brasil se padece desde las bases de la educación, cuyos temas referente a activos, pasivos, gastos y costos ambientales; balance social; legislación ambiental (Ley de crimen ambiental, ley de política nacional del medioambiente, entre otras); informe de impacto ambiental, la Norma de Certificación Ambiental-ISO 14000 y el informe integrado no son estimulados periódicamente en el curso de ciencias contables, siendo disciplina optativa en algunas universidades del país por otra parte, se ha identificado también con base en la literatura citada, que la falta de estímulo de tales temas en cursos contables de diversas regiones del país, deriva en posiciones de apatía respecto a la responsabilidad ambiental de la contabilidad por parte de los profesionales.

En consecuencia, los programas de estudio en relación a los contenidos pragmáticos de la ética y aspectos ambientales en los cursos de ciencias contables brasileños, presentan un corte transversal en cuanto a la ética y los valores ambientales promovidos en la formación profesional, considerando el papel ético únicamente en lo que se refiere al ejercicio de la profesión, atendida a los intereses económicos y dejando de lado el valor humano, y por consiguiente, el valor intrínseco de la naturaleza y sus contenidos no humanos.

La ética expresa la manera como la cultura y la sociedad definen por si mismas lo que juzgan ser, por lo tanto, está influenciada por la visión y actuación ante los hechos cotidianos,

por los valores y la forma como el ser humano percibe lo que es correcto o no, estando en constante evolución según el grupo de la sociedad, albergando nuevos conceptos a medida que tales grupos sociales mudan sus percepciones en cuanto a lo “ético” y lo “antiético”.

Al evaluar el perfil ético de la profesión contable con base en las producciones científicas identificadas sobre la visión ética del mismo, se ha podido observar que aspectos ambientales no son tratados en su cuerpo teórico, ni son considerados dilemas ambientales en la mayoría de ellos como un predictor de la conducta ética del profesional y futuros profesionales contables, apenas tres estudios plantearon escenarios de dilema ético ambiental con la finalidad de evaluar como tales individuos actuarían frente a esos escenarios. Los estudios con dilemas éticos ambientales y otros que consideraban la ética como propósito del ejercicio profesional, se centraron en el género y la edad en relación a la disposición de actuar de forma ética, los resultados indicaron actitudes pocas éticas por parte del género masculino y por los más jóvenes.

Por lo tanto, se deduce la falta de conocimientos claros, precisos y amplios sobre ética ambiental y su relación con aspectos ecológicos y ambientales, desde el punto de vista operacional y conceptual, existiendo lagunas de información en esta área de reflexión, tanto técnicas como académicas por parte de los sujetos relacionados a la profesión contable. La falta de conocimiento respecto al contenido del código de ética profesional y las diferencias conceptuales entre ética y moral también se hace presente, inclusive, al mismo tiempo que alegan importancia en la imposición de deberes por parte del código de ética, se observan desacuerdos a respecto de la prohibición y el castigo profesional por solicitar o recibir una ventaja por aplicación ilegal.

Además de valorar cuestiones éticas a razón de la realización profesional, existen posicionamientos individuales que no consideran relevante la prohibición de percibir ganancias por prácticas ilegales; y disposición de cambiar decisiones éticas en virtud de incentivos ofrecidos; conforme la literatura, tales comportamientos estarían relacionado al problema de temporalidad en los contratos de trabajo, a la preparación técnica de los individuos o por la falta de estímulo ético en los centros educativos.

Por otra parte, alguno de los estudios que mostraban resultados positivos del comportamiento ético de sujetos de la contabilidad, mostraban justificativas éticas que generalmente envolvían aspectos de oportunismo y utilitarismo relacionados con la realización profesional, la ventaja económica y la acción ética por la mera razón de no afectar la imagen profesional y el ambiente organizacional. En cuanto a la disposición de los

profesionales en denunciar actos éticamente cuestionables, sucede en la medida que aumenta la responsabilidad de informar y la gravedad del acto.

Las acciones estratégicas del estado también influyen en la visión hedonista en la práctica contable; conforme la literatura, principalmente por la imposición de reglas en el desempeño de actividades formales en materia tributaria; la pretensión de omitir y desviar pagos de impuestos a través de actos ilegales; la falta de responsabilidad por las auditorías independientes en detectar fraudes e inclusive por la responsabilidad del Consejo Federal de Contabilidad frente a tales escenarios al mantener en secreto ciertas violaciones del CEPC como una forma de atender al éxito de la demanda colectiva contable.

Todo acto ético, bajo pretensiones de validez, debe orientarse hacia un papel mediador con miras al bien común, a razón de la responsabilidad, la democracia y el poder legítimo, independientemente de las consecuencias, de los beneficios o daños que deriven. Es así, que el perfil ético profesional del contador brasileño se posiciona más en las éticas consecuencialistas, debido a que tales profesionales basan sus decisiones de acuerdo a las consecuencias de sus acciones.

La postura de la profesión contable en relación al valor moral de las entidades naturales, en contraste con las teorías éticas ambientales, posee un lenguaje fuertemente antropocéntrico e instrumental; discrepando de los aspectos axiológicos de la Teoría de la acción comunicativa y la ética discursiva, al reducir lo racional a lo instrumental, una vez que promueve la tendencia de proyectar a la naturaleza y sus contenidos no humanos como recursos a servicio de la preservación humana, guiado por el paradigma sistémico y las acciones estratégicas con vista al éxito.

Aunque se muestra preocupación en los escenarios organizacionales, y en la base normativa que sustenta a la profesión; prevalece la cultura del dinero, el objetivo único del patrimonio, la conservación ambiental como estrategia de mercado y justificativas éticas que atienden a la imagen profesional y organizacional del ambiente económico. Se percibe la brecha en cuanto al concepto de ética ambiental en programas educativos y producciones bibliográficas, inclusive la ausencia de dilemas ambientales en la mayoría de los instrumentos aplicados para evaluar y predecir la conducta ética de estudiantes y profesionales.

El discurso ético en la contabilidad, bajo pretensiones de validez, envuelve contextos históricos, culturales, sociales y políticos los cuales definirán las perspectivas que los sujetos tienen respecto del mundo en el que se relacionan. Al garantizar la comunicación inteligible de las bases orgánicas del mundo de la vida en la interacción mutua sujeto-sujeto - inclusive sujeto-naturaleza - es posible evaluar la construcción de las prácticas contables a través del

examen de las pretensiones de validez, y frente a las percepciones de la realidad social de los sujetos. Una vez que los procesos educativos tiene el objetivo de formar sujetos autónomos, conscientes, críticos y emancipados, el pensamiento habermasiano constituye un pilar fundamental al profundizar principios y valores morales que garantizan la interacción entre sujetos mediante el diálogo, la comprensión y el consenso como acción comunicativa. En este contexto, se reconoce un sujeto que además de ser intelectual y racional, es afectivo y racional en su proceso de vida y en su relación el mundo del cual forma parte.

Las acciones estratégicas difieren de la ética discursiva y la acción comunicativa, pues esta última integra imperativos éticos que advierten sobre las prácticas con intereses utilitarios; no muy distante de la realidad de la comunicación contable, la cual posee un arraigado discurso orientado al éxito. El razonamiento de la acción comunicativa y la ética del discurso son moralmente deseables en las prácticas contables, ya que los principios éticos conciliadores, manifestados en las acciones morales, intensifican el discurso y aseguran vigencia en el ejercicio profesional con resultados satisfactorios (Machado, 2018, p. 120).

De esta forma, se invita a la reflexión constante de los valores éticos ambientales en la formación de los futuros profesionales de la contabilidad, mediante procesos formativos más críticos que prioricen acciones y saberes que articulen teoría y la práctica; cuya postura profesional se muestre acorde con sus principios de capacitación y bajo supuestos éticos de responsabilidad. El pensamiento habermasiano instruye cuestiones éticas destinadas a guiar a los sujetos en su actitud frente a situaciones complejas en la colonización del mundo; donde los sujetos puedan armonizar sus intereses y establecer criterios de entendimiento y consenso, resultando en una integración con la sociedad y la naturaleza.

Se propone continuar desarrollando estudios que profundicen la comprensión de la coyuntura de la Contabilidad en relación a su responsabilidad socioambiental, guiados de los recursos analíticos de las vertientes filosóficas de la ética ambiental y la teoría de la acción comunicativa, desde la perspectiva ética del discurso de Jürgen Habermas.

Por lo tanto, se sugiere la utilización de diferentes metodologías y escenarios que consideren una diversa gama relacionada con la práctica contable y la formación de futuros profesionales contadores, con la finalidad de garantizar la comprensión de las capacidades de autorrenovación de la naturaleza; estimulando así la sensibilidad moral o ética ambiental en inconsciente colectivo mediante un conjunto de símbolos, tradiciones y valores que con el tiempo puedan convertirse en parte de la cultura y del lenguaje contable.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abdul Rahman, A. R. (2003). Ethics in accounting. *Journal of Economics and Management*. Recuperado de <https://journals.iium.edu.my/enmjjournal/index.php/enmj/article/view/85>
- Academia (2019). El Sentido de Aprender Sobre Ética. Academia.edu. Recuperado de [https://www.academia.edu/38322108/unidad\\_i\\_el\\_sentido\\_de\\_aprender\\_sobre\\_et.docx?email\\_work\\_card=thumbnail](https://www.academia.edu/38322108/unidad_i_el_sentido_de_aprender_sobre_et.docx?email_work_card=thumbnail)
- Acosta, E. G., González, M. A., & Árias, P. M. G. (2015). El fortalecimiento de valores morales en el estudiante de contabilidad y auditoría, más allá de la enseñanza de los estándares técnicos contables internacionales y de la ética normativa. *Opuntia Brava*, 7 (4), 1-10. Recuperado de <https://doi.org/10.35195/ob.v7i4.314>
- Afanador, M. I. (2000). La protección del ambiente como derecho humano. Una mirada desde lo ecológico y lo jurídico. *Revista UIS Humanidades*, 26 (2). Recuperado de <https://revistas.uis.edu.co/index.php/revistahumanidades/article/view/1849>
- Aguirre Muñoz, A. (1997). La Teoría de la Acción Comunicativa y el Medio Ambiente. *Revista Universidad EAFIT*, 33 (106), 123-145. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10784/16473>
- Ahinful, G. S., Addo, S., Boateng, F. O., & Boakye, J. D. (2017). Accounting Ethics and the professional Accountant: the case of Ghana. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 1 (1), 30-36. Recuperado de <https://ideas.repec.org/a/oap/ijaefa/2017p30-36.html>
- Aifuwa, H. O., Embele, K., & Saidu, M. (2018). Ethical accounting practices and financial reporting quality. *EPRA Journal of Multidisciplinary Research*, 4 (12), 31-44. Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=3423893>
- Albornoz, Á. L. (2015). Razón instrumental, ciencia y dominio. *Eikasia: revista de filosofía*, (63), 125-142. Recuperado de <https://repositorio.uc.cl/handle/11534/45901>
- Almeida, K. K. N. D., y Batista, F. F. (2016). Provisões Contingentes Ambientais e seus Reflexos no Endividamento das Empresas de Alto Impacto Ambiental Após Adoção do CPC 25. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 11 (1). Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufjrj/article/viewArticle/2774>
- Alva, G.M. (2013). El rol del contador público y su responsabilidad ética ante la sociedad. (Tesis de doctorado). Universidad de San Martín de Porres, Lima, Perú. Recuperado de <https://hdl.handle.net/20.500.12727/568>
- Álvarez, G. (2008). Efectos ilocucionario y perlocucionario en la teoría de los actos de habla y en sus posteriores reformulaciones. *Onomázein*, (17), 79-93. Recuperado de <https://repositorio.uc.cl/handle/11534/7977>
- Álvarez, R., Urbina, L., Guerrero, F., & Castro, J. (2009). Contabilidad de gestión ambiental en el ejercicio de la profesión del contador público en el estado Zulia. *Revista de*

Ciencias Sociales (Venezuela), 15 (3), 499-508. Recuperado de [http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1315-95182009000300011](http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-95182009000300011)

Andrade, P., Valencia, M. A. V., Mora, G. S. A., Valencia, M. M., (2017). Ética ambiental como objeto central de la educación. *Plumilla Educativa* (20), 9-29. Recuperado de <https://doi.org/10.30554/plumillaedu.2.3198.2017>.

Andreu, M. G., & Friedman, M. H. (2012). Hippomane mancinella, Manchineel. *EDIS*, 2012(10). Recuperado de <https://journals.flvc.org/edis/article/view/120244>

Ansede, M. (07 de octubre de 2019). “Así se llenó España de Cotorras”. *El País*. Recuperado de [https://elpais.com/elpais/2018/06/03/ciencia/1528060036\\_486087.html](https://elpais.com/elpais/2018/06/03/ciencia/1528060036_486087.html)

Antonovz, T., Espejo, M. S. B., Neto, P. J. S., & Voese, S. B. (2010). Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4 (10), 86-105.

Apel, K. O. (1992). *Hacia una macroética de la humanidad*. Facultad de Filosofía y Letras, Universidad Nacional Autónoma de México.

Argentina (2000). Resolución JG N° 204/00: El proyecto de Código de Ética Unificado para Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina. Comisión de Ética de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Recuperado de [http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index\\_argentina.php](http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php)

Austin, J. L., & Urmsom, J. O., (1971). *Palabras y Acciones Como Hacer Cosas Con Palabras* Ediciones Paidós.

Ayala, F. J. (2005). *Jueces, Nuevo Derecho y Burocracia*. Ediciones Jurídicas, 2 (2), 63-81.

Baena Paz, G. (2017). *Metodología de la investigación*. 3ª edición. Grupo Editorial Patria.

Baldissera, R., & Sobrinho, L. L. P. (2017). O Homem Pós-Moderno como Víctima Colateral da Sociedade de Consumo. *Revista de Direito e Sustentabilidade*, 3 (1), 17-34.

Barents-von Hohenhagen, A. K., & Cross, G. Á. (2016). *El engaño populista: por qué se arruinan nuestros países y cómo rescatarlos*. Ariel México.

BBC News (23 de Agosto de 2019). Incendios en el Amazonas: las críticas contra Bolivia y Paraguay (y no solo contra Brasil) por cómo cuidan sus bosques. *BBC News Mundo*. Recuperado de <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-49447615>

BBC News (05 de Julho de 2019). Amazônia perde “um campo de futebol” de floresta por minute. *BBC News Brasil*. Recuperado de <https://www.bbc.com/portuguese/geral-48880650>

Bell, D. (1973). *The Coming of the Post-Industrial Society: A Venture in Social Forecasting*. New York, Basic.

Berkes, F. (2017). Religious traditions and biodiversity. *Elsevier Science Direct*, 10. Recuperado de <https://doi:10.1016/B978-0-12-809633-8.02335-9>

- Betim, F. (22 de agosto de 2019). Cuando en São Paulo se hizo de noche a las tres de la tarde. El País, Internacional. São Paulo, Brasil. Recuperado de [https://elpais.com/internacional/2019/08/19/actualidad/1566248656\\_245830.html](https://elpais.com/internacional/2019/08/19/actualidad/1566248656_245830.html)
- Bialakowsky, A. (2010). Comunidad y sentido en la teoría sociológica contemporánea: las propuestas de A. Giddens y J. Habermas. *International Journal on Collective Identity Research*, (1), 1-30. Recuperado de <http://www.identidadcolectiva.es/pdf/53.pdf>
- Bird-David, N., de Castro, E. V., Hornborg, A., Rival, L., Sandstorm, A., Pálsson, G., & Ingold, T. (2019). “Animismo” revisitado: pessoa, meio ambiente e epistemologia relacional. *Debates do NER*, 1(35), 93-171. Recuperado de <https://doi.org/10.22456/1982-8136.95698>
- Borges, E. F., Vieira, E. T., & Silva, C. A. T. (2011). Sinalização no contexto contábil: práticas de screening na contratação de serviços profissionais.
- Born, S. C. (2006). Ética nas empresas e na profissão contábil. Monografia de especialização. Recuperado de <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/61293>
- Brasil (1981). Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm).
- Brasil (1987). Parecer de Orientação CVM nº 15. de 28/12/1987. Recuperado de <http://www.cvm.gov.br/legislacao/pareceres-orientacao/pare015.html>
- Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Brasil (1997). Código de ética do Profissional Contabilista. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução, 803, 96.
- Brasil. (1996). Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União*, 134 (248). Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm)
- Brasil. (1998). Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. O Presidente da República. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9605.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm)
- Brasil (1999). Lei n. 9.795, de 27 de abril de 1999: Dispõe sobre a educação ambiental, institui a Política Nacional de Educação Ambiental e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9795.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9795.htm)
- Brasil (2004a). Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior-SINAES e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, (72). Recuperado de <http://portal.mec.gov.br/arquivos/pdf/leisinaes.pdf>
- Brasil (2004b). NBC T 15-Informações de Natureza Social e Ambiental. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 6. Recuperado de [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1003.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1003.pdf)
- Brasil (2005). Resolução CFC Nº 1.055/05. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis– (CPC), e dá outras providências. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>

- Brasil (2009a). Pronunciamento técnico CPC 25-Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Brasil (2009b). Pronunciamento técnico CPC 31- Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Brasil (2009c). Pronunciamento técnico CPC 32-Tributos sobre o lucro. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Brasil (2010). Decreto Lei nº 9295, de 27 de Maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências.–CEPC. Recuperado de <https://cfc.org.br/legislacao/decretos-lei/>
- Brasil (2011). Pronunciamento técnico CPC 26- Apresentação das Demonstrações Contábeis. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Brasil (2012a). Pronunciamento Técnico CPC 17: contratos de construção. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Brasil (2012b). Pronunciamento técnico CPC 19 (R2)–Negócios em conjunto. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Brasil (2015). Lei nº 13.186, de 11 de novembro de 2015. Institui a Política de Educação para o consumo sustentável. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13186.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13186.htm)
- Brasil (2017). ITG 13 (R2) - Direitos a participações decorrentes de fundos de desativação, restauração e reabilitação ambiental. Recuperado de [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG13\(R2\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/ITG13(R2).pdf)
- Brasil (2019). Resolução NBC PG 01-Código de Ética Profissional do Contador. Recuperado de <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPG01.pdf>
- Brennan, A., & Lo, Y., (2011). Environmental Ethics. The Stanford Encyclopedia of Philosophy (Winter 2016 Edition), Edward N. Zalta (ed.). Recuperado de <https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/ethics-environmental/>
- Brito, J. H. S. (1994). Introdução à fundamentação da metafísica dos costumes de I. Kant. Porto: Contraponto.
- Borges, L. A. C., de Rezende, J. L. P., & Pereira, J. A. A. (2009). Evolução da Legislação Ambiental no Brasil. Revista em Agronegócio e Meio Ambiente, 2 (3), 447-466.
- Boulding, K. (1966). The economics of the coming spaceship earth. New York.
- Brown, J., & Dillard, J. (2013). Critical accounting and communicative action: On the limits of consensual deliberation. Critical Perspectives on Accounting, 24 (3), 176-190. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.06.003>
- Bull, B., & Rosales, A. (2020). The crisis in Venezuela: Drivers, transitions, and pathways. European Review of Latin American and Caribbean Studies. Recuperado de <http://doi.org/10.32992/erlacs.10587>

- Florit, L. F., Sampaio, C. A. C., & Philippi Júnior, A. (2019). Ética socioambiental. 1ª Edición. Editorial Manole e Retroflexo Serviços Editoriais.
- Cadena, E. (2019). Habermas acerca de las legitimaciones. Academia.edu. Recuperado de [https://www.academia.edu/19162883/Habermas\\_acerca\\_de\\_las\\_legitimaciones\\_y\\_email\\_work\\_card=thumbnail](https://www.academia.edu/19162883/Habermas_acerca_de_las_legitimaciones_y_email_work_card=thumbnail).
- Calderon, E. C. (2019). Seminario de ética unidad 1. Academia.edu. Recuperado de [https://www.academia.edu/15131081/Seminario\\_de\\_etica\\_unidad\\_1?email\\_work\\_card=thumbnail](https://www.academia.edu/15131081/Seminario_de_etica_unidad_1?email_work_card=thumbnail).
- Callahan, D., Singer, P., & Chadwick, R. (2011). Encyclopedia of applied ethics. Elsevier Science.
- Calixto, L. (2006). O ensino da contabilidade ambiental nas universidades brasileiras: um estudo exploratório. Revista Universo Contábil, 2 (3), 65-78. Recuperado de <https://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/131/90>
- Callicott, J. B. (1980). Animal liberation: A triangular affair. Environmental ethics, 2 (4), 311-338. Recuperado de <https://doi.org/10.5840/enviroethics19802424>
- Callicott, J. B. (1989). In defense of the land ethic: essays in environmental philosophy. State University of New York Press
- Callicott, J. B. (2012). Intrinsic and instrumental value. Elsevier Inc. University of North Texas, Denton, TX, USA.
- Camargo, B. F. (2014). A ética no exercício da profissão: Uma escolha necessária. Revista da Universidade Vale do Rio Verde, 12 (2), 954-973.
- Cambridge University Press (2008). Cambridge online dictionary. Recuperado de <https://dictionary.cambridge.org/>
- Cano, J. E. G., & Oliva, E. J. D. (2007). Metodología para el análisis y la revisión crítica de artículos de investigación. Innovar, 17, (29), 184-194. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=81802912>
- Cañas, J. P. D. (2016). Consideraciones sobre la protección de los patrimonios culturales ¿ conservar el objeto o preservar la acción?. OLAM-Ciência & Tecnologia, 16 (1-2). Recuperado de <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/59021>
- Carneiro, S. M. M. (2012). Ética e educação: a questão ambiental. Revista de Educação PUC-Campinas, (22). Recuperado de <http://seer.sis.puc-campinas.edu.br/seer/index.php/reeducacao/article/view/197>
- Carretero, A. M. H., Burgui, M. B., de Castro, F. V., & Vázquez, J. M. C., (2018). ¿Responden los libros de texto a las demandas de la educación ambiental? Un análisis para la educación secundaria. BAGE, (77), 80-110. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.21138/bage.2535>
- Chile (2005). Código de Ética. Colegio de Contadores de Chile. Recuperado de <https://www.contach.cl/>

- Chiesa, M. (2003). Sobre la meta-ética, normativa y el conductismo. *Revista Latinoamericana de Psicología*, 35 (3), 289-297. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=80535305>
- Collado Ruano, J.; Madroñero Morillo, M. & Álvarez González, F. J., 2018. Educación transdisciplinar: formando en competencias para el buen vivir. 26 (100), 619-644. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1590/s0104-40362018002601487>
- Copeland, M.K. (2015), "The Importance of Ethics and Ethical Leadership in the Accounting Profession", *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. Emerald Group Publishing Limited 19, 61-98. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/S1574-076520150000019012>
- Cortina, A., (1995). Karl-Otto Apel. Verdad y responsabilidad. K.-O. Apel: Teoría de la verdad y ética del discurso. Barcelona: Paidós, 9-33.
- Cortes, F., Cabana Villca, R., Vega Toro, D., Aguirre Sarmiento, H., & Muñoz Gómez, R. (2017). Variables influyentes en la conducta ambiental en alumnos de unidades educativas, región de Coquimbo-Chile. *Estudios pedagógicos (Valdivia)*, 43 (2), 27-46. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-07052017000200002>
- Cotovio, V., Soares, I., & Bonnett, W. (20 de Agosto de 2019). Un rastro de 'oro sangriento' conduce al gobierno de Venezuela. *CNN Latinoamérica*. Recuperado de <https://cnnespanol.cnn.com/2019/08/20/un-rastro-de-oro-sangriento-conduce-al-gobierno-de-venezuela/>
- CPC (2019). *Conheá o CPC*. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>
- Criado, M. A. (2019, 28 de mayo). La pobreza de unos y la riqueza de otros mata a los elefantes. *El País*. Recuperado de [https://elpais.com/elpais/2019/05/28/ciencia/1559027160\\_466106.html](https://elpais.com/elpais/2019/05/28/ciencia/1559027160_466106.html)
- da Silva, I. C., Correia, J. J. A., & dos Santos Gomes Filho, A. (2020). Nível de conhecimento discente acerca da contabilidade ambiental. *Business Journal*, 2(1), 28-38. Recuperado de <http://www.cognitionis.inf.br/index.php/businessjournal/article/view/40>
- da Silva, C. R. M., Lima, D. S. V. R., dos Santos, S. M., de Aquino Cabral, A. C., & Pessoa, M. N. M. (2017). Contabilidade socioambiental: mapeamento da produção científica em periódicos da base SPELL. *Revista Metropolitana de Sustentabilidade*; 7 (3), 83-102. Recuperado de <http://revistaseletronicas.fmu.br/index.php/rms/article/view/1338>
- da Silva Junior, A., de Araújo Vasconcelos, K. C., da Silva, V. C., & Campos, G. M. (2019). A sustentabilidade na perspectiva de discentes de graduação em Ciências Contábeis: prevalece a lógica oportunista e utilitarista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16 (41), 93-116.
- da Silva Pasquali, K., & Dal Vesco, D. G. (2016). The Civil Liability of Accountants: a study focusing the new Brazilian civil code of 2002 from the perspective of professional ethics. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 19 (2), 292-316.

- Vargas Dalis, L. (2016). El alcance de la convención sobre el comercio internacional de especies amenazadas de flora y fauna silvestres control efectivo del tráfico de marfil. Estudio de caso: China 2007-2014. Tesis de doctorado, Universidad del Rosario. Recuperado de <http://repository.urosario.edu.co/handle/10336/13798>
- de Farias, E. J. R., de Cerqueira Lima, S. D., & Varejão, R. J. (2018). Consumo sustentável: Análise do perfil dos consumidores de produtos orgânicos no Município de São Lourenço da Mata, Brasil. *Revista Raites*, 4 (8). Recuperado de <http://itcelaya.edu.mx/ojs/index.php/raites/article/view/2257>
- de Freitas Carneiro, A., & da Silva Neto, J. M. (2015). Competências essenciais dos profissionais contábeis em face da nova contabilidade pública sob a perspectiva dos contadores de Rondônia. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 5 (3), 100-122.
- de Holanda Ferreira, A. B., Ferreira, M. B., & dos Anjos, M. (2010). *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. Editora Positivo.
- de Oliveira Reis, A., Sedyama, G. A. S., de Souza Moreira, V., & Moreira, C. C., 2015. Perfil do profissional contábil: habilidades, competências e imagem simbólica. *Rev. Contemporânea de Contabilidade* 12(25), 95-116. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p95>
- de Sá, A. L. (2009). *Ética profissional*. 9ª edição. São Paulo. Editora Atlas S.A.
- de Santana Gordilho, H. J., & Silva, R. P. (2016). Os Animais, a Natureza e as Três Ecofilosofias. *Revista de Biodireito e Direito dos Animais*, 2 (1), 01-19. Recuperado de [https://www.indexlaw.org/index.php/revistarbda/article/view/266/pdf\\_1](https://www.indexlaw.org/index.php/revistarbda/article/view/266/pdf_1)
- Desa, U. N. (2019). *World population prospects 2019: Highlights*. New York (US): United Nations Department for Economic and Social Affairs. Recuperado de <https://population.un.org/wpp/Publications/>
- de Souza Manhani, L. P., & Fahl, A. C. (2015). As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. *Revista de Ciências Gerenciais*, 10 (12), 25-33.
- de Souza, F. M., Tarifa, M. R., & Panhoca, L. (2019). O Rompimento da Barragem de Mariana (MG): Mudanças no Disclosure Ambiental do Setor de Mineração. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, 8 (1), 172-187. Recuperado de <http://engemausp.submissao.com.br/19/anais/arquivos/219.pdf>
- D'Souza, M. F., & Lima, G. A. S. F. (2018). Escolha de carreira: o Dark Triad revela interesses de estudantes de Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 12. Recuperado de <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2018.151837>
- D'Souza, M. F., & Lima, G. A. S. F. (2019). Um olhar sobre os traços do dark triad e os valores culturais de estudantes de contabilidade. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 12 (1), 161-183. Recuperado de <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/519>
- Dias, R. (2017). *Gestão Ambiental: Responsabilidade Social e Sustentabilidade*. 3ª Ed. Atlas.

- Díaz Abad, C. A. (2019). Del antropocentrismo al sensocentrismo: una evolución ética necesaria. *Universidad de La Habana*, (287), 363-381.
- Díaz-Urdaneta, S. (2020). Compreensões sobre os objetos de aprendizagem elaborados com a GeoGebra a partir de um mapeamento crítico em algumas fontes de pesquisa latino-americanas. Recuperado de <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/67661>
- Díaz Montiel, Z. C. (2007). J. Habermas: Lenguaje y diálogo, el rol del entendimiento intersubjetivo en la sociedad moderna. *Utopía y Praxis Latinoamericana*, 12 (39), 47-72.
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16-38.
- do Nascimento, C., de Lima Bezerra, T., Espejo, M. M. D. S. B., Pacheco, V., & Antonovz, T. (2010). O tema “ética” na percepção dos alunos de graduação de ciências contábeis em universidades da região sul do Brasil. *Revista contemporânea de contabilidade*, 7 (14), 75-96.
- Doolittle, W. F. (2000). Nuevo árbol de la vida. *Investigación y ciencia*, 283. Recuperado de <http://librosoteroico.com/biblioteca/Cabala/Arbol%20de%20la%20Vida/Arbol%20De%20La%20Vida.pdf>
- Dominick, R. (1998). Capitalism, communism, and environmental protection: lessons from the German experience. *Environmental History*, 3(3), 311-332.
- Dulley, R. D. (2004). Noção de natureza, ambiente, meio ambiente, recursos ambientais e recursos naturais. *Agricultura em São Paulo*, São Paulo, 51 (2), 15-26. Recuperado de [https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/24745/1/ARTIGO\\_NaturalezaMedioAmbiente.pdf](https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/24745/1/ARTIGO_NaturalezaMedioAmbiente.pdf)
- Ehrlich, P. R., & Ehrlich, A. H. (2009). The population bomb revisited. *The electronic journal of sustainable development*, 1(3), 63-71.
- Elliot, R. (1997). *Faking nature: the ethics of environmental restoration*. 1st Edition. Psychology Press.
- Escobar V., G. (2000). *Ética*. México: Editorial Mc Graw-Hill. 4ª Edición.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua-Aroztegi, I. (2014). A universal code of ethics for professional accountants: Religious restrictions. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 143, 1126-1132.
- FAO, (2015). *Perspectivas para el medio ambiente. Agricultura mundial: hacia los años 2015/2030*. Recuperado de <http://www.fao.org/3/y3557s/y3557s11.htm>
- FAO, (2016). *State of the World's Forests 2016. Forests and agriculture: land-use challenges and opportunities*. Recuperado de <http://www.fao.org/publications/sofo/2016/en/>
- Feil, A. A., Haberkamp, A. M., Azeredo, A. J., Orso, T. M., Kronbauer, C. A., & Haetinger, C. (2017). Análise do nível de conhecimento do profissional contábil acerca da contabilidade ambiental e suas variáveis intervenientes. *Revista ambiente contábil-*

- Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, 9 (1), 223-245. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/9052/7871>
- Ferrari, R. (2015). Writing narrative style literature reviews. *Medical Writing*, 24 (4), 230-235. Recuperado de <https://doi.org/10.1179/2047480615Z.000000000329>
- Fernández, F. P. G., Hidalgo, P. L. P., & Torres, M. D. C. R. (2004). La revisión crítica: un nuevo tipo de artículo científico. *Gerokomos: Revista de la Sociedad Española de Enfermería Geriátrica y Gerontológica*, 15 (3), 156-162. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=994301>
- Feil, A. A. (2016). Análise das variáveis intervenientes na tomada de decisão ética do profissional contábil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35 (1), 75-93.
- Filvock, S. F. A (2009). Formação moral e os princípios éticos na educação ambiental: uma análise dos projetos das escolas municipais de Curitiba. *Disertación de maestría*. Recuperado de <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/21178>
- Fischer, M. L., Cunha, T., Renk, V., Sganzerla, A., & Santos, J. Z. D. (2017). Da ética ambiental à bioética ambiental: antecedentes, trajetórias e perspectivas. *História, Ciências, Saúde-Manguinhos*, 24 (2), 391-409. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/s0104-59702017000200005>
- Fieser, J. (2016). Ethics. *The Internet Encyclopedia of Philosophy*. ISSN 2161-0002. Recuperado de <https://www.iep.utm.edu/ethics/#SH3a>
- Flach, T. (2017). *Endangered*. New York: Abrams. (with Jonathan E.M. Baillie and Sam Wells).
- Flores, C. R., Konrad, O., & Flores, J. A. (2017). Green Criminology e prevenção à danos ambientais em áreas protegidas na Amazônia. *Revista Ibero-Americana de Ciências Ambientais*, 8 (4), 281-294. Recuperado de <http://doi.org/10.6008/SPC2179-6858.2017.004.0023>
- Foladori, G. (2003). ¿Industrialismo o capitalismo como causa de la crisis ambiental?. *Economía Sociedad y Territorio*.
- Follari, R. A. (2003). Ética y educación en la contemporaneidad. *Revista de Ciencias Sociales (RCS)*. IX (1). Venezuela.
- Fonseca, D., Machado, D. G., da Costa, A. A., & de Souza, M. A. (2016). Evolução da evidencição de custos ambientais: um estudo em empresas do setor de papel e celulose – integrantes do índice de sustentabilidade empresarial–. *Revista de gestão ambiental e sustentabilidade*, 5 (2), 34-48. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3892>
- Fonseca, L. A. L., Souza, C. D., & Dalfior, V. A. O. (2016). A aplicação do CPC 26 nas Demonstrações Financeiras das Empresas do Terceiro Setor: estudo de caso da Fundação BH. *SEGeT simpósio de excelência em gestão e tecnologia*, 13, 31. Recuperado de <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos16/862457.pdf>

- Foster, J. B., Clark, B., & York, R. (2011). *The ecological rift: Capitalism's war on the earth*. NYU Press.
- Fürstenau-Togashi, H., & de Souza-Hacon, V. (2012). A evolução do debate socioambiental no Brasil: Legislação, etnoconservação e racionalidade ambiental. *Economía, sociedad y territorio*, 12 (39), 403-424. Recuperado de [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-84212012000200005](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212012000200005)
- Galvão, N. M., De Lima, A. C. S., y Dos Santos, W. B. (2019). Estrutura e finalidade das demonstrações contábeis: um estudo do nível de conhecimento de estudantes de ciências contábeis. *Revista ambiente contábil*, 11 (1), 237-258. Recuperado de <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/15534>
- García-Granero, M., & Ortega Esquembre, C. (2019). ¿Teoría crítica o inmunización del sistema? Acerca de la dicotomía habermasiana entre sistema y mundo de la vida. *Tópicos (México)*, (56), 311-337.
- Garcia, R. S. M., & Oliveira, D. L. (2009). Contabilidade ambiental: história e função. *Revista Gestão & Tecnologia*, 1 (1), 11-16. Recuperado de [http://www.faculadadedelta.edu.br/imagens/revista\\_gestao\\_tecnologia/edicao\\_1/contabilidade\\_ambiental.pdf](http://www.faculadadedelta.edu.br/imagens/revista_gestao_tecnologia/edicao_1/contabilidade_ambiental.pdf)
- Gasparyan, A. Y., Ayvazyan, L., Blackmore, H., & Kitas, G. D. (2011). Writing a narrative biomedical review: considerations for authors, peer reviewers, and editors. *Rheumatology international*, 31 (11), 1409. Recuperado de <https://link.springer.com/article/10.1007/s00296-011-1999-3>
- Geba, N. B., & Catani, M. L. (2017). Contabilidad socio-ambiental: los objetivos del desarrollo sustentable y el alcance del control interno. In XXXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad (Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, 15 al 17 de noviembre de 2017). Recuperado de <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/72277>
- Gómez-Lobo, A. (1998). Exposición breve de la ética aristotélica. *Estudios públicos*, 71, 297-319.
- Gómez-Luna, E., Fernando-Navas, D., Aponte-Mayor, G., & Betancourt-Buitrago, L. A. (2014). Metodología para la revisión bibliográfica y la gestión de información de temas científicos, a través de su estructuración y sistematización. *Dyna*, 81 (184), 158-163. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/496/49630405022.pdf>
- Gonçalves, L. H. T., & de Oliveira, J. J. (2017). Importância da contabilidade ambiental na formação do profissional de Ciências Contábeis. Recuperado de [http://dvl.ccn.ufsc.br:8081/congresso/arquivos\\_artigos/artigos/1224/20170830234954.pdf](http://dvl.ccn.ufsc.br:8081/congresso/arquivos_artigos/artigos/1224/20170830234954.pdf)
- González Suárez, E. (2004). Conocimiento y evolución de la humanidad. *Acimed*, 12 (2), 1-1.
- González, G., & Valera, M. (2015). Situación actual del mercado nacional e internacional de productos orgánicos. Facultad de Agronomía, Universidad de Buenos Aires.
- Global Forest Atlas (2019). Sugar cane, Palm oil, and Biofuels in the Amazon. Yale School of Forestry & Environmental Studies: Global Forest Atlas. Recuperado de <https://globalforestatlas.yale.edu/amazon/land-use-and-agriculture/biofuels>

- Grant, M. J., & Booth, A. (2009). A typology of reviews: an analysis of 14 review types and associated methodologies. *Health Information & Libraries Journal*, 26 (2), 91-108. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1471-1842.2009.00848.x>
- Gray, R., & Bebbington, J. (2001). *Accounting for the Environment*. Second Edition. Sage.
- Greenpeace, (2019). La Amazonia es la mayor región de bosque tropical del planeta. Recuperado de: <https://es.greenpeace.org/es/trabajamosen/bosques/amazonas/>.
- Goralnik, L., & Nelson, M. P. (2012). *Anthropocentrism*. Michigan State University, East Lansing, MI, USA
- Guerra, G. C. M., Shinzaki, K., Ichikawa, E. Y., & Sachukd, M. I., (2011). A representação social da profissão de contador na perspectiva dos profissionais da contabilidade. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(12), 157-171. Recuperado de [www.revistas.usp.br/rco/article/download/34799/37537/](http://www.revistas.usp.br/rco/article/download/34799/37537/)
- Guirao Goris, S. J. A. (2015). Utilidad y tipos de revisión de literatura. *Ene*, 9 (2). Recuperado de <http://dx.doi.org/10.4321/S1988-348X2015000200002>
- Gutiérrez, C. (1997, 18 de Junio). Ética y moral: teorías y principios. En Conferencia inaugural de un curso de ética política para dirigentes y candidatos de un partido político costarricense, dictada en el Teatro Mélico Salazar, 18. Recuperado de <https://claudiogutierrez.com/es-es>
- Habermas, J. (1976). *La reconstrucción del materialismo histórico*. Taurus, Madrid.
- Habermas, J., Redondo, M. J., & Garrido, M. (1984). *Ciencia y técnica como "ideología"*. Madrid: Tecnos
- Habermas, J. (1987a). "Teoría de la acción comunicativa. 1: Racionalidad de la acción y racionalización social". Taurus, Madrid, 1987.
- Habermas, J. (1987b). "Teoría de la acción comunicativa. 2: Crítica de la razón funcionalista". Taurus, Madrid, 1987.
- Habermas, J. (1991). *Erläuterungen Zur Diskursethik. Aclaraciones a la ética del discurso*. Traducción e introducción de Manuel Jiménez Redondo.
- Habermas, J. (2001). *Teoría de la acción comunicativa: complementos y estudios previos*. Traducción de Manuel Jiménez Redondo. Madrid: Cátedra.
- Habermas, J. (2003). *La ética del discurso y la cuestión de la verdad*. Barcelona: Paidós.
- Hamel, M. R. (2011). Da ética kantiana à ética habermasiana: implicações sociojurídicas da reconfiguração discursiva do imperativo categórico. *Revista Katálysis*, 14(2), 164-171.
- Hardin, G. (1997). *Living on a Lifeboat*. Dalam *Contemporary Moral Problems*. James P. White, 5th ed. St. Paul, Minnesota: West Publishing Company. Recuperado de [http://arachnid.biosci.utexas.edu/courses/THOC/Readings/Hardin\\_Lifeboat\\_1974.pdf](http://arachnid.biosci.utexas.edu/courses/THOC/Readings/Hardin_Lifeboat_1974.pdf)
- Hargrove, E. C. (1989). *Foundations of Environmental Ethics*. University of North Texas.

- Hernández, D. C., & Silva, B. M. (2010). Los derechos humanos y el problema del desarrollo sustentable: Una visión desde los países del sur. *Alegatos-Revista Jurídica de la Universidad Autónoma Metropolitana*, (74). Recuperado de <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r24666.pdf>
- Higuchi, A. (2015). Características de los consumidores de productos orgánicos y expansión de su oferta en Lima. *Apuntes*, 42 (77), 57-89. Recuperado de [http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0252-18652015000200002](http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0252-18652015000200002)
- Holanda, A. B. D. (2010). *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. Curitiba: Positivo.
- Husserl, E. (1954). *Erfahrung und Urteil*. Redigiert und herausgegeben von Ludwig Landgrebe. Zweite Auflage. Hamburg, Glaassen & Dovers.
- Husserl, E. (1980). *Experiencia y juicio*. Investigaciones acerca de la genealogía de la lógica, Redacción y edición de Ludwig Landgrebe, con un epílogo de Lotear Eley. Trad. J. Reuter; rev. B. Navarro, México, UNAM.
- Ibarra Rosales, G., (2009). Ética del medio ambiente [Environmental ethics]. *Elementos: Ciencia y Cultura [Elements: Science and Culture]* 16 (73), enero-marzo, 2009, p. 11-17. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/294/29411996002.pdf>
- IFAC (2019). *Code of ethics for professional accountants*. USA: International Federation of Accountants. Recuperado de [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia-IPAM (2006). *A grilagem de terras públicas na Amazônia brasileira*, 8. Ministério do Meio Ambiente. Recuperado de [https://www.mma.gov.br/estruturas/225/arquivos/9\\_a\\_grilagem\\_de\\_terras\\_pblicas\\_na\\_amaznia\\_brasileira\\_225.pdf](https://www.mma.gov.br/estruturas/225/arquivos/9_a_grilagem_de_terras_pblicas_na_amaznia_brasileira_225.pdf)
- IQAir (2019). *World Air Quality Report-Region & City PM 2,5 Ranking*. IQAir AirVisual: Goldach, Switzerland. Recuperado de <https://www.iqair.com/world-air-quality>
- Jaijairam, P. (2017). *Ethics in Accounting*. *Journal of finance and accountancy*, 23, 1-13. Recuperado de <https://www.aabri.com/manuscripts/172705.pdf>
- Jaramillo, M., García, M., & Pérez, M. (2003). *Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la auditoría*. Recuperado el, 19. Recuperado de [http://aeca1.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf](http://aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf)
- Jesson, J., & Lacey, F. (2006). *How to do (or not to do) a critical literature review*. *Pharmacy education*, 6 (2), 139-148. Recuperado de <https://www.ortofonshop.com/pharmacyeducation/article/view/103>
- Junges, J. R. (2004). *Ética ambiental*. Editora Unisinos. São Leopoldo, RS-Brasil.
- Kant, I. A (2003). *Metafísica dos costumes*. 1ª edição. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro.
- Keith, L. (2015). *Il mito vegetariano: cibo, giustizia, sostenibilità: non bastano le buone intenzioni*. Marsilio Editori spa.

- Kelly, D. L. (2013). Capitalism, socialism, and the environment. *Nature and Culture*, 8 (2), 226-236.
- Klimek, J., & Wenell, K. (2011). Ethics in accounting: an indispensable course?. *Academy of Educational Leadership Journal*, 15 (4), 107. Recuperado de <https://pdfs.semanticscholar.org/4efa/a05c9dc7436eb5674e2cc7412d32cec524c2.pdf>
- Kraemer, M. E. P. (2015). A Contabilidade e sua Responsabilidade Social e Ambiental. *Pensar Contábil*, 6 (23). Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2328/2021>
- Kuhnen, T. A. (2014). Um caso triangular na ética: limites da abordagem holista de J. Baird Callicott. *Revista Brasileira de Direito Animal*, 9 (17). Recuperado de <https://portalseer.ufba.br/index.php/RBDA/article/view/12984/9281>
- Laffin, M., & de Castro, C. C. T. (2015). Professional practice perspectives of the UFSC accounting sciences students. *Revista Gestão, Finanças e Contabilidade*, 5 (1), 58-76.
- Leal, E. A., Miranda, G. J., Araújo, T. S., & Borges, L. F. M. (2014). Estereótipos na Profissão Contábil: a opinião de estudantes e do público externo no Triângulo Mineiro. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 17 (1). Recuperado de <https://revistacgg.org/contabil/article/view/623>
- Leff, E. (2002). *Epistemologia Ambiental*. Tradução de S. Valenzuela. 5. ed. São Paulo: Cortez.
- Lepori, E. C. V., Mitre, G. B., & Nassetta, M. (2013). Situación actual de la contaminación por plaguicidas en Argentina. *Revista Internacional de Contaminación Ambiental*, 29, 25-43.
- Leopold, A., (1949). *A Sand County almanac, and sketches here and there*. Outdoor Essays & Reflections. Oxford University Press, 1949. Recuperado de <http://www.umag.cl/facultades/williams/wp-content/uploads/2016/11/Leopold-1949-ASandCountyAlmanac-complete.pdf>
- Leyton, F., (2009). Ética medio ambiental: una revisión de la ética biocentrista [Environmental ethics: a review of biocentrist ethics]. *Rev. de bioética y derecho [Journal of bioethics and law]* 16, 40-44. Recuperado de <https://doi.org/10.1344/rbd2009.16.7966>
- Lorenzo, L. F., & Carrara, C. N. (2009). Enfoque socio-ambiental en la formación del contador público. *Visión de futuro*, 12 (2), 1.
- Lozano, J. M. (2005). De patos, gansos y cisnes. Revisiones narrativas, revisiones sistemáticas y meta-análisis de la literatura. *Acta Médica Colombiana*, 30(1), 1-3. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=163113343001>
- Machado, R. (2018). *Ética nas Organizações: Reflexões sobre a prática contábil a partir da ética discursiva [Ethics in Organizations: Reflections on accounting practice from discursive ethics]* Thesis. PhD in Administration. Positive University. Curitiba. Brazil.

- Manea, A. D. (2014). Influences of religious education on the formation moral consciousness of students. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 149, 518-523. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.08.203>
- Manterola, C., & Otzen, T. (2014). Análisis crítico de la literatura biomédica. *International Journal of Morphology*, 32(2), 599-607. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.4067/S0717-95022014000200037>
- Marías, J., & Feliu, S. (1993). *Ética a Nicómaco* (Vol. 9). Universitat de València.
- Margoni, F., & Surian, L., (2017). The emergence of sensitivity to biocentric intentions in preschool children. *Journal of Environmental Psychology* 52, 37-42. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.jenvp.2017.05.005>
- Marini-Bettòlo, G. B., & Moroni, A. (1989). Ethics of the use of natural resources and of respect of the environment. In *Study Week on a Modern Approach to the Protection of the Environment* (p. 103-120).
- Martendal, A., Vieira E., Uhlmann, V., y Pfitscher, E. (2012). Contabilidade ambiental: nível de conhecimento dos profissionais contábeis da grande Florianópolis. Recuperado de <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/14303/10977>
- Martinez-Alier, J. (2002). *The Environmentalism of the poor: a study of ecological conflicts and valuation*. Universitat Autònoma, Barcelona. Recuperado de [http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/\(httpAuxPages\)/5EB03FFBDD19EA90C1257664004831BD/\\$file/MartinezAlier.pdf](http://www.unrisd.org/80256B3C005BCCF9/(httpAuxPages)/5EB03FFBDD19EA90C1257664004831BD/$file/MartinezAlier.pdf)
- Martínez Ruque, H., Unda Costa, M., & Benítez Hurtado, J. (2019). La Educación hacia un espectro mucho más amplio de la Bioética. *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 6 (2).
- Martins, G., y Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. 3ª edição. São Paulo: Atlas Ltda.
- Marulanda, T. O. (2019). Más allá de los Paraísos Fiscales. La ética contable como factor determinante en la construcción de confianza. Teuken Bidikay. *Revista Latinoamericana de Investigación en Organizaciones, Ambiente y Sociedad.*, 10(14), 29-42. Recuperado de <https://revistas.elpoli.edu.co/index.php/teu/article/view/1612>
- Matthews, P. H. (2014). *The concise Oxford dictionary of linguistics*. Oxford University Press.
- Maxwell, J. A. (2019). *Diseño de investigación cualitativa* (vol. 241006). 1ª Edición. Editorial Gedisa, S.A.
- Mayper, Alan G., Pavur, Robert J., Merino, Barbara D., & Hoops, W. (2005). The Impact of Accounting Education on Ethical Values: An Institutional Perspective. *Accounting and the Public Interest*, 5.
- Meireles, D. S. L. et al. (2017). A Teoria do Agir Comunicativo e sua contribuição para a relação professor-aluno no ensino superior. *Rev. Docência Ens. Sup.*, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 97-112. Recuperado de <https://doi.org/10.35699/2237-5864.2017.2349>
- Meadows, D. H., Meadows, D. L., Randers, J., & Behrens, W. W. (1972). *The limits to growth*. Fifth Edition. Routledge, New York London.

- Melo, A. I. D. S. (2019). Educação ambiental e desenvolvimento sustentável na formação em Ciências Contábeis. Recuperado de <http://200.17.114.109/handle/riufal/5953>
- Mendes Filho, J. T. (2012). Dimensões humanas, éticas e culturais para uma sustentabilidade ecológica do desenvolvimento. Tesis de doctorado. Recuperado de <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/27493>
- Mendonça, R. (2008). Individualismo na ética ambiental biocêntrica. *Ethic@-An international Journal for Moral Philosophy*, 7(3), 59-69. Recuperado de <https://periodicos.ufsc.br/index.php/ethic/article/view/1677-2954.2008v7n3p59/21831>
- Michelini, D. J. (1997). La ética del discurso y el desafío de los conflictos ecológicos. *Agenda*, 21 (1992). Recuperado de <http://www.agoraphilosophica.com/Agora31-32/agora31-32.michelini.pdf>
- Moraes, M. C. C. D., Silva, A. M. C. D., & Carvalho, F. A. A. D. (2010). O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. *Pensar Contábil*, 12(48).
- Morgan, G. J. (2007). Prioritizing the transformative value of biodiversity. Recuperado de [https://www.researchgate.net/publication/226964247\\_Prioritizing\\_the\\_transformative\\_value\\_of\\_biodiversity](https://www.researchgate.net/publication/226964247_Prioritizing_the_transformative_value_of_biodiversity).
- Muguerza, J. (1987). Ética y comunicación: una discusión del pensamiento ético-político de Jürgen Habermas.
- Naess, A. (2007). Los movimientos de la ecología superficial y la ecología profunda: un resumen. *Revista Ambiente y Desarrollo*, 23(1), 98-101. Recuperado de [https://moodle.ufsc.br/pluginfile.php/822734/mod\\_resource/content/1/Naess%20-%20Ecologia%20superficial%20y%20ecologia%20profunda.pdf](https://moodle.ufsc.br/pluginfile.php/822734/mod_resource/content/1/Naess%20-%20Ecologia%20superficial%20y%20ecologia%20profunda.pdf)
- Nalini, J. R. (2011). Ética geral e profissional (8. ed. rev., atual. e ampl). São Paulo: Revista dos Tribunais.
- Nicholson-Lord, D. (2003). *The greening of the cities*. Routledge.
- Nobre, T. G. (2018). Contabilidade ambiental: o grau de conhecimento dos contadores do Cone Sul do estado de Rondônia. Universidade Federal de Rondônia, Vilhena, 2018. Recuperado de <https://ri.unir.br/jspui/handle/123456789/2342>
- Norton, B. G. (1987). *Why preserve natural variety?*. Princeton University Press.
- Paccha, E. L. C., (2017). Valores éticos y cultura ambiental en la educación superior. [Ethical values and environmental culture in higher education]. *Alternativas* 18(3), 67-74. Recuperado de <http://doi.org/10.23878/alternativas.v18i3.154>
- Parejo B, J. C., López, L. M. (2015). Ética Profesional del Contador Público ante el Medio Ambiente al momento de emitir un dictamen sobre los estados financieros de una entidad en Venezuela. Trabajo de Grado en Contaduría Pública. Universidad de Oriente. Cumaná, Venezuela.
- Passmore, J. (1974). *Man's responsibility for nature: ecological problems and Western traditions*. Scribner, Duckworth, University of California.
- Passmore, J. (1995). Atitudes frente à natureza. *Revista de Geografia*, 11(2), 91-102.
- Pastura, P. S. V. C., & Land, M. G. P. (2016). A perspectiva da ética das virtudes para o processo de tomada de decisão médica. *Revista Bioética*, 24(2), 243-249. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1590/1983-80422016242124>

- Peccatiello, A. F. O. (2011). Políticas públicas ambientais no Brasil: da administração dos recursos naturais (1930) à criação do Sistema Nacional de Unidades de Conservação (2000). *Desenvolvimento e Meio Ambiente*, 24.
- Pedro, A. P. (2014). Ética, moral, axiologia e valores: confusões e ambiguidades em torno de um conceito comum. *Kriterion* [online]. 2014, 55 (130).
- Perafán, I. C. F., & Escandón, J. E. C. (2017). Dilemas del contador y quebrantamiento al código ético entre los años 2012-2014. *Revista Gestión & Desarrollo*, 14(1), 45-56.
- Pereira, R. R. (2017). Dois Tipos de Ética Teleológica. *Cadernos de Ética e Filosofia Política*, 1(30), 35-51.
- Portela, B. M., & Campello, P. C. (2018). Ética e moral andam juntas, porém com condutas diferentes. *Revista de Trabalhos Acadêmicos-Universo Salvador*, 1(7).
- Preston, C. J., & Ouderkirk, W. (2006). *Nature, Value, Duty: Life on Earth with Holmes Rolston, III* (8). Springer Science & Business Media.
- Quispe Mamani, U. (2018). Contaminación Visual del paisaje Urbanístico de la Ciudad de Juliaca–2014. Recuperado de <http://repositorio.uancv.edu.pe/handle/UANCV/2295>
- RAE (2014). *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.3 en línea]. Recuperado de <https://dle.rae.es>.
- Radtke, O. (2015). *Vamos rumbo a un gran esclarecimiento: La sobrepoblación como problema global de la humanidad*. 1ª edición. Books on Demand Ltda., Norderstedt.
- Rajesh, K., & Rajasekaran, V. (2019). Environmental Ethics: Anthropocentric Chauvinism as Seen in Western Ethical Theories. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering*, 8, 1385-89.
- Rappaport, R. A. (1984). *Pigs for the Ancestors: Ritual in the Ecology of a New Guinea People, a New Enlarged Edition*. Yale University.
- Rasco, J. F. (1998). De la acción comunicativa a la sociedad democrática. *Interface-Comunicação, Saúde, Educação*, 2, 73-85. Recuperado de <https://www.scielo.org/article/icse/1998.v2n3/73-85/es/>
- Ravelo, N., & Rincón, C. (2013). El rol del contador público venezolano en el cuidado del medio ambiente como parte de su responsabilidad social profesional.
- Regan, T., (1983). *The Case for Animal Rights*, London: Routledge and Kegan Paul.
- Regan, T. (1998). *Derechos animales, injusticias humanas*. Teresa Kwiatkowska y Jorge Issa (comps.). *Los caminos de la ética ambiental*. México: conacyt/uam-i/Plaza y Valdés. Recuperado de <http://derechoanimal.net.ar/tom.pdf>
- Ribeiro, J. A. (2018). Contabilidade ambiental: estudo sobre o conhecimento dos estudantes e profissionais de contabilidade da cidade de Santana do Ipanema-AL. Recuperado de <http://200.17.114.109/handle/riufal/3396>

- Ribeiro, M., De Luca, M. M. M., & de Azevedo, R. R. (2019). Fraudes e Corrupção: o que Contabilidade e Organizações têm a dizer?. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, 1. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/164441>
- Rincón, C. A. (2016). La contabilidad como un juego de lenguaje. *Cuadernos de Administración*, 32(55), 33-46.
- Rivas García, R. (2007). Aproximación a la "ética del discurso" de Apel y Habermas como ética racional ante la crisis de la razón. *En claves del pensamiento*, 1 (1), 63-89.
- Rodríguez, H. (2019, 22 de mayo). Animales en peligro de extinción. *National Geographic España*. Recuperado de [https://www.nationalgeographic.com.es/naturaleza/grandes-reportajes/animales-peligro-extincion\\_12536/1](https://www.nationalgeographic.com.es/naturaleza/grandes-reportajes/animales-peligro-extincion_12536/1)
- Rodríguez, I. (2012). La "nave espacial tierra" de Kenneth Boulding. *Revista de economía crítica*, 14, 320-326. Recuperado de <http://revistaeconomicacritica.org/sites/default/files/revistas/n14/Clasicos2-Ignacio.pdf>
- Rodríguez González, G. (2011). Civilización, economía y orden espontaneo: La inviabilidad evolutiva del socialismo. <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/id/eprint/29720>
- Rolston, H. (2012). *A new environmental ethics: the next millennium for life on earth*. Routledge.
- Roth, T. C., Murro, E. V. B., Teixeira, G. B., & Voese, S. B. (2015). Inteligências Múltiplas e o estereótipo do contador. *Revista ambiente contábil, Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 7(1), 132-154.
- Rother, E. T. (2007). Revisão sistemática X revisão narrativa. *Acta paulista de enfermagem*, 20(2), v-vi. Recuperado de [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-21002007000200001&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-21002007000200001&script=sci_arttext&tlng=pt)
- Romero-González, G. A. (2015). El Manzanillo y el Curare, dos venenos de flechas de los pueblos originarios de América. Recuperado de [https://www.cicy.mx/Documentos/CICY/Desde\\_Herbario/2015/2015-03-12-Romero.pdf](https://www.cicy.mx/Documentos/CICY/Desde_Herbario/2015/2015-03-12-Romero.pdf)
- Routley, R., & Routley, V. (1979). Against the inevitability of human chauvinism. *Ethics and Problems of the 21st Century*, 36, 59. Recuperado de <https://iseethics.files.wordpress.com/2013/02/routley-richardand-val-against-the-inevitability-of-human-chauvinism.pdf>
- Roque, J. B. (2002). Totalitarismo, socialismo burocrático ou dogmático?. Recuperado de <http://www.achegas.net/anteriores.html>
- Ruque, H., Costa, M., y Hurtado, J. (2019). La Educación hacia un espectro mucho más amplio de la Bioética. *Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores*, 6 (2).
- Sagoff, M. (1988). Some problems with environmental economics. *Environmental Ethics*, 10 (1), 55-74.

- Sagoff, M. (2008). *The economy of the earth: philosophy, law, and the environment*. 2nd Edition. Cambridge University Press.
- Samaniego M., G. A. (2017). La responsabilidad social del contador público: diseño de un código de ética. Recuperado de <http://repositorio.utmachala.edu.ec/handle/48000/10756>
- Sánchez, A. L. (2015). Jürgen Habermas: Acción Comunicativa, Reflexividad y mundo de vida. *Acta Sociológica*, 67, e24-e51.
- Santana Jr, E. A., & de Oliveira Carvalho Jr, C. V. (2016). Comportamento ético contábil e gerenciamento de resultados: validação da Multidimensional Ethics Scale (MES). *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 92-111.
- Santos, L. M. D., & Jesus, M. L. D. (2015). A importância da ética na formação do profissional de contabilidade. *Pensar contábil*, 4(14). Recuperado de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2399/2077>
- Sarto, P. B. (2019). Habermas y Ratzinger, un debate para el siglo XXI. El diálogo entre la “razón secular” y la “razón teológica”. *Teologia i Człowiek*, 46(2), 71-91.
- Sausen, J. D. F. C. L., Bussler, N. R. C., Lopes, I. D., & Baggio, D. K. (2018). Teoria da Ação Comunicativa e suas Contribuições éticas para a pesquisa na educação superior.
- Searle, J. R. (1994). *Actos de habla. Ensayo de la Filosofía del Lenguaje*. Editorial Planeta S.A. de C.V. (1994).
- Scavone, J. (2005). *El Problema Ambiental y los nuevos paradigmas contables*. Nueva Era Editoria. México.
- Sierra Torres, E. C. (2017). Estado de la contabilidad socio-ambiental en las organizaciones. Recuperado de <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/14998>
- Silva, F. D. C. D. (2018). Estudo longitudinal da produção científica sobre relatórios de sustentabilidade nos últimos 21 anos do portal de periódicos da Capes. Recuperado de <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/34653>
- Singer, P. (2003). *Liberación Animal*. The New York Review of Books nº 8 del Volumen L. Recuperado de <http://www.sociales.uba.ar/wp-content/uploads/17.-Liberaci%C3%B3n-animal.pdf>
- Souza, F. M., Tarifa, M. R., Panhoca, L., (2019). Mariana (MG) dam rupture: changes in environmental disclosure for mining sector. *Journal of Environmental Management and Sustainability*, 8(1) pp. 172-187 Recuperado de <https://doi.org/10.5585/geas.v8i1.13769>
- Souza, H. A. L. D. (2012). *A ética ambiental na produção teórica (dissertações e teses) em educação ambiental no Brasil*. Recuperado de <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/90085>
- Spruit, L., & Totaro, P. (2011). *The Vatican Manuscript of Spinoza's Ethica*. Brill.
- Tamayo, M. (2004). *El proceso de la investigación científica*. 4ª edición. Editorial Limusa.

- Taylor, C. (2010). *A Ética da Autenticidade*. Tradução de Talyta Carvalho. Realizações Editora, coleção Abertura Cultural.
- Ten Have, H. A. (2010). *Ética ambiental y políticas internacionales*. Ediciones UNESCO.
- Tinant, E. L. (2013). Ética normativa. Éticas del deber y del carácter. *Boletín del Consejo Académico de Ética en Medicina*, 10(2).
- Toledo, A. A. (2011). *Educação, ambiente e empresa: transvaloração dos valores corporativos*. Disertación de maestría. Recuperado de <https://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/26863>
- Toro, A. G., y Moreno, M. P. S. (2000). Revisión crítica de un estudio publicado. *Index de Enfermería*, 9(31), 56-9.
- Trisotto, F. (22 de agosto de 2019). Picos históricos de incêndios na Amazônia foram de 2004 a 2007. *Gazeta do Povo*. Recuperado de <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/amazonia-chamas-expoe-crise-ambiental-governo-bolsonaro/>
- Uruguay (2009). *Código de Ética y Conducta de las Profesiones de Economía, Administración y Contabilidad*. Recuperado de <https://www.ccea.com.uy/quienes-somos/normativa>
- Valdés, L. M. (1978). Significado, fuerza ilocucionaria y acto ilocucionario. *Teorema: Revista internacional de filosofía*, 8(2), 107-130.
- Vallaes, F. (1994). La fundamentación de la ética del discurso: de Apel a Kant", en: *Revista Teológica Límense*. vol. XXVIII (1).
- Vargas, G. M., (2005). Naturaleza y medio ambiente: una visión geográfica. *Revista Geográfica Venezolana*, 46 (2) 2005, 289-304. Recuperado de [https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/24745/1/ARTIGO\\_NaturalezaMedioAmbiente.pdf](https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/24745/1/ARTIGO_NaturalezaMedioAmbiente.pdf)
- Varelo, E. M., Peter, M., Machado, M., & Gomes, A. (2013). Ensino da contabilidade ambiental nas instituições de ensino superior brasileiras. Recuperado de <http://www.cscasouthamerica.net/events/index.php/casca/csear2011/paper/view/52/55>
- Vasco, C., Palacios, G., & Paspuel, S. (2015). Determinantes socioeconómicos del consumo de productos ecológicos en Quito. *Siembra*, 2(1), 23-28. Recuperado de <http://revistadigital.uce.edu.ec/index.php/SIEMBRA/article/view/112/105>
- Vásquez, A. S. (1998). *Ética*. Tradução de João Dell'Anna. 18º edição. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- Vegas Carrillo, A. S. (2008). Efectos de la transformación del hábitat en la conducta y niveles de estrés de "Alouatta palliata mexicana". *Universitat de Barcelona*. Recuperado de <http://hdl.handle.net/2445/35913>
- Vera Ramírez, H. D. (2018). Ética en Platón y Moore: relación con la movilización social y la acción colectiva. Recuperado de <https://doi.org/10.26620/uniminuto.inclusion.5.2.2018.5-20>
- Vergara, L. G. (2011). Habermas y la teoría de la acción comunicativa. *Razón y palabra*,
- Veroneze, M. V., Silva, V. A., Oliveira, F. A., Nunes, E. S., & Rocha, M. A. (2016). Percepção dos profissionais contábeis sobre a importância da contabilidade ambiental.

- Revista UNEMAT de Contabilidade. Recuperado de <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/1338/1571>
- Venezuela (1996). Código de ética profesional del Contador Público Venezolano. Federación de Colegios de Contadores Públicos. Recuperado de <https://www.ccpdistritocapital.org.ve/Descargas/lista/3/0>
- Vieira, E. R. F. D. C., de Melo, C. L. L., Lustosa, P. R. B., & Silva, C. A. T. (2015). Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 9(24), 3-17.
- Vosgerau, D. S. A. R., & Romanowski, J. P. (2014). Estudos de revisão: implicações conceituais e metodológicas. *Revista diálogo educacional*.
- White Jr., L. (1967). The Historical roots of our Ecologic Crisis. *Science* 155 (3767), p. 1203-1207. Recuperado de <http://doi.org/10.1126/science.155.3767.1203>
- Weizenmann, C. A. (2011). A discussão sobre a inclusão da disciplina de contabilidade ambiental no currículo dos cursos de ciências contábeis. Recuperado de <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/34899>
- Williams, C. (2010). *Ecology and socialism: Solutions to capitalist ecological crisis*. Haymarket Books.
- Yousefi, A., Bellantonio, M., & Hurowitz, G. (Marzo de 2018). La Crisis Evitable: La catástrofe medioambiental de la industria europea de la carne. Recuperado de <http://www.mightyearth.org/avoidablecrisis/es/?fbclid=IwAR01ljYIszawMYQTPHERftuk4tzRdb7OraQAaiVvW3FKbSsyW4Q717fvB0>
- Zamora, J. J., (2001). Teorías éticas contemporáneas. *Revista Telemática de Filosofía del Derecho* 5, 31-63. Recuperado de <http://www.rtfed.es/numero5/3-5.pdf>
- Zamora, J. A. (2007). J. Habermas: Teoría de la acción comunicativa y memoria de las víctimas. Sesión plenaria. Proyecto de investigación: Filosofía después del Holocausto: memoria y justicia.
- Zillmer, J. G. V., & Díaz-Medina, B. A. (2018). Revisión Narrativa: elementos que la constituyen y sus potencialidades. *Journal of Nursing and Health*, 8(1).
- Zhou, X., Wang, Q., Zhang, W., Jin, Y., Wang, Z., Chai, Z., & MacMillan, D. C. (2018). Elephant poaching and the ivory trade: The impact of demand reduction and enforcement efforts by China from 2005–2017. *Global ecology and conservation*.
- Zuccalà, E. (07 de Diciembre de 2017). Oro y bosques, incompatibles en la Amazonía peruana. El País. Recuperado de [https://elpais.com/elpais/2017/11/22/planeta\\_futuro/1511358033\\_282056.html](https://elpais.com/elpais/2017/11/22/planeta_futuro/1511358033_282056.html).

## ANEXOS

## Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Qualquer	contém	meio ambiente	AND
Qualquer	contém	contador	

Data de publicação: Qualquer ano

Tipo de material: Artigos

Idioma: Qualquer idioma

Data Inicial: 01 01 2009

Data Final: 31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

[Busca simples](#)

Personalize your results  
[Edit](#)

Expandir meus resultados

Expandir meus resultados

Resultados de 201 - 206 para **206** para Portal de Periódicos

Ordenado por: Relevância

Mostrar somente [Periódicos revisados por pares \(205\)](#) | [Recursos online \(205\)](#)

Refinado por:

Journal Title: [Journal of Information Systems & Technology Management](#) x [Ciência & Saúde Coletiva](#) x

nível superior: [Periódicos revisados por pares](#) x

[+ 19 20 21](#)

## Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Nova Busca

[Ajuda](#)
 Convidado(a) Meu Espaço [Minha conta](#) [Identificação](#)

Qualquer	contém	ética	AND
Qualquer	contém	contabilidade ambiental	

Data de publicação: Qualquer ano

Tipo de material: Artigos

Idioma: Qualquer idioma

Data Inicial: 01 01 2009

Data Final: 31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

[Busca simples](#)

Personalize your results  
[Edit](#)

Expandir meus resultados

Expandir meus resultados

Mostrar somente

Resultados de 161 - 161 para **161** para Portal de Periódicos

Ordenado por: Relevância

Mostrar somente [Periódicos revisados por pares \(152\)](#)

Refinado por:

coleção: [Mechanical & Transportation Engineering Abstracts](#) x [ScieELO Public Health](#) x

[MEDLINE/PubMed \(NLM\)](#) x [Computer and Information Systems Abstracts](#) x [Sociological Abstracts](#) x [Advanced Technologies & Aerospace Database](#) x [Civil Engineering Abstracts](#) x [Engineering Research Database](#) x [Technology Research Database](#) x [Materials Science & Engineering Database](#) x

[+ 15 16 17](#)

# Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Nova Busca

Ajuda

[Convidado\(a\)](#)
[★ Meu Espaço](#)
[Minha conta](#)
[Identificação](#)

Qualquer	contém	ética ambiental	AND	Data de publicação:	Qualquer ano
Qualquer	contém	contabilidade		Tipo de material:	Artigos
				Idioma:	Qualquer idioma
				Data Inicial:	01 01 2009
				Data Final:	31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

[Buscar](#) [Clear](#) Busca simples

[Personalize your results](#)  
[Edit](#)

Resultados de 1 - 10 para 152 para Portal de Periódicos  
 Ordenado por: Relevância

Refinado por:  
 coleção: [ScieELO Public Health](#) [MEDLINE/PubMed \(NLM\)](#) [Advanced Technologies & Aerospace Database](#) [Materials Science & Engineering Database](#)  
 nível superior: [Periódicos revisados por pares](#)

[Expandir meus resultados](#)  
 [Expandir meus](#)

1 2 3 4 5 →

# Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Nova Busca

Ajuda

[Convidado\(a\)](#)
[★ Meu Espaço](#)
[Minha conta](#)
[Identificação](#)

Qualquer	contém	ética ambiental	AND	Data de publicação:	Qualquer ano
Qualquer	contém	contador		Tipo de material:	Artigos
				Idioma:	Qualquer idioma
				Data Inicial:	01 01 2009
				Data Final:	31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

[Buscar](#) [Clear](#) Busca simples

[Personalize your results](#)  
[Edit](#)

Resultados de 1 - 10 para 35 para Portal de Periódicos  
 Ordenado por: Relevância

Refinado por:  
 coleção: [Advanced Technologies & Aerospace Database](#) [Engineering Research Database](#) [Materials Science & Engineering Database](#) [Technology Research Database](#)  
 nível superior: [Periódicos revisados por pares](#)

[Expandir meus resultados](#)  
 [Expandir meus](#)

1 2 3 4 →

## Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Qualquer	contém	ética profissional	AND
Qualquer	contém	contabilidade ambiental	

Data de publicação:	Qualquer ano
Tipo de material:	Todos os itens
Idioma:	Qualquer idioma
Data Inicial:	01 01 2009
Data Final:	31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

**Buscar** **Clear** Busca simples

Personalize your results  
[Edit](#)

Expandir meus resultados

Expandir meus resultados

Resultados de 71 - 73 para 73 para Portal de Periódicos

Ordenado por: Relevância

[6](#) [7](#) [8](#)

Refinado por:

coleção: [ScieELO Public Health](#) [Advanced Technologies & Aerospace Database](#) [Materials Science & Engineering Database](#)

nível superior: [Periódicos revisados por pares](#)

## Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

[Nova Busca](#)

[Ajuda](#)

**Convidado(a)** [Meu Espaço](#) [Minha conta](#) [Identificação](#)

Qualquer	contém	ética profissional	AND
Qualquer	contém	contador	

Data de publicação:	Qualquer ano
Tipo de material:	Todos os itens
Idioma:	Qualquer idioma
Data Inicial:	01 01 2009
Data Final:	31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

**Buscar** **Clear** Busca simples

Personalize your results  
[Edit](#)

Expandir meus resultados

Resultados de 31 - 39 para 39 para Portal de Periódicos

Ordenado por: Relevância

[1](#) [2](#) [3](#) [4](#)

Mostrar somente [Periódicos revisados por pares](#) (38) | [Recursos online](#) (38)

Refinado por: coleção: [Advanced Technologies & Aerospace Database](#)

nível superior: [Periódicos revisados por pares](#)

# Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Nova Busca

Ajuda

[Convidado\(a\)](#)
[★ Meu Espaço](#)
[Minha conta](#)
[Identificação](#)

Qualquer	contém	responsabilidade ambiental	AND
Qualquer	contém	contabilidade	

Data de publicação:	Qualquer ano
Tipo de material:	Artigos
Idioma:	Qualquer idioma
Data Inicial:	01 01 2009
Data Final:	31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

**Buscar** **Clear** Busca simples

Personalize your results  
[Edit](#)

Expandir meus resultados

 Expandir meus

Resultados de 1 - 10 para **364** para Portal  
**de Periódicos**

Ordenado por:  
Relevância

1 2 3 4 5 →

Refinado por:

coleção: [SciELO Public Health](#) [MEDLINE/PubMed \(NLM\)](#) [Advanced Technologies & Aerospace Database](#) [Materials Science & Engineering Database](#)

nível superior: [Periódicos revisados por pares](#)

# Buscar Assunto (Insira DOI/PMID ou termo de busca)

Nova Busca

Ajuda

[Convidado\(a\)](#)
[★ Meu Espaço](#)
[Minha conta](#)
[Identificação](#)

Qualquer	contém	ética ambiental	AND
Qualquer	contém	profissional contábil	

Data de publicação:	Qualquer ano
Tipo de material:	Artigos
Idioma:	Qualquer idioma
Data Inicial:	01 01 2009
Data Final:	31 12 2019

[Selecione bases de dados para busca](#)

**Buscar** **Clear** Busca simples

[Busca Geral](#) | [Acervo Físico](#) | [Produção USP](#)

Qualquer	contém	ética profissional	E
Qualquer	contém	contador	E
Qualquer	contém		

Tipo de material: [Todos os itens](#)  
 Idioma: [Qualquer idioma](#)  
 Data de publicação: [Qualquer ano](#)  
 Data inicial: [Dia](#) [Mês](#) [Ano](#)  
 Data final: [Dia](#) [Mês](#) [Ano](#)

[Buscar](#) | [Limpar](#) | [Busca Simples](#)

**Personalize Seus Resultados** | Resultados de 71 a 71 de 71 para **Busca Geral** | Ordenado por: [Relevância](#) | 6 7 8

[Editar](#) | Mostrar Somentes [Revistas revisadas por pares](#) (43) | [Recursos Online](#) (61) | [Disponível na Biblioteca](#) (8)

[Busca Geral](#) | [Acervo Físico](#) | [Produção USP](#)

Qualquer	contém	ética profissional	E
Qualquer	contém	contador	E
Qualquer	contém		

Tipo de material: [Todos os itens](#)  
 Idioma: [Qualquer idioma](#)  
 Data de publicação: [Qualquer ano](#)  
 Data inicial: [Dia](#) [Mês](#) [Ano](#)  
 Data final: [Dia](#) [Mês](#) [Ano](#)

[Buscar](#) | [Limpar](#) | [Busca Simples](#)

**Personalize Seus Resultados** | Resultados de 1 a 10 de 43 para **Busca Geral** | Ordenado por: [Relevância](#) | 1 2 3 4 5

[Editar](#) | Refinado por: [nível superior: Revistas revisadas por pares](#)

[Busca Geral](#) | [Acervo Físico](#) | [Produção USP](#)

Qualquer	contém	ética profissional	E
Qualquer	contém	contador	E
Qualquer	contém		

Tipo de material: [Todos os itens](#)  
 Idioma: [Qualquer idioma](#)  
 Data de publicação: [Qualquer ano](#)  
 Data inicial: [Dia](#) [Mês](#) [Ano](#)  
 Data final: [Dia](#) [Mês](#) [Ano](#)

[Buscar](#) | [Limpar](#) | [Busca Simples](#)

**Personalize Seus Resultados** | Resultados de 1 a 10 de 43 para **Busca Geral** | Ordenado por: [Relevância](#) | 1 2 3 4 5

[Editar](#) | Refinado por: [nível superior: Revistas revisadas por pares](#)