UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

EL INTERÉS PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD DESDE LA PERSPECTIVA *MIDDLE-RANGE THINKING* DE RICHARD LAUGHLIN

Tesis presentada como requisito para al grado de Doctor en Ciencias Contables

Bdigital.ula.ve

Autora: Msc. Rubiela Jiménez Aguirre
Directora: Dra. Norka Judith Viloria Ortega

Mérida, Octubre de 2017

C.C.Reconocimiento

Agradecimientos

Mis más profundos agradecimientos a todos aquellos que de una u otra manera caminaron conmigo en este encontrarme como sujeto en el interés público, que vivieron mis vicisitudes, mis angustia y alegrías, cómplices silenciosos que me apoyaron en la comprensión de otra forma de ver el mundo de la vida de los sujetos, la profesión y la disciplina.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

TABLA DE CONTENIDO

	LISTA DE FIGURAS ……	v
	LISTA DE TABLAS ……	vi
	LISTA DE ANEXOS …….	viii
	RESUMEN……	ix
	INTRODUCCIÓN……	1
	CAPÍTULOS	
I	DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL A UNA PERSPECTIVA ALTERNATIVA DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD…	9
	Intencionalidad de la investigación……..	37
	Importancia……	38
	Justificación……	43
	Delimitación y alcance de la investigación ……..	45
II	EL DISCURSO DEL INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD……	47
	Contribuciones de los autores al interés público en contabilidad……	47
III	LOS SUBSISTEMAS, ARQUETIPOS DE DISEÑO Y LOS ESQUEMAS INTERPRETATIVOS EN LA CONTABILIDAD……..	84
	Richard Laughlin y su aporte a la contabilidad…….	84
	Esquemas Interpretativos, arquetipos de diseño y los subsistemas en la contabilidad en la perspectiva del interés público……	93
	Un acercamiento conceptual al interés público en contabilidad……	112
	Teoría del interés público en el contexto de la contabilidad……	116
	Esquemas interpretativos en el contexto de la Federación internacional de contadores públicos (IFAC) como delimitación y alcance de la investigación……	122
IV	LA PERSPECTIVA METODOLÓGICA DE LA INVESTIGACIÓN…	142
	Postura Epistemológica……..…..	142

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Postura ontológica…… 149
Postura metodológica…… 152

V DECLARACIONES TEORÉTICAS PARA LA FORMULACIÓN DE LOS TEOREMAS CRÍTICOS ACERCA DEL INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD …… 168
Síntesis de las declaraciones teoréticas del interés público en Contabilidad…… 169
Declaraciones sobre la visión de la profesión contable……. 169
Declaraciones sobre los organismos internacionales de Contabilidad 175
Declaraciones sobre las consecuencias de los escándalos contables 181

VI LOS TEOREMAS CRÍTICOS ACERCA DEL INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD DESDE LA PERSPECTIVA *MIDDLE- RANGE THINKING* 187
Los procesos del discurso en la declaración de teoremas críticos…… 187
Primer teorema crítico…….. 189
Segundo teorema crítico……. 196
Tercer Teorema crítico…… 202

VII PROCESO DE ILUSTRACIÓN DE LOS ESQUEMAS INTERPRETATIVOS DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA PERSPECTIVA DE *MIDDLE-RANGE THINKING* 211
Los procesos de la ilustración…….. 211

VIII BASES PARA UNA TEORÍA ESQUELETO DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD 232

REFLEXIONES FINALES……. 241
REFERENCIAS…….. 247
ANEXOS……. 266

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

LISTA DE FIGURAS

FIGURAS

		PP.
1	Los supuestos de los enfoques de la investigación alternativa….	33
2	Comprensión de Habermas de la sociedad…….	35
3	Modelo teórico de la Sociedad……..……..	85
4	Nivel de los cambios en las escuelas de pensamiento…….....	92
5	Un modelo de organización. ……..	94
6	Estructura organizacional IFAC……	129
7	Definición de un contador profesional……..	138
8	Etapas del análisis crítico del discurso. ……	144
9	Pasos para formular teoremas críticos. ……..	146
10	Modelo general para la acción interrelacionada entre teoría y práctica…….	148
11	Etapas del esquema general de la construcción de la teoría del interés público en contabilidad a partir de la formulación de los teoremas críticos…….	155
12	Proceso interrelacionado en las etapas del discurso……..	160
13	Modelo general para la acción interrelacionada entre teoría y práctica en la perspectiva de Middle-range ……..	160
14	Aplicación de Middle-Range en la construcción de los teoremas Críticos…….	212
15	Triangulación del consenso en la teoría del interés público en la contabilidad ……	236

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

LISTA DE TABLAS

TABLAS		pp.
1	Síntesis de la investigación realizada por la Asociación Filosófica Estadounidense en 1960 …….	16
2	Investigaciones en interés público en contabilidad…….	27
3	Modificación en los esquemas, arquetipos y subsistemas en una empresa el sector público de Australia…….	77
4	Cambios en los esquemas interpretativos de ETSA……	81
5	Cambios en los subsistemas de ETSA……	81
6	Cambios en los Arquetipos de diseño de ETSA……..	82
7	Aporte de Richard Laughlin a la Contabilidad - *Middle-Range thinking*……	90
8	Algunos aspectos de los tres arquetipos de las empresas de servicios profesionales……	101
9	Relación de los esquemas contenidos en los arquetipos y el interés público en contabilidad ……	107
10	Objetivos de los consejos IESBA-IAASB-IAESB-IPSASB en relación con el interés púbico y, las principales actividades e IFAC……	127
11	Síntesis de la declaración de cumplimiento de los miembros 1-7 en relación con el interés público……	131
12	Síntesis de las posiciones políticas de IFAC…….	135
13	Esquemas interpretativos de IFAC……	141
14	Criterios que cumplen los investigados según el tipo de organización …….	161
15	Características de los participantes (Investigados) en razón del interés público …….	162
16	Síntesis de las etapas, procedimiento, actividades e instrumentos de la investigación……..	165
17	Declaraciones de los autores sobre la visión de la profesión contable antes y después de los años 60…….	169

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

18	Declaraciones de los Investigados sobre la visión de la profesión contable antes y después de los años 60……..	174
19	Declaraciones de los autores y organismos internacionales de la contabilidad…….	177
20	Declaraciones de los Investigados sobre los organismos internacionales de la contabilidad……	180
21	Declaraciones de los autores sobre las consecuencias de los escándalos contables……	182
22	Declaraciones de los investigados sobre las consecuencias de los escándalos contables…….	184
23	Síntesis de los teoremas, categorías y creencia generalizada sobre el interés público……	188
24	Consenso entre categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados sobre el primer teorema……	196
25	Consenso entre categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados sobre el segundo teorema….	203
26	Otras declaraciones de los investigados sobre el tercer teorema…	207
27	Consenso entre categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados sobre el tercer teorema…….	209
28	Evolución de las declaraciones teoréticas de los organismos…… internacionales sobre el esquema interpretativo…….	216
29	Esquemas interpretativos del interés público antes de la etapa de iluminación...……..	228
30	Esquemas interpretativos del interés público en la etapa de la iluminación…….	232

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

LISTA DE ANEXOS

ANEXOS		pp.
1	Declaraciones de los participantes sobre las concepciones del interés público……	267
2	Declaraciones de los participantes sobre las consecuencias de los escándalos que afectan la contabilidad. ……..	273

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Doctorado en Ciencias Contables

EL INTERÉS PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD EN LA PERSPECTIVA DE *MIDDLE-RANGE THINKING* DE RICHARD LAUGHLIN

Autora: Rubiela Jiménez Aguirre
Tutora: Dra. Norka Viloria Ortega
Fecha: octubre de 2017

RESUMEN

El interés público es un concepto crucial en la profesión contable. Se relaciona con el bienestar colectivo de todos los usuarios, y partes interesadas de la sociedad, en la que se espera que se protejan sus intereses económicos y sociales; no obstante, existen fuertes controversias, en torno al mismo, que se dirimen entre su tratamiento como un imperativo de la norma hasta los que plantean que se trata de un discurso retórico de los organismos emisores de normas profesionales. La investigación plantea como intencionalidad *proponer una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad desde el enfoque de "Middle-range thinking*. Para lograrlo se examinan los esquemas de interpretación de los contadores, y de las organizaciones internacionales en la perspectiva del interés público, así como, se realza el dialogo con los participantes los que ayudan a precisar y a replantear si es necesario, tal contexto teórico. La metodología de *middle-range,* implica un análisis crítico del discurso relacionado con el interés público, que se realiza en tres etapas: la cuasi ignorancia, los teoremas críticos, y la ilustración.El resultado de la investigación puede sintetizarse en la triangulación de la teoría del interés público en la que se reconoce el consenso sobre la concepción de interés público, como el ámbito de los sujetos, que circunscriben sus creencias y valores con responsabilidad para el bienestar de la sociedad; sujetos que, en la relación del ser, saber y hacer, constituyen sentido y significado en la vocación profesional, para responder conscientemente por su práctica social, de otra parte ,las creencias y valores que versan sobre la confianza, el bien común, la ética y la responsabilidad social en el ejercicio profesional, y las creencias sobre la contabilidad como práctica social, aspectos que invitan a desafiar el *statu quo* establecido de la contabilidad en la corriente principal.

Palabras claves: Interés público, contabilidad, *Middle-range thinking*, confianza, práctica social.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

INTRODUCCIÓN

El interés público en la contabilidad es un concepto que deviene en múltiples concepciones en la profesión contable, nociones que están en la lógica de las formas del pensamiento funcionalista en contabilidad, que pareciera es la corriente dominante del pensamiento contable, y que ha incidido en los discursos de los organismos internacionales emisores de normas contables, tales como la Federación Internacional de Contadores Públicos (*IFAC*, por sus siglas en inglés) que declara como una de sus preocupaciones, el desarrollo de la profesión contable en el mundo; y el Consejo de Estándares de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés) encargado de la emisión y promulgación de estándares de información financiera. Los dos organismos de una u otra manera tienen como centro de su atención a los mercados financieros, y establece al interés público como responsabilidad de la profesión contable.

Bdigital.ula.ve

También tiene que ver con el bienestar de todos los usuarios, y partes interesadas de la colectividad, en la que se espera que se protejan no solamente sus intereses económicos y financieros; no obstante, la controversia en la comprensión del concepto se presenta en un esquema de interpretación de los contables de lo qué es y la forma cómo se vislumbra la contabilidad.

Si la comprensión de la contabilidad está alineada solamente a la práctica/técnica, el esquema de interpretación inevitablemente lo llevará a

C.C.Reconocimiento

aceptar que la contabilidad es un conjunto de técnicas y practicas utilizadas para satisfacer las necesidades de la información de los usuarios del mercado financiero. Pero, si la visualiza en el contexto en que opera, su esquema de interpretación lo llevará a entender y a explicar el impacto contable en el funcionamiento de las organizaciones, teniendo en cuenta que los aspectos económicos y financieros son importantes, pero, no son suficientes para una actuación acorde con las exigencias de la sociedad.

Estas controversias se encuentran en los extremos, de investigadores que consideran al interés público como retórica de los organismos internacionales, que le aseguran prestigio y sustentabilidad a la contabilidad como profesión, pasando por posturas sociológicas que expresan la creencia de que la contabilidad debe servir al interés de la sociedad en las relaciones como seres humanos, y las que consideran el interés público como un imperativo de la norma, dirigido a la protección de la sociedad, que actúa en los mercados financieros.

Bdigital.ula.ve

Ahora bien, la perspectiva crítica conlleva a reflexionar que el interés público requiere el descentramiento de las lógicas funcionalistas, que delimitan la forma como se comprende y se acciona la contabilidad en las organizaciones, y en la sociedad; y, enfrentarse a desentrañar los argumentos con los que los profesionales, académicos y los organismos internacionales la entienden.

La investigación que se presenta toma la perspectiva de *middle-range thinking,* desarrollada por Richard Laughlin (1995), la cual se apoya en la perspectiva crítica, que reconoce la importancia del lenguaje dentro de un contexto histórico, político y económico, para desarrollar como

C.C.Reconocimiento

intencionalidad principal *proponer las bases para una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad desde el enfoque de "Middle-range thinking"*.

La propuesta de Richard Laughlin, desarrollada en distintas investigaciones entre los años 1985 al 2013, invita a observar que los marcos teóricos son como un esqueleto, que proporcionan enunciados y declaraciones para batallar con los aspectos del mundo empírico de la contabilidad. En la investigación del interés público en contabilidad, se examinan los esquemas de interpretación de los contadores, y de las organizaciones internacionales en la perspectiva del interés público, teniendo en cuenta también, el dialogo con los participantes que pueden ayudar a precisar y a replantearlo si es necesario.

El marco del pensamiento *Middle-range* fue desarrollado sobre la base de la investigación empírica, y como consecuencia de acuerdo con Laughlin (1995,2013) de la desilusión del pensamiento "normativo" en la contabilidad que generó una serie de estudios prescriptivos y el interés en el cambio a los estudios más descriptivos en los años 70 que se concretaron en los años 80, con mayor énfasis en los Estados Unidos.

Bdigital.ula.ve

En Reino Unido en los años 80, en la batalla contra los estudios de la corriente principal centrados en la economía y el comportamiento, propician estudios y metodologías de corte interpretativo y crítico. Puede decirse que cada uno de los enfoques contiene posturas, que Laughlin (1995,2004) logra conciliar en el pensamiento de *middle-range,* es decir, este enfoque logra ajustar las diferencias entre las posturas de la corriente dominante y, los estudios más subjetivos como los de la corriente interpretativa, encontrando un punto medio, que el autor denominó "teoría esqueleto".

C.C.Reconocimiento

La metodología de *middle-range,* implica un análisis crítico del discurso relacionado con el interés público, que en la propuesta de Laughlin (1984,1987), se realiza en tres etapas: la etapa de la cuasi ignorancia y los teoremas críticos, la etapa de ilustración y la etapa de la selección de las estrategias. En las dos primeras etapas tanto la investigadora, como los participantes en la investigación, se encuentran en posiciones consensuadas sobre el entendimiento, por medio de procesos de diálogos mediados por entrevistas, y en la tercera etapa, las estrategias de cambio guiaron esta comprensión, a través de las categorías emergentes, que contribuyeron a la construcción de las bases para teoría esqueleto sobre el interés público, por ello, en esta posibilidad de construcción teórica, también se corre el riesgo que nuevas interpretaciones emerjan a partir de estos supuestos.

Bdigital.ula.ve

Cada una de las intencionalidades contribuyen a la realización de la teoría, puesto que al examinar las declaraciones teoréticas para la formulación de los teoremas críticos del interés público en contabilidad, se pudo evidenciar la pertinencia del marco conceptual en la trascendencia de la cuasi-ignorancia para construir los teoremas críticos que no son otra cosa que enunciados sobre las particularidades sociales e históricas de la contabilidad y de las concepciones del interés público, en el contexto de los organismos internacionales de la contabilidad.

En la segunda, se debaten los teoremas en una actitud reflexiva y terapéutica con los investigados para lograr el consenso de los teoremas en la perspectiva *middle-range thinking*, y finalmente en el proceso de la ilustración se produce la modificación de los esquemas de interpretación de la contabilidad que estaban anclados en una mirada técnico instrumental, y como producto de las nuevas ideas terminan presentándose en la perspectiva

C.C.Reconocimiento

de la corriente crítica en la contabilidad, es decir, es una apuesta política y social.

Para lograr este propósito se construyeron los teoremas críticos que fueron objeto de discusión con los investigados y los autores, llegando a la conclusión que no eran los teoremas los que debían ser cambiados sino los esquemas de interpretación del interés público en la contabilidad. Partiendo de esta premisa, el esfuerzo se dirigió al proceso de ilustración en el que emergieron los esquemas de interpretación del interés público y de la contabilidad.

El resultado de la investigación puede sintetizarse en la triangulación de las bases para una teoría del interés público, en la que se reconoce el consenso sobre la concepción de interés público como ámbito de los sujetos, que circunscriben sus creencias y valores con responsabilidad para el bienestar de la sociedad; sujetos que, en la relación del ser, saber y hacer, constituyen sentido y significado en la vocación profesional, para responder conscientemente por su práctica social.

Bdigital.ula.ve

Todo esto conlleva a desafiar el *statu quo* establecido del interés público en la corriente funcionalista adherida a los intereses financieros de las corporaciones financieras del capital y a los propios organismos reguladores. El desafío no es fácil, caminar por la senda de nuevas formas de ver y sentir el interés público en la contabilidad también traerá consigo otras representaciones de la contabilidad en la vía de aspectos sociales, ambientales y humanos, así como la generación de una línea de investigación relacionada con el interés público y la línea de pensamiento de Middle-range thinking.

C.C.Reconocimiento

La tesis está organizada en ocho capítulos. El capítulo I presenta los aspectos relacionados con el planteamiento del objeto de estudio, que lleva a reflexionar que la concepción tradicional de la contabilidad centrada en la ideología neoliberal y en el desarrollo de los mercados financieros, posibilita que estas creencias permeen al contador público en el pensamiento, las actuaciones y sus esquemas de interpretación sobre la contabilidad, en una lógica de aceptación sin ningún asomo de reflexión y asombro de su práctica social contable. Aspectos que fueron desentrañados a partir de las reflexiones y respuestas de los contadores públicos profesionales y académicos contables.

El capítulo II esboza los antecedentes teóricos de las concepciones y preocupaciones del interés público en la contabilidad; que oscilan entre la inquietud de la educación contable con un fuerte compromiso ético y los cambios que sufren las organizaciones producto de las perturbaciones del medio ambiente. La revisión de la literatura deja entrever que existen preocupaciones por parte de los profesionales, académicos y los organismos internacionales sobre la importancia del desarrollo de la disciplina en la sociedad basada en el interés público.

Bdigital.ula.ve

No obstante, también es evidente que la corriente principal en la contabilidad dirige por así decirlo, las riendas hacia la presentación de informes financieros y revelaciones que tienen que ver con los mercados financieros y no precisamente con la contabilidad. Este capítulo también examina las formas del cambio que se presentan en las organizaciones y cómo es asumida por los sujetos que interactúan en la organización.

El capítulo III parte del aporte de Richard Laughlin con "*middle-range thinking"*, pensamiento que esta permeado por las ideas de Habermas (1974,

C.C.Reconocimiento

1984,1987), en cuanto a la naturaleza del discurso y a una situación ideal del habla en la que se presume que puede motivar a la acción transformadora de los sujetos. Este capítulo también presenta las teorías de los esquemas interpretativos propuestos por Bartunek (1984,1987) y los arquetipos con la teoría de Greenwood y Hinings (1988, 1993,1996); las teorías y enfoques del interés público y, el contexto de la IFAC como delimitación y alcance de la investigación.

La perspectiva metodológica se presenta en el capítulo IV, desde el pensamiento del *middle-range* de Richard Laughlin (1995, 2004, 2007,2013), que indica la *postura del medio* entre los enfoques más radicales como el funcionalismo y el interpretativismo. *Middle-range,* significa el punto medio en los patrones empíricos generales; en la relevancia de la teoría previa al inicio de la investigación, y en el enfoque metodológico, el papel del observador en la investigación es estructurado y puede conducir a modificar las condiciones del *statu quo* establecido.

Bdigital.ula.ve

El capítulo V, presenta las declaraciones teoréticas para la formulación de los teoremas críticos acerca del interés público en contabilidad, se realiza el análisis de las declaraciones de los autores y los investigados sobre la visión de la profesión contable, los organismos internacionales y los escándalos contables, este capítulo da como resultado la construcción de los teoremas críticos, y las categorías de análisis que emergen del discurso radicalizado y terapéutico que tienen relación con la ética, el bien común, la confianza, y la comunidad.

Los teoremas críticos son puestos en consideración de los investigados en el capítulo VI, la finalidad en este capítulo es lograr el consenso de los

C.C.Reconocimiento

teoremas del interés público en contabilidad desde la perspectiva *middle-range thinking*.

El capítulo VII da cuenta del proceso de ilustración de los esquemas interpretativos del interés público en la perspectiva del pensamiento de alcance medio. Se presentan los esquemas interpretativos del interés público antes y después de la etapa de iluminación.

En el capítulo VIII se presentan las bases para una teoría esqueleto del Interés Público en la Contabilidad que contempla como aspectos centrales un consenso en la concepción de interés público, el esquema interpretativo del interés público y las creencias de la contabilidad.

Finalmente se presentan las reflexiones finales, que pueden tomarse como estrategias para el cambio de la percepción del interés público y de la contabilidad en una vía instrumental y técnica.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPÍTULO I

DE LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL A UNA PERSPECTIVA ALTERNATIVA DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD

El interés público es un concepto crucial en la profesión contable. La *International Federation of Accountants* (IFAC, en adelante por sus siglas en inglés) elabora un documento en el cual expresa que "el interés público es una ventaja común que permite que todos los ciudadanos compartan los beneficios de la profesión contable" (2010, p. 4). Adicionalmente, en todos sus Consejos Asociados tales como: *International Accounting Standards Board* (IASB), cuya función es la emisión de Normas de Información Financiera; *Internacional Auditing and Assurance Standards Board (*IAASB) especializada en la emisión de Normas de Aseguramiento y Auditoría; y la *Internacional Ethics Standards Board* (IESBA), encargada de la emisión de los Códigos de Ética, manifiestan que sus estándares se proponen en función de la protección del interés público.

Bdigital.ula.ve

Ahora bien, aunque existe en estos estándares una declaración de principios sobre el interés público, luego en su desarrollo se centran en los usuarios de los mercados financieros, limitando así el ámbito del interés público. Así se observa que, respecto de las necesidades de los usuarios de

C.C.Reconocimiento

información, el Marco Conceptual para Información Financiera (IASB) 2010, afirma que el objetivo de la información financiera con propósito general es,

> Proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad (...) para los propósitos de toma de decisiones económicas. IASB (2010, p.11, párrafo OB2)

En este sentido, Dellaportas y Davenport (2008, p. 1093) llaman la atención sobre la noción del interés público en contabilidad, en la que se determina como

> [E]l bienestar colectivo de personas e instituciones de la profesión y sirve para proteger los de intereses económicos de terceros, facilitando un proceso de toma de decisiones económicas eficientes y eficaces a través de la divulgación de datos económicos relevantes y fiables.

Bdigital.ula.ve

Cabe señalar que, en esta noción de interés público, uno de los argumentos centrales es la protección de los intereses de la profesión y, de los intereses económicos de los terceros. De esta manera, la preparación y presentación de información financiera, por parte del contador público incluirá toda la información relevante y fiable para las decisiones económicas de los proveedores de capital. Sin embargo, bajo esta visión no se tiene en cuenta a todos los usuarios[1] de la contabilidad, y se restringe sólo a usuarios externos, con lo cual se limita el interés público.

[1] Acreedores, inversores, directivos, propietarios, gerencia, proveedores, empleados, clientes, analistas financieros, autoridades fiscales, agencia de información, asociaciones de comerciantes. También se considera usuario a la colectividad globalmente considerada y todos los que tengan interés en la unidad económica. (Jiménez, 2012, p.223)

C.C.Reconocimiento

Esta situación es consecuencia de la visión centrada en las relaciones económicas–financieras, eje del pensamiento contable tradicional, que deja de lado pretensiones más amplias de la función de la contabilidad en la sociedad, es decir que, en la contabilidad tradicional[2] se ha planteado que proveer información , financiera, ambiental, de gestión, productividad entre otros, en un lenguaje comprensible, útil, y confiable, a los usuarios de la información se cumple con el interés público, aunque no haya un consenso en su definición, ni se especifique si se está haciendo relación a la práctica profesional o al comportamiento ético.

Es decir, la contabilidad tradicional desde el enfoque funcionalista se centra en los aspectos financieros, por lo que representa los intereses de los usuarios de la información o grupos de interés, catalogada como un saber neutral que representa los fenómenos tal cual se presentan, aspectos tratados por Laughlin, (1987,2013); Chua, (2009); Larrinaga, (1999), Hopper y Powell (1985); Ryan, Scapens y Theobald, (2004).

Bdigital.ula.ve

Al respecto Chua (2009) caracteriza a la contabilidad tradicional, como la corriente funcionalista en la que prevalece la idea de la neutralidad de la contabilidad por sus fines, presentándose en la realidad la prioridad por intereses de los propietarios del capital y, no del interés público en su sentido más general.

Otros investigadores como Neu y Graham (2005) manifiestan que el concepto de interés público es una frase que investigadores y profesionales contables, asocian a la contabilidad casi por reflejo. Es decir que, cuando se habla de contabilidad y de la sociedad

[2] El término contabilidad tradicional para este trabajo se identifica con el enfoque funcionalista de la contabilidad.

C.C.Reconocimiento

> El imperativo normativo se arrastra, y nos parece de lo más natural para insistir en que la contabilidad debe servir al interés público. Esta predisposición se ve reforzada por las reivindicaciones tradicionales de la profesión contable para proteger el interés público, y por las teorías neoclásicas microeconómicas que fundamentan la investigación contable para ayudar en la maximización del bienestar social mediante el suministro de información transparente y confiable para los inversionistas. (p.585)

En otra perspectiva del problema, el concepto de interés público se relaciona con los aspectos filosóficos que han sido importantes en el desarrollo de la sociedad en términos de los sujetos: sus virtudes, el concepto *del bien* y de la ética como fundamento esencial en el *bien común* que se traduce en un interés público para la sociedad. En este sentido, se destaca entre otros el filósofo griego Platón.

Bdigital.ula.ve

Platón (1981,1984)[3] nos presenta desde la teoría de las ideas, las manifestaciones del mundo sensible e inteligible. Argumentos que hoy día podrían ser aplicados en la sociedad, de hecho, gran parte del desarrollo de las ciencias jurídicas, la filosofía y la sociología, se siguen apoyando en éstos para establecer relaciones o ausencias de las virtudes de los hombres en una sociedad que vertiginosamente los aísla cada vez más y los convierte en participantes pasivos, es como si el desarrollo de la sociedad los hubiera regresado a la *caverna.*

[3] Diálogos de Platón, centrando el análisis en la república, también otros diálogos fueron consultados como Crátilo o del lenguaje, Teetes o de la ciencia.Platón. (1981). *Diálogos Tomo I La República*. Bogotá: Ediciones universales. Platón. (1984). *Platón- Diálogos*. México: Porrúa, S.A.

C.C.Reconocimiento

Una caverna donde las sombras como apariencias imitan a la realidad y el diálogo ya no hace parte de la expresión del pensamiento, olvidando que es la construcción en colectivo lo que ha permitido el surgimiento y posterior desarrollo no sólo del hombre sino de la sociedad.

Con Platón (1981,1984) se puede identificar en la contabilidad la realidad sensible donde se captan las cosas materiales, por ejemplo: la información financiera, marcos conceptuales, estados contables, entre otros que pueden ser corruptibles o manipulables es en su dinámica social. Por otra parte, la realidad inteligible para el sujeto representa el fin último de la contabilidad, la idea del interés público, y esta idea es susceptible de un verdadero conocimiento.

Sin duda, la construcción de un cuerpo teórico del interés público en la contabilidad resulta vital para conocer y representar diversas estructuras en la sociedad, tales como: la contabilidad social, la económica, lo ambiental lo ético, la fe pública, la confianza y la responsabilidad social.

Bdigital.ula.ve

Desde la ciencia política los siguientes argumentos dan cuenta de la problemática que suscitado este concepto. En 1960, la Asociación Filosófica Estadounidense fomentó un proyecto de investigación especial sobre el interés público a cargo de Wayne A, R Leys y Charner Perry, trabajo que fue publicado en 1962 y su versión en español en 1967. Parte de las conclusiones giraron alrededor de la preocupación de las distintas concepciones de interés público que varían en perspectiva y metodología, "fluctuando desde una convicción razonada de que el interés público es una preocupación central de la filosofía política y legal, hasta su rechazo categórico como mera batalla política" (Friedrich, 1967, p.9), más que una sola investigación de los autores

C.C.Reconocimiento

Wayne A, R Leys y Charner Perry (1967) es una macro-investigación sobre diferentes preocupaciones del interés público.

En la síntesis se evidencia la falta de consenso en el concepto de interés público. Los autores más representativos a juicio de la investigadora son Niemeyer (1967) y Leys (1967) quienes transitan en las concepciones desde un asunto regulativo legal hasta la retórica e ideología. Es importante resaltar el trabajo de Niemeyer (1967, págs. 15 -26), analizó las ideas de Platón (1981,1984), Aristóteles (1988), San Agustín (1959), Santo Tomas de Aquino(1964), Locke(1690), Adam Smith (1776), Mill (1859), Marx (1844), de acuerdo a lo siguiente: Platón y Aristóteles, establecen que las actividades económicas están motivadas esencialmente por la utilidad privada, en tanto que el interés público está orientado hacia la conciencia *(noesis)* del orden racional de la justicia *(dike)*.

Bdigital.ula.ve

San Agustín (1959) y Santo Tomás de Aquino (1964), fundan la formula cristiana de la participación, ya que, para lograr el interés público la fórmula es la paz, el orden y la justicia dentro del sistema, en la existencia y el destino trascendente para la salvación individual.

Para Locke (1690), Adam Smith (1776), y Mill (1859), el interés público se orienta hacia la utilidad privada, se incluyen conceptos de sociedad civil y gobierno liberal entre otros. La libertad es para este esquema lo que es la participación para el sistema cristiano, de tal manera que, el gobierno propone tomar las medidas necesarias para acrecentar la satisfacción de las utilidades privadas. En síntesis "se asigna al interés público a la tarea de satisfacer las aspiraciones privadas" (Niemeyer, 1967, p.23).

C.C.Reconocimiento

En Marx (1844), para Niemeyer (1967) está basado en la dirección del trabajo, aspirando a transformar la utilidad privada en interés público. Expresa el autor que este es un tipo peculiar, puesto que se encuentra relacionado con la idea de partido y de un gobierno de combate. Por lo tanto, se identifica que "En el sistema griego y cristiano la autoridad pública representa una orientación común del intelecto y el espíritu. Los sistemas liberal y marxista se parecen en cuanto a que en ambos la autoridad pública administra las necesidades materiales" (Niemeyer, 1967, p. 25).

En términos del interés público, en contabilidad también se presentan tensiones entre los aspectos de los intereses privados y públicos, como es el caso del concepto de interés público promulgado por el Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera (2010) que se centra en un grupo particular como son los inversores y, acreedores potenciales del capital, y los objetivos declarados por la IFAC, en el prólogo de las Normas de Información Financiera (2013) trascienden al interés público hacia la sociedad en general.

Bdigital.ula.ve

La investigación de Leys (1967) hace referencia al término de interés público "como el resultado de un procedimiento adecuado, [nociones atribuidas por los abogados y expertos en leyes]" (p.258), puede decirse que es el caso de la rendición de cuentas desde la corriente funcionalista, cuyo objetivo es servir al interés público entendido como el cumplimiento de los procedimientos establecidos para la preparación y posterior divulgación de la información a las partes interesadas.

En esta perspectiva jurídica, la referencia al interés público asimilada al interés general "cumple una doble función: legítima la limitación de los

C.C.Reconocimiento

derechos y libertades del individuo por los poderes públicos y actúa como un elemento de control de dicho poder limitador"(De Juan Asenjo, 1984, p.81).

En términos económicos este concepto se interpreta, "como una suma o interpretación liberal de los bienes y servicios"(Leys, 1967, p.257), buscando las máximas utilidades. No obstante, estas diferentes concepciones, se encuentran clasificaciones importantes que pueden ser estudiadas en la contabilidad, como es el caso de las que devienen en creencias, reglas, principios y, normas. Sin embargo, las variantes de la definición en la ciencia política implican que de alguna manera se busca el bienestar de la comunidad y de sus miembros, las formas para lograrlo es otra cosa diferente. Los resultados de la investigación se sintetizan en la tabla 1.

Bdigital.ula.ve

Tabla 1
Síntesis de la investigación realizada por Asociación Filosófica Estadounidense en 1960

Autor/ Título	Concepción de interés público
Gerhart Niemeyer (1967). El interés público y la utilidad privada.	En un recorrido por diferentes autores, el autor señala que *el interés público* en línea con los economistas clásicos es un conjunto de utilidades individuales, de tal manera que la satisfacción del consumidor, sinónimo de utilidad privada, era la pauta de la eficiencia del sistema económico.
Ernst S. Griffith (1967) Los fundamentos éticos del interés público.	Como sinónimo y en función de los resultados del bienestar general bajo una responsabilidad individual y una justicia social, componentes esenciales del interés público.
C.W. Cassinelli (1967) El interés público en el contexto de la ética política.	Es la norma ética suprema aplicable a los asuntos políticos, por lo tanto es pauta de bondad, por medio de la cual pueden juzgarse los actos políticos. Sin embargo, en la práctica interés público es la forma más utilizada para apalancar planes y programas de desarrollo que no siempre benefician a los ciudadanos, aunque se hayan realizado en su nombre.

C.C.Reconocimiento

Harold D. Lasswell (1967) El interés público: proposición de principios de contenido y procedimiento.	A partir del establecimiento de siete categorías para describir las fases de decisión en las políticas gubernamentales o legales, cuya meta es identificar el concepto de interés público, se establecen diferentes conceptos a partir de los principios de contenido y de procedimiento, identificando el interés regulador, de orden público, de empresa y correctivo.
Stephen K. Bailey (1967) El interés público: Algunos dilemas funcionales que plantea.	El interés público es un bálsamo para la conciencia oficial, es el aceite sobre las aguas revueltas del descontento público; es uno de los analgésicos más eficaces de la sociedad. Expresión utilizada como retórica e ideología en las políticas públicas. Su fuerza no radica en su claridad, sino en su intrusión moral perversa y persistente en el raciocinio interno y externo tanto de los gobernantes como de los gobernados.
A.R. Musgrave (1967) El interés público: eficiencia en la creación y mantenimiento del Bienestar material de la comunidad.	El interés público se equipara a la economía del bienestar, de tal manera que" los intereses individuales, por cortesía de la mano invisible, coinciden con el interés público".
Gerhard Colm[4] (1967) El Interés público: clave esencia de la política pública.	Propone los siguientes elementos: Meta-sociológicos, en los que es la expresión del sistema unitario de valores; Sociológico, consenso de los grupos de interés como un sistema de valores que se transforma en estructuras de poder; en el judicial desempeña un papel para justificar la regulación gubernamental, y en el Económico el gobierno como defensor del interés público dadas sus funciones reguladoras.
Glendon Schubert (1967) ¿Existe una teoría del Interés público?	Se utilizan categorías para el uso del concepto: Racionalista, facultad técnica, grupo a favor del público, de los partidos y contra los grupos de interés, postulan el interés público como el bien común; los idealistas creen que descansa en la ley natural, como conciencia del funcionario; los realistas que favorecen grupos de interés, como están a favor de los partidos políticos, el público se subsume en la categoría de

[4]El Interés público, esa consideración vaga e impalpable, pero que todo lo gobierna. Juez Feliz Frankfurter

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	grupos de interés.
Frank J. Sorauf[5] (1967) La confusión del Concepto	La imprecisión, la vaguedad y la mitología pueden tener utilidad para algún propósito estratégico en el mundo de los negocios, no contribuyen nada a la generalización y teorías valiosas acerca de la política y la evolución de la política pública. El interés público tiene una importancia definida para el estudio de la política y del sistema. La confusión entre el <es> y el <debe ser> fomenta la confusión analítica del concepto.
Edgar Bodenheimer (1967) Prolegómenos para la formulación de una teoría de interés público	No puede determinarse mediante un cómputo mecánico de intereses privados (propuesta de Bentham)[6].No existe necesidad apremiante de confinarlo al alcance de objetivos gubernamentales, dado que otras entidades podrán efectuar acciones en pos del interés público. Como bien común, una suma de intereses, las satisfacciones del interés llevadas al máximo, concepto pertinente cuando las actuaciones del gobierno son problemáticas.
Wayne A.R. Leys (1967) Pertinencia y Generalidad del "interés Público"	Concepciones procesales del interés público: viene al caso cuando los bienes y las metas son antagónicas y aparentemente indiscutibles. Como adhesión a un orden público, con vínculo social, este significado es pertinente a un problema en el que tanto las metas como los procedimientos son inquietantes y sujetos a controversia. Puramente formal o descriptivo. Concepto normativo de interés público como el objetivo elegido siguiendo un procedimiento.

Fuente: elaboración propia con base en la investigación de, Wayne A, R Leys y Charner (1967)

[5]El concepto del interés público, como el igualmente vago e indefinible "dominio de la razón del derecho común, tiene validez y utilidad como mecanismo novelesco para el arreglo de los asuntos humanos, aunque nunca logremos definirlo con precisión científica". Gray, M, Horace.

[6]Jeremy Bentham creía en la posibilidad cuantitativa del bien público, para él, el interés de la comunidad era igual a la "suma de los intereses de los diversos miembros que la componen.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

En la ciencia política es importante el trabajo de Cochran (1974), quien expone cuatro teorías del interés público: normativa, abolicionista, de procesos, y consensualista.

Partiendo del trabajo de Cochran (1974) se presentan los siguientes aspectos:

1. La teoría normativa del interés público es sinónimo del bien común y no del beneficio privado. Toda teoría normativa está arraigada a los códigos de conducta, de tal manera que esta interpretación es consistente con la ética del utilitarismo, que busca que todas las personas o al menos la mayoría obtengan bienestar.

2. La teoría abolicionista del interés público cuyos pioneros son Glendon A. Schubert (1967) y Artur F. Bentley (1967), establecen que no hay interés público, sino diversos grupos de interés, cada uno con su propio conjunto de intereses y metas particulares. Esta teoría niega la noción de lo público o de una norma ética basada en el altruismo.

Bdigital.ula.ve

3. La teoría de procesos se concentra en los intereses en los que los conflictos se transforman en políticas para mejorar el interés público. En el proceso de resolución de conflictos se deben respetar las normas del debido proceso, expresa Cochran (1974) que la dificultad está en que "identifica el interés público con el resultado del proceso" (p. 341) en lugar del proceso mismo.

4. En la teoría consensualista del interés público existe un acuerdo y, es que no hay una sola teoría, se pretende lograr el consenso a partir de la consideración de la moral, los principios, y los valores de la comunidad. Para

C.C.Reconocimiento

esta teoría es importante en el contexto ético, considerar el interés grupal antes que el personal.

Como conclusión se identifica que, más que una separación y caminos distintos, las teorías se complementan en sus objetos de estudio; por ejemplo, la teoría consensualista y la normativa coinciden en que ambas se basan en conceptos éticos para la comunidad, la teoría de procesos comparte esta asunción, pero, para los grupos de interés.

En la contabilidad tradicional el concepto de interés público se visibiliza en distintas normativas, es así como, en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2014, p.2), expone que

> La misión de la IFAC es servir al interés público mediante: la contribución al desarrollo de normas profesionales y orientaciones de alta calidad; facilitando la adopción e implementación de normas profesionales y orientaciones de alta calidad; contribuyendo al desarrollo de sólidas organizaciones de profesionales de la contabilidad y de firmas de profesionales de la contabilidad, y de prácticas de alta calidad por los profesionales de la contabilidad, y promocionando el valor de los profesionales de la contabilidad en el mundo; y pronunciándose sobre cuestiones de interés público.

Digital.Ulave

La referencia al respecto es importante porque implica la adhesión de los organismos miembros profesionales del mundo en el ejercicio de la profesión en el interés público. Una de las preocupaciones de la IFAC en el interés público, tiene que ver con la respuesta a las peticiones que en este sentido hace la sociedad; hace estudios sobre el significado de aspectos como: cuáles son los intereses del público y quién es el público, proponiendo

C.C.Reconocimiento

documentos denominados posiciones políticas que, aunque no tienen carácter normativo si respaldan las decisiones que se toman.

IFAC en la Posición de Política 5, (IFAC-PP5) de junio 2012, define el interés público como: "Los beneficios netos obtenidos y el rigor en el procedimiento empleado en nombre de toda la sociedad en relación con cualquier acción, decisión o política" (p.3), definición que contempla la responsabilidad de la profesión en la actuación y responsabilidad de los profesionales en el interés público para con la sociedad en su conjunto. También, hace referencia a que el público lo constituye toda la sociedad y los intereses son los beneficios "que deberían ser realizados a partir de las responsabilidades de la profesión contable" (p.1). Respecto del público aclara

Bdigital.Unah.ve

> [E]l "público" incluye el alcance más amplio posible de la sociedad: por ejemplo, las personas y los grupos comparten un mercado de bienes y servicios (incluidos los servicios prestados por el gobierno), así como aquellos que buscan niveles de vida sostenibles y la calidad del medio ambiente, para sí mismos y para las generaciones futuras." (p. 2)

Es decir, se contemplan diversos grupos de interés en los que se incluyen a los inversores, accionistas, propietarios de las empresas, los consumidores, proveedores, contribuyentes, electores y ciudadanos; aunque son numerosas las partes interesadas, es esencial que el profesional garantice su actuar en el interés público en todo tipo de organizaciones, ya sean grandes, medianas o pequeñas.

C.C.Reconocimiento

Si en la definicion del público se incluyen una amplia gama de usuarios, entonces ¿cuáles son sus intereses?, de acuerdo con IFAC-PP5 (2012,p.2) en el sentido más amplio

> "[I]ntereses"son todas las cosas valoradas por los individuos y la sociedad. Estos incluyen los derechos (incluyendo los derechos de propiedad), acceso al gobierno, las libertades económicas y el poder político. Intereses son cosas que buscamos adquirir y controlar; también pueden ser ideales a los que se aspiran, y las protecciones de las cosas que son dañinas o perjudiciales para nosotros.

La primera parte de la definición de los intereses del público abarca los intereses del desarrollo y sustentabilidad de la sociedad, atestiguando un desarrollo sostenible armónico socio-económico. Sin embargo, cuando se refiere a la contabilidad y específicamente a la profesión contable deja entrever que en el centro se encuentran aspectos de mayor certidumbre económica en los mercados financieros[7] de tal manera que, "La profesión contable ayuda a comprender ciertos intereses de la sociedad, muchos de los cuales son de naturaleza económica y relacionados con el manejo eficiente de los recursos." (IFAC- PP5, 2012, P. 2)

Bdigital.ula.ve

Otro aspecto importante está relacionado con la manera de evaluar si las acciones o decisiones políticas son de interés público. De acuerdo con los planteamientos en la Posición Política número 5, se esbozan dos criterios de evaluación; el primero está relacionado con "la evaluación de los costos y beneficios" (p.3) y el segundo con "la evaluación del proceso" (p.3). En el primero debe tenerse cuidado de que los costos no sean superiores a los beneficios obtenidos, y en el segundo se debe asegurar el debido proceso

[7] Para mayor claridad consultar la posición de política 5 de junio de 2012 en www.ifac.org

C.C.Reconocimiento

teniendo en cuenta aspectos como: la trasparencia, la rendición de cuentas, la independencia y la competencia.

Ahora bien, las posiciones políticas hacen referencia al trabajo de IFAC alrededor del fortalecimiento y desarrollo de la profesión contable entorno al interés público, pero contrario a los planteamientos de las Posiciones Políticas, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (2014), solamente contempla como usuarios de la información a empresas que cotizan en bolsa de valores y referida a aspectos financieros, como puede notarse en la declaración de IFAC sobre las entidades de interés público

> (a) Una entidad cotizada, y
>
> (b) Una entidad (i) definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público, o (ii) cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa puede haber sido promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría. (IESBA 2014, p.54, párrafo 290.25)

Bdigital.ula.ve

En este orden de ideas cabe preguntarse, ¿para IESBA (2014) qué significa servir al interés público?, a lo largo de la exposición del Manual del Código de Ética no se define ni se explica el significado, en la sección 100.1 se expresa que "una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público"(Jiménez 2012, p.233). En la sección tampoco se hace explícito el significado de la actuación ni que significa interés público; en el párrafo 100.2 se hace referencia a que el profesional no sólo debe "satisfacer las necesidades de un determinado cliente

C.C.Reconocimiento

o de la entidad para la que trabaja"(IESBA, 2014, p.9); sino que actuará en el interés público al acatar el código de ética.

El concepto de interés público es un concepto abarcador que incluye a los diferentes usuarios de la información y al público en general, no obstante en la definición del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad IESBA (2014), no hace referencia al público en general ni es claro quiénes son los usuarios de la información, es importante resaltar este hecho, dado que un estándar "normativo crea un imperativo moral que debe guiar la conducta personal y profesional de los miembros más allá de los deseos egoístas del contador, o del cliente o empleador" Dellaportas et. al. (2008, p.1088).

Los investigadores contables, Dellaportas y Davenport en el año 2009 realizan una investigación que presenta datos empíricos sobre el concepto de interés público en los contadores profesionales de Australia. Las conclusiones del estudio permiten establecer que:

Bdigital.ula.ve

1. Aunque el concepto se entiende en términos de sus amplios beneficios, para terceros y, para la comunidad, los profesionales encuestados generalmente eligen servir al interés público, mediante el apoyo al cliente, a los empleadores o a sí mismos, amparados en la confidencialidad.

2. No se está sirviendo al interés público, sino los intereses del grupo en particular.

3. Los profesionales parecen entender el concepto, pero en la práctica no lo aplican en su sentido formal.

C.C.Reconocimiento

4. El proceso de educación formal se centra en la transmisión de conocimientos de la teneduría de libros, pero no hay un compromiso ético y moral.

El análisis de las investigaciones presentadas, expresan síntomas de la problemática en el ejercicio de la práctica profesional, el del beneficio a las diferentes partes interesadas en términos de la información financiera, y un interés público que beneficie a la comunidad en general, de alguna manera también se evidencia que los profesionales consideran que sus actuaciones son congruentes con el interés público.

Los investigadores expresan preocupación, puesto que históricamente, había un compromiso con el interés público, por encima de la ganancia personal o profesional, "cuando los miembros estaban sometidos a una educación forjada en la educación moral que les ayudó a desarrollar un estado mental que hacía hincapié en la función pública" (Dellaportas y Davenport, 2009, p.23).

Bdigital.ula.ve

En esta línea normativa, de acuerdo con Abbott (1988) los profesionales reconocen sus obligaciones sociales por medio del código de ética, aunque no se haga explícito los profesionales no se deben sólo al cliente, sino al público en general, en esta vía de argumentación Henderson y Henderson (2001), exponen que servir al cliente está arraigado dentro de la profesión.

Desde el punto de vista del cumplimiento del Código De Ética (2014) como cumplimiento del interés público, Dellaportas y Davenport (2008) hacen referencia a los elementos esenciales de los profesionales de la contaduría pública, de tal manera que,

C.C.Reconocimiento

> La premisa subyacente en el deber de los contadores de proteger el interés público se basa en la defensa de los principios fundamentales de la ética profesional, tales como la experiencia, el conocimiento, competencia e integridad. Por la defensa de estos principios, los miembros de la profesión deben garantizar la felicidad y el bienestar colectivo de la población y por lo tanto proteger el bienestar económico de la comunidad. (p.1093)

Sin embargo, el cumplimiento de los principios éticos no garantiza que se asuma con responsabilidad social el concepto de interés público de la profesión, ni que existan postulados básicos disciplinares en esta vía, tampoco es evidente cual es el papel de los usuarios de la información contable.

Ahora bien, en la profesión contable existen "comportamientos contrarios al interés público (…) lo que puede tener efectos devastadores, tal es el caso de Arthur Andersen" (Dellaportas, et al. 2008, p.1081), cuya consecuencia fue la pérdida de confianza y la destrucción de capital social, el cual se formó a partir de la integridad y reputación de la firma. En la perspectiva de problematizar el concepto de interés público en la contabilidad, en la literatura contable se, presentan los siguientes argumentos que invitan a no seguir mirando el interés público dentro de la corriente funcionalista de la contabilidad.

Algunas investigaciones realizadas, revelan las diferentes formas que puede adquirir el concepto en la contabilidad, desde miradas sociológicas y, críticas como se exponen en la tabla 2. Es así como para autores como Cooper (2005); Dillardy Ruchala (2005) y, Lehman (2005), el interés público, juega un

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

papel preponderante en el sujeto en potencia y, por medio de su participación en la sociedad, podrá modificarla y por ende a la contabilidad.

Para Cooper (2005) la esencia del interés público radica en la participación activa en el mundo social, un ser humano políticamente activo; Dillard y Ruchala (2005) hacen la invitación a la participación del individuo en la sociedad, esta vez la educación juega un papel preponderante, insisten en que deben ser considerados los que no tienen voz, pero que tienen un historial de ser respetados y un futuro a proteger; y, Lehman (2005),plantea la discusión del interés público, centrada en el individuo, en una perspectiva de adentro hacia afuera, complementa el énfasis principalmente sociológico que se encuentra en estudios previos de contabilidad y el interés público tales como, Willmott (1990) y Sikka ,Willmott y Lowe (1989).

Bdigital.ula.ve

Siguiendo con el análisis, Sawabe (2005), se aparta de la perspectiva sociológica y hace referencia a la preeminencia de los intereses privados sobre el bien común, por lo tanto, se tiende maximizar las utilidades y a disminuir los riesgos. Postura que se puede atribuir a los presupuestos de la corriente funcionalista.

Tabla 2
Investigaciones en interés público en contabilidad

Autor/ Título	Concepción de interés público
Accounting for the public interest: public ineffectuals or public intellectuals? Christine Cooper (2005, pp. 592 – 607).	Para la autora el interés público es un proceso de emancipación de los intelectuales, deben salir de su zona de confort y convertirse en servidores al servicio de la sociedad y no del mercado de capitales. Afirma que la jerga del neoliberalismo está llena de discursos dominantes, términos como "libre mercado" que se hacen pasar por lo que ella llama los universales falsificados. Estos términos representan los mitos de la mercantilización global. El papel del académico es presentar alternativas a las narrativas sociales dominantes, y en particular para que sea posible escuchar las voces de los pobres y otros grupos marginados.

C.C.Reconocimiento

The rules are no game: From instrumental rationality to administrative evil Jesse F. Dillard, Linda Ruchala (2005) 608-630)	Para Dillard y Ruchala, el interés público es históricamente continuo, y se formó discursivamente, sugieren que la investigación y enseñanza en contabilidad deberían ser más comprometidas con la creación de condiciones que propicien su desarrollo. La definición en el trabajo es intrigante, pues está vinculada a la noción de "la comunidad en curso", una comunidad cuyos intereses no son homogéneos y, tienen que ser resueltos por medio del diálogo continuo.
Accounting for the public interest: a Japanese perspective Norio Sawabe. (2005, 631 - 647)	Norio Sawabe, propone que el interés público se deriva de la teorización de la elección racional que sustenta la economía neoclásica, es decir, no es un concepto independiente, sino que es un residual que queda después de que se han descompuesto los fenómenos sociales en las elecciones individuales racionales.
Accounting and the public interest: All the world's a stage. Cheryl R. Lehman. (2005, 675-689)	Para Lehman, el interés público está ligado epistemológicamente y, ontológicamente, al comportamiento. Cheryl Lehman adopta un enfoque completamente diferente a la relación entre la contabilidad y el interés público, se examina el comportamiento individual desde una perspectiva freudiana, con el fin de comprender las raíces del comportamiento de las acciones que están en contra del interés público. Lehman deriva un concepto implícito de los intereses públicos desde la psicología freudiana, en la que el desarrollo psicológico del individuo y las fuerzas de la sociedad interactúan para definir y generar comportamientos que se consideran socialmente aceptables o inaceptables.

Bdigital.ula.ve

Fuente: Elaboración propia con base al análisis de los autores referenciados.

Es importante notar que la propuesta del interés público con una mirada diferente al énfasis de económico financiero, tiene alcances que van más allá de la sociología de las profesiones y, puede significar lo que Platón (1981), nos presenta como la esencia de una profesión representada en un sujeto "dotado de memoria, de penetración, de grandeza de alma, de afabilidad, aliado de la verdad, de la justicia, de la fortaleza y de la templanza". (Jiménez, 2012, p.231). Cabe resaltar la consonancia de esta idea con la Posición Política No 5 / IFAC junio de 2012.

C.C.Reconocimiento

Los planteamientos anteriores se respaldan con los resultados de las investigaciones realizadas sobre el interés público en la contabilidad que revelan la existencia de una gran diversidad y dinamismo conceptual. Autores como Willmott, (1990); Willmott, Cooper y Puxty (1993); Sikka, Willmott, y Lowe, (1989) expresan que el interés público es objeto de debate y de negociación. De otra parte, es importante resaltar que está mediado por los códigos de ética, usuarios de la información financiera, rendición de cuentas, y por una práctica contable que da cuenta de los asuntos financieros de las organizaciones.

El interés público ha estado adherido a las lógicas del Estado y, generalmente se asocia al *bien común*. Sin embargo, alrededor de este concepto se han vislumbrado posturas que van desde el bienestar general de la sociedad en la que el interés se asocia con el desarrollo de las distintas comunidades, hasta las posturas que asumen intereses particulares amparados en esta ideología.

Bdigital.ula.ve

Reflexionar y problematizar el interés público en la contabilidad en una perspectiva alternativa a la concepción tradicional, conduce a identificar los elementos constitutivos que lo respaldan en la dimensión de servir a la sociedad en su conjunto.

Puede evidenciarse que los supuestos de la corriente funcionalista de la contabilidad se han centrado en las relaciones financieras, respondiendo a los intereses del mercado de valores, tal es el caso de los estándares de información financiera promulgados por el IASB (2010) y el Manual del Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad (2014), auspiciado por el IFAC.

C.C.Reconocimiento

Una crítica fundamental que debe realizarse a la corriente funcionalista tiene que ver con la emisión de modelos para el ejercicio de la práctica contable adherido a la sostenibilidad económica de la organización; disposiciones éticas dirigidas hacia el debido proceso y, a la continuidad de las organizaciones.

Esta línea de base de la corriente funcionalista, comparte el supuesto de que un código de ética y el cumplimiento las normas de la práctica contable propenden y generan el bienestar social, de esta manera en la corriente funcionalista la contabilidad y el interés público se configuran como mutuamente constitutivos.

Con las evidencias presentadas y, en una primera aproximación se puede establecer que el concepto de interés público que comparten y está ampliamente aceptado entre los contadores y auditores en la corriente funcionalista de la contabilidad, es el de proteger los derechos de los inversionistas y acreedores (*The Corporate Report*, 1975; AICPA, 1973; IFAC, 2014; IASB, 2010).

Bdigital.ula.ve

De otra parte los Consejos de Estándares Internacionales, agrupados en IFAC, también están inmersos en la corriente funcionalista, apalancados en los códigos de ética y, en las normas para la información financiera, «lo dado constitutivamente» respecto de servir al interés público se instaura cuando se cumplen las normas del código de ética profesional en el cumplimiento de los procedimientos y el debido proceso en la preparación y presentación de los estados financieros para un grupo de interés.

Pareciera, que aunque, Organismos Emisores, Investigadores y hasta usuarios coinciden en la importancia del interés público en contabilidad, y lo

C.C.Reconocimiento

definen como el aporte a la sociedad, expresar que la contabilidad le sirve a la comunidad en general, es un término vago e impreciso puesto que los contadores no saben cuáles son los elementos centrales en la contabilidad; es así como en la práctica, se circunscribe a los participantes en los mercados financieros, permeado por la corriente dominante en contabilidad, que para la investigadora es el funcionalismo.

Para la autora de la investigación, en la corriente funcionalista no se resuelve la problemática del interés público en términos del bien común, sino en la lógica de los intereses privados, por lo tanto, es necesario preguntarse sobre los elementos que se podrían proponer desde la perspectiva de la corriente crítica en contabilidad, alternativa no exenta de dificultades, pero podría ser una opción para un mejor entendimiento del interés público en contabilidad.

Bdigital.ula.ve

La investigación en la corriente crítica presenta diferentes enfoques. Enfoques como el interpretativo, humanista radical, estructuralista radical, y el *Middel-range thinking* propuesto por Laughlin (1995), que llevan a comprensiones diferentes sobre la naturaleza de la teoría y la práctica de la organización. Sin embargo, este pensamiento no reclama que sea mejor que el pensamiento generado por medio del funcionalismo sino simplemente diferente.

Con estas aclaraciones, la tesis parte de la perspectiva *"middle-range thinking"* de Richard Laughlin (1995,2004) que propone la construcción de teorías *esqueletos* (*framework)* para dar cuenta de cualquier situación empírica. Los resultados de las problemáticas empíricas son una respuesta a una

C.C.Reconocimiento

situación particular, por lo tanto, no es utilizada para comprobar la teoría ni para llegar a generalizar sobre esa situación en particular.

Partiendo del supuesto que no hay enfoques integrales en el conocimiento del mundo empírico, y de acuerdo con Laughlin (1995) la perspectiva "*middle-range thinking*" en adelante (T-M-R) proporciona la distinción entre los presupuestos de la corriente funcionalista en contabilidad, la corriente crítica y la interpretativa; los elementos particulares planteados entre los tres enfoques se presentan en la figura 1, en la que se señalan los aspectos centrales de la elección metodológica, teórica y la elección del cambio. La perspectiva (T-M-R) se encuentra en un punto medio entre la teoría, la metodología y el cambio, no para producir una teoría general de la contabilidad, sino "teorías esqueletos de los fenómenos sociales". (Laughlin, 1995, p. 79 citado en Jiménez, 2013, p.189).

Bdigital.ula.ve

Jiménez (2013) expresa que la perspectiva (T-M-R) en un plano tridimensional se describe como un punto medio en cada uno de los tres continuos (teoría, metodología y cambio); asimismo, los conceptos de teoría, metodología y cambio se interrelacionan en el diseño de la investigación crítica en contabilidad, en el que la teoría representa el conjunto de conocimientos existentes sobre el mundo y los supuestos ontológicos sobre su naturaleza, elementos que se tienen en cuenta a la hora de realizar las investigaciones empíricas.

Esta perspectiva permite lograr la conciliación de los intereses en un acuerdo, que guía y suministra un lenguaje conceptual que permite examinar y reconocer la diversidad de las situaciones empíricas. Por lo tanto, desde el punto de vista metodológico la subjetividad y la formalidad estructurada

C.C.Reconocimiento

pueden trabajar juntas para relacionar las teorías con las situaciones empíricas; en este enfoque el investigador puede llegar al cambio a partir del análisis del contexto y de los procesos llevados a cabo en la investigación.

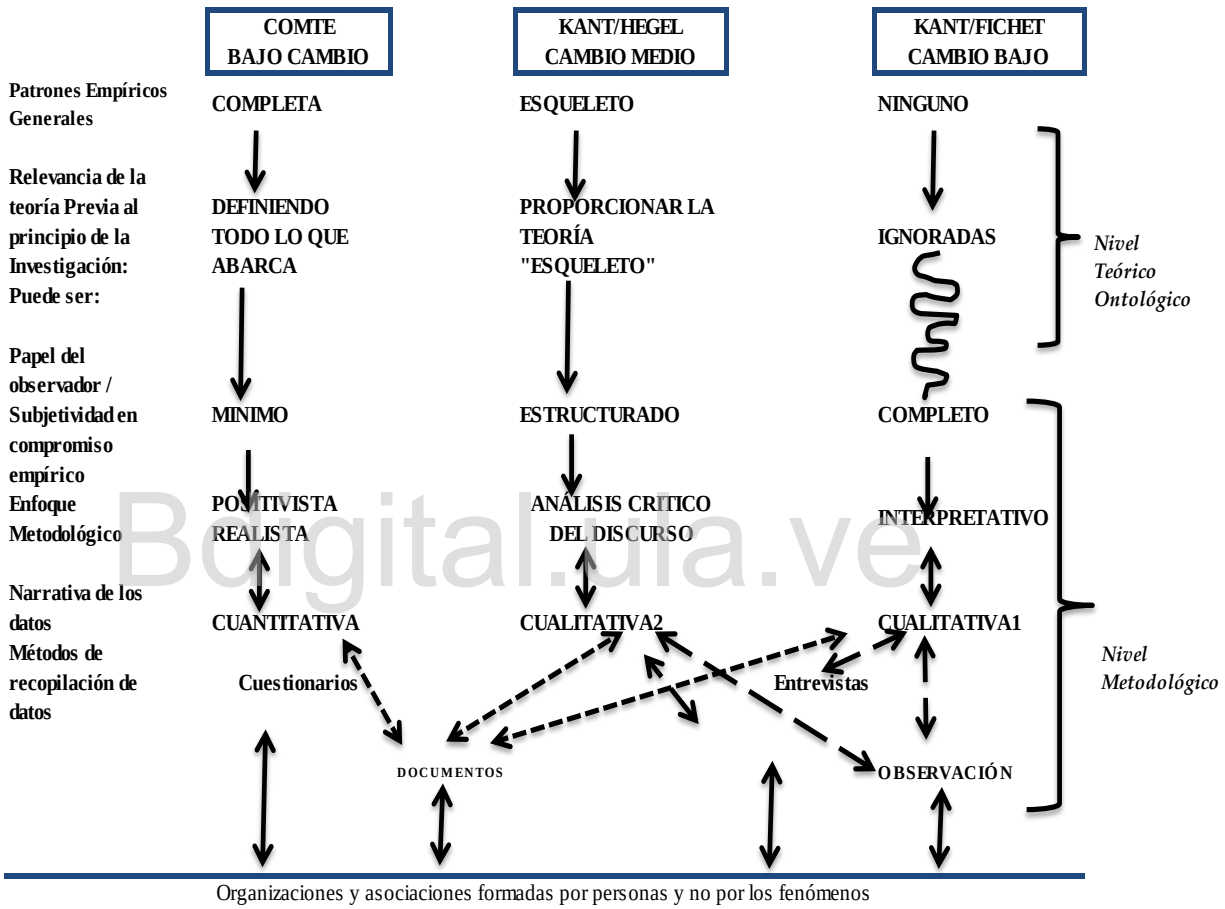


Figura 1. Los supuestos de los enfoques de la investigación alternativa. Fuente: Laughlin (2004, p.272; 2013, p.47). Citado en Jiménez, 2013, p.193

La investigación de Laughlin (1984, 1987, 1991, 1995, 2004, 2007,2013) se inscribe en la corriente crítica contable, desde esta postura, sus investigaciones han girado alrededor de los sistemas contables, rendición de cuentas especialmente en el sector público, así como, el control de la

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

contabilidad en las organizaciones de servicios públicos que es uno de sus más recientes trabajos[8].

Aunque Laughlin (1984,1987,1991,1995,2004,2007,2013) no ha realizado investigaciones acerca del interés público en contabilidad de manera explícita si ha dejado trazos para lograr responder el interrogante planteado, puesto que, uno de los supuestos de la teoría crítica que se despliega en la obra de Laughlin (1984,1987,1991,1995,2004,2007, 2013) es su capacidad para acoplar teoría y práctica que logran una praxis emancipadora, es decir, es un conocimiento que anima a los sujetos a tomar distancia de sus propios constructos para construir realidades de sentido, es tal vez una forma de resistencia a lo establecido como verdad y como poder; este distanciamiento hay que hacerlo desde adentro, para contextualizarlo en un contexto, en su propio espacio-tiempo.

Bdigital.ula.ve

En Laughlin (1987,1995, 2004, 2007,2013) citado por Jiménez (2013, p 176-199), se encuentran los elementos incorporados de la teoría de la acción comunicativa de Habermas (1984,1987) concretamente en aspectos relacionados con el lenguaje, el discurso, y la razón. Los elementos centrales de la teoría de la acción comunicativa giran alrededor del mundo de la vida, los medios de dirección y los sistemas.

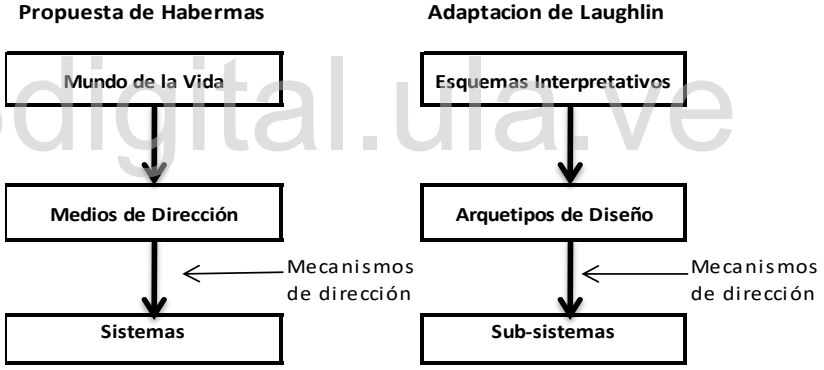
Bajo los aspectos anteriores, Laughlin (1987) esboza que este enfoque, centrado en la comunicación y el lenguaje reconoce que puede suceder la comprensión y el cambio no violento; por medio del lenguaje y de la interacción con el otro se puede visualizar y argumentar que "los sistemas de

[8]Accounting Control and Controlling Accounting: Interdisciplinary and Critical Perspectives. (2013).

C.C.Reconocimiento

contabilidad no se pueden ver como elementos técnicos de un tipo de sistema de lenguaje organizacional" (p.485).

Laughlin(2013) apoyado en Habermas (1984,1987)propone un marco de análisis que sostiene que las instituciones sociales y las organizaciones tienen sus propios micro mundos de vida, medios de comunicación y sistemas de dirección, que reflejan los tres elementos que constituyen la sociedad; para realizar el acercamiento a la contabilidad utiliza términos descriptivos extraídos de la teoría organizacional, estos son: esquemas interpretativos (mundo de la vida), arquetipos de diseño (medios de dirección/comunicación) y subsistemas (sistemas), la figura 2 identifica esta adaptación.



Bdigital.ula.ve

Figura 2. Comprensión de Habermas (1984,1987) de la sociedad. Fuente: Elaboración propia a partir de la adaptación de Laughlin (2013)

Para el propósito de la investigación y, de acuerdo a Laughlin (1991, 2013) los esquemas interpretativos serán comprendidos en primera instancia como el conjunto subyacente de valores, creencias y significados compartidos que da coherencia a los procesos de dirección del arquetipo de diseño y que a su vez dará lugar a una configuración particular de los elementos tangibles a nivel del sub-sistema.

C.C.Reconocimiento

Laughlin (1991) describe los arquetipos de diseño como "la variable que interviene entre los valores de nivel superior y los subsistemas tangibles y tienen la intención de guiar el diseño de este último para expresar el punto de vista de la primera" (p.211). El arquetipo de diseño hace relación a la composición de estructuras y sistemas dada la coherencia y la orientación del conjunto subyacente del esquema interpretativo y el sub-sistema; respecto del sub-sistema Laughlin (1991, p.211) sugiere "que estos son elementos sobre los cuales el acuerdo intersubjetivo es posible (por ejemplo, los fenómenos que llamamos edificios, personas, máquinas, finanzas, los comportamientos y la naturaleza de estos elementos)".

Es pertinente aclarar que las investigaciones que han utilizado este enfoque se han centrado en el cambio en las organizaciones por las alteraciones originadas en el entorno que puede ser interno o externo, pero no se han producido teorías alrededor de los esquemas interpretativos, se ha usado el enfoque para dar cuenta de cómo se ha ocasionado este cambio en las organizaciones, aplicando el marco analítico pero, no se han originado teorías esqueletos que expliquen cuáles son sus elementos constitutivos, que puedan dar cuenta, en este caso del interés público en la contabilidad.

Bdigital.ula.ve

En una vía alternativa para responder al interrogante, la propuesta de *Middle-range thinking* podrá propiciar los argumentos para la teorización del interés público. Las bases de una teoría esqueleto permitirá comprender, reinterpretar al interés público en la vía de la información relevante, fiable, fidedigna, además pertinente no solamente en el ámbito económico-financiero, sino también en lo atinente a los otros tipos de informes en materia social, ambiental, cultural y política, así mismo con la rendición de

C.C.Reconocimiento

cuentas no solo financiera, es decir, se presume la integralidad del interés público en contabilidad.

A partir de los postulados anteriores, se pretende responder al siguiente interrogante ¿Cuáles son las bases de una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad desde el enfoque de "*Middle-range thinking"*

Exponer las bases de una *teoría esqueleto* para el interés público en contabilidad es dejar algunos cimientos en la perspectiva de la teoría crítica de los esquemas interpretativos, que podrán ser utilizados para entender el concepto de interés público desde otros referentes.

Intencionalidad

Bdigital.ula.ve

En este contexto la investigación se propone **como intencionalidad principal**, *proponer las bases para una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad desde el enfoque de "Middle-range thinking*" para lo cual es necesario desarrollar las siguientes estrategias:

1. Examinar las declaraciones teoréticas para la formulación de los teoremas críticos del interés público en contabilidad
2. Exponer los teoremas críticos acerca del interés público en contabilidad desde la perspectiva *middle- range thinking*
3. Analizar el proceso de ilustración en la perspectiva de los esquemas interpretativos del interés público

C.C.Reconocimiento

Importancia de la investigación

La investigación del interés público en contabilidad en los últimos años, devela que las concepciones y preocupaciones de la contabilidad como disciplina de conocimiento y como práctica social han girado alrededor de tres líneas de entendimiento: la funcionalista, la crítica y la interpretativa.

En la corriente funcionalista el interés público se tipifica en el cumplimiento del código de ética, en la interpretativa en la comprensión de las causas del comportamiento del contador, y la crítica busca identificar las lógicas de dominación del poder y el mercado de capitales, para proponer los cambios en una noción de la contabilidad como práctica social que, afecta y se ve afectada por el contexto social.

Bdigital.ula.ve

Ahora bien, la propuesta de la corriente crítica en contabilidad y de acuerdo con Laughlin (1987) es un conjunto de ideas alrededor de la acción humana como fuerza activa de la historia y en el proceso de adquisición del conocimiento que presupone una cierta independencia entre la realidad externa y el observador, en la que la teoría crítica trata de examinar la interacción entre la estructura y las prácticas sociales, la mediación de lo objetivo y subjetivo en los fenómenos sociales particulares.

Por lo tanto, los supuestos de la corriente crítica respecto del interés público esta direccionada a identificar y eliminar la dominación y las prácticas ideológicas, en este sentido Chua (2009, p.65) expone que "la profesión contable no es considerada de una forma neutral, sino más bien como el grupo profesional que a través de sus acciones salvaguarda el interés público, valiéndose entre otros aspectos de la ética universal de los servicios",

C.C.Reconocimiento

bajo esta mirada, Baker (2009) señala que la frase interés público ha sido utilizada más como retórica que como una forma real de establecer o indagar por el significado, donde confluye la ideología de los organismos internacionales de contabilidad, y Cañibano (2009), refuerza este argumento cuando declara

> Desde esta perspectiva, la contabilidad no puede ser considerada como un instrumento neutral que simplemente se limita a documentar e informar sobre los hechos de la actividad económica, sino más bien como un conjunto de prácticas que afectan al mundo en que vivimos, al tipo de realidad social en que habitamos (…) así como también a la manera en que administramos nuestras vidas y las de los demás.

La corriente crítica sostiene la tesis de que la contabilidad tiene amplias ramificaciones y connotaciones sociales, estando estrechamente vinculada a la organización, donde ésta y el sistema contable tienen una relación simbiótica, no se comprende la una sin la existencia de la otra, por lo tanto, la investigación alternativa, crítica puede realizar aportaciones que promuevan el cambio hacia prácticas más equilibradas (Archel, 2007, p.48-49).

Bdigital.ula.ve

Esta corriente se centra en la emancipación del individuo y en su propia realización, de esta manera se despliega la doble acción de controlador y controlado, ejerciendo tensiones donde se identifica que, más que la sostenibilidad de las organizaciones empresariales, promueve la sostenibilidad de la sociedad en sentido de justicia y equidad. Por lo tanto, en la teoría del interés público en la contabilidad se presupone la "idea de la información contable como un contrato social y como un elemento mediador en los conflictos"(Chua, 2009, p.60).

C.C.Reconocimiento

Establecer los elementos de la teoría del interés público desde esta perspectiva, es asumir que los postulados de la corriente interpretativa y funcionalista de la contabilidad no eran los caminos más adecuados para la investigación, puesto que, el concepto de interés público en la perspectiva interpretativa, está en la vía "del lenguaje, la interpretación y la comprensión en las ciencias sociales" Chua (2009, p.51), y en la interacción social intersubjetiva, permanentemente se busca comprender el significado de las acciones de los sujetos en la sociedad, de esta manera en esta corriente, la comprensión se acentúa desde el punto de vista de la interpretación de la información "con base en otros significados y prácticas sociales" (Ob. cit, 2009, p. 53).

Es decir que, se transpone la contabilidad al mundo de la vida cotidiana, y se construyen modelos artificiales de las acciones humanas que suponen una serie de metas racionales y consensuadas. Como este enfoque ofrece una comprensión de la contabilidad mientras se practica, se corre el riesgo de que los datos de la contabilidad se conviertan en absolutos que son aceptados públicamente y no se verifiquen las imprecisiones de las cifras contables, de tal manera que el interés público se tipifica desde la buena fe, centrándose principalmente en las actuaciones y motivaciones del individuo.

Como uno de los elementos principales es el entendimiento, los sujetos actúan sobre las cosas, la gente, las organizaciones, las ideas, las actividades o situaciones, en función de los significados que tienen para ellos como un resultado de la interacción social. Larrinaga (1999) advierte que la interpretación y el lenguaje como su principal fuente, pueden llevar a legitimar cambios y, a “comprender el mundo social a través de una

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

comprensión de las personas ya que éstas actúan de forma intencionada en función de sus percepciones y de sus creencias" (p.115). Finalmente, la corriente interpretativa, está adherida a la interpretación en la contabilidad "busca entender la naturaleza social de las prácticas (…) y el carácter social de la vida diaria" (Pereyra, 2009, P.48).

Por el contrario, la alternativa crítica deja de lado la falsa conciencia, y responde a problemáticas inherentes a la forma como afecta y se ven afectadas las organizaciones y los sujetos; propugna por la emancipación y el cambio en las prácticas contables y por ende en la sociedad.

En las tensiones entre la corriente interpretativa, funcionalista y crítica de la contabilidad, hay que resaltar que para la corriente interpretativa el sujeto interpreta el mundo social, pero no genera condiciones de cambio, en la corriente crítica el sujeto comprende el mundo social y genera condiciones para el cambio, de otro lado, el sujeto en la corriente funcionalista mantiene las condiciones generadas es decir, está interesado en mantener el statu quo, las características para que se genere esta postura tiene que ver la visión reducida de la contabilidad como una actividad técnica, y el pensamiento dominante es el del funcionamiento y la explicación de sus funciones financieras; la sociedad es vista "como un sistema único de elementos interrelacionados, en el que cada elemento de la vida social cumple una función específica" (Pereyra, 2009, p.47).

El aporte de la investigadora es teorizar sobre el interés público en la contabilidad desde el pensamiento de "Middle-range". Teorizar el interés público en una vía alternativa a la corriente funcionalista, puede proporcionarle a la contabilidad un significado y un significante no sólo

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

desde lo económico – financiero, sino también desde las posturas epistémicas sociales, en el marco de la interpretación e interacción de la contabilidad con las organizaciones.

Así como la corriente funcionalista plantea el interés público para el receptor de la información, la corriente crítica lo plantea según Gómez (2005, p. 23) "desde el emisor antes que del receptor de la información contable". A la pregunta sobre el interés público de la contabilidad (como disciplina), para la profesión (como práctica social) y para los profesionales (personas que aplican los conocimientos en la práctica contable en las organizaciones con un alto sentido moral y ético), se espera encontrar respuesta por la vía de la corriente crítica.

La teoría esqueleto de interés público es una forma de otorgarle a la contabilidad, una identidad desde la interpretación de las relaciones y situaciones particulares, pero en términos del bien común, y no solamente desde la óptica reduccionista del interés de los particulares, sino teniendo en cuenta una relación socio-económica con fundamentos éticos y desarrollo de la responsabilidad profesional con la sociedad.

Bdigital.ula.ve

La generación de los esquemas interpretativos, partirán de los teoremas críticos que la investigadora propone una vez supere la cuasi- ignorancia y, a través del entendimiento pueda en conjunto con los investigados proponer las bases para una teoría del interés público a partir de las nuevas categorías emergentes.

C.C.Reconocimiento

Justificación

Recuperar la confianza y disminuir el riesgo en la sociedad, solamente se conseguirá en términos de hacer pública la responsabilidad profesional, los principios éticos y un desarrollo moral que pueda garantizarle a la sociedad el compromiso de la contabilidad y de los contables. Es una forma de dirimir los conflictos de lo privado en términos de la rendición de cuentas, contabilidad de gestión, contabilidad financiera, y la contabilidad social, en el espacio de lo público. Es la posibilidad de la contabilidad de conferirle desde los organismos internacionales y de los organismos profesionales un estatus de confianza a los distintos usuarios de la sociedad.

Es decir que independientemente de la postura filosófica, epistémica y/o ideológica, le corresponde a la disciplina contable la responsabilidad de la sostenibilidad de las organizaciones empresariales, y humanas, entendiéndola como un fin en sí misma, y no como un medio para el logro de los beneficios particulares.

El contexto internacional contable, está salpicado por los escándalos y errores que han llevado a la quiebra (en este contexto, entiéndase quiebra económica y pérdida de la confianza) no solo a las empresas, sino también a la profesión contable, debilitando la confianza puesto que las actuaciones de los contadores han puesto en tela de juicio la responsabilidad y el interés público.

La problemática cobra importancia para Gómez (2010, p .78) "debido a la dinámica que viene promoviendo la adopción de las diferentes estructuras profesionales y regulaciones contables internacionales en el país",

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

refiriéndose a Colombia, y es que las estructuras y regulaciones representadas en estándares internacionales de contabilidad, de ética y de educación para presentar información financiera; aunque importantes, no se ha evaluado las consecuencias no sólo en la regulación y la profesión contable, sino también para la sociedad en su conjunto.

Este proceso consigue, con altos índices de rendimiento producir información financiera para la toma de decisiones de los inversores y acreedores potenciales, pero no se esfuerza en la creación y mantenimiento de las unidades empresariales que necesitan una información para la gestión no sólo financiera, sino también de variables ambientales y sociales.

La contabilidad ha estado influenciada por el concepto de racionalidad subyacente a la ciencia económica, de tal manera que las teorías de interés público en el ámbito económico se relacionan directamente con los intereses privados y no con los intereses colectivos, interés público que se deriva de los desarrollos teóricos recientes en el campo de la política pública.

Bdigital.ula.ve

Desde la corriente crítica se pueden establecer los patrones de la rendición de cuentas y, la información como parte de la problemática social, política, económica y cultura, porque asume que hay "dos (no una) dimensión del capital: el primer lugar, como medios físicos de producción, mientras que la segunda dimensión da cobijo a las relaciones sociales" (Tinker, 1980, p.154), en este sentido Chua (2009, p. 66) expresa que "una consecuencia importante de la perspectiva crítica es que se desprecia la distinción entre contabilidad financiera y de gestión para estudiar simplemente la contabilidad".

Desde el punto de vista epistemológico, los nuevos elementos darán cuenta de una realidad construida y socialmente en construcción en el marco

C.C.Reconocimiento

de la institucionalidad y legitimidad contable con fundamentos no solamente financieros, sino socio-económico en el ámbito de un campo de conocimiento social.

Delimitación y Alcance

La investigación se circunscribe a las circunstancias que dieron origen a los organismos reguladores en los años setenta y a la transformación de la contabilidad a partir de esos hechos, específicamente en el contexto de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC). Antes de los años setenta y, aún con los tropiezos y crisis económicas de la época, se vislumbra de alguna manera que la contabilidad, la práctica contable y la profesión se estaban construyendo en un marco ético y responsable y, podría decirse que la apariencia del interés público era en beneficio de los usuarios y, las organizaciones, dado que existían propuestas avaladas por los códigos de ética para suministrar información pertinente para todos los usuarios de la información y no sólo para un grupo en especial.

Bdigital.ula.ve

A partir de los años setenta con la creación y fortalecimiento de los distintos organismos internacionales, se consolida un concepto de interés público adherido a la responsabilidad de suministrar información para inversores y acreedores potenciales del capital, situación que nuevamente se presenta avalada por los códigos de ética profesionales; así mismo, también es la década en que las sociedad empieza a reclamar acciones de las unidades empresariales y de los profesionales de la contaduría pública con alto contenido de responsabilidad social.

C.C.Reconocimiento

Para el caso de los organismos internacionales, hay que tener en cuenta que IFAC, fue creado en el año 1977 y, desde ese entonces ha promulgado códigos de ética, los cuales han sufrido cambios tratando de adaptarlos a las necesidades que se requieren el mercado de capitales, con una apariencia de <todo incluido>, en este sentido se trabajará el código de ética del (IFAC, 2014). Esta época también es importante porque a comienzos de la década de los 80, según Archel (2007, p. 49) se vislumbra posturas diferenciadas, ya que

> Del siglo pasado y, en respuesta al auge que estaba adquiriendo la investigación contable positiva, diversos autores (Tinker, 1980; Burchel et al.1980; Cooper y Sherer, 1984) unen sus voces en *pro* de una investigación crítica en contabilidad que sea capaz de interpretar el papel de la misma dentro del marco político, económico, social e institucional en el que se desarrolla la contabilidad.

Bdigital.ula.ve

Aunque el modelo contempla tres etapas, para el desarrollo de las bases para la teoría esqueleto para esta investigación en particular, se desdoblan las dos primeras etapas, puesto que la investigación no se aplica en la organización objeto de estudio IFAC. Sin embargo, si se proponen las etapas que comprenden la cuasi-ignorancia, la formación de los teoremas críticos y el proceso de la ilustración, (ver figura 11), también, se elaboran los pasos para las formulación de los teoremas críticos. (Ver figura 9).

Es pertinente tener en cuenta que, en la investigación las declaraciones de la investigadora, los investigados y los autores son vitales para lograr el consenso sobre la comprensión de sentido del esquema interpretativo del interés público en la contabilidad.

C.C.Reconocimiento

CAPÍTULO II

EL DISCURSO DEL INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD

Contribuciones de los autores al interés público en Contabilidad

¿Qué se entiende en contabilidad por interés público? La revisión de la literatura respecto del concepto de interés público en contabilidad devela que, no resulta fácil definirlo y explicarlo por la pluralidad de concepciones que se entretejen, sin embargo el concepto ha sido producto de controversias y debates en otras disciplinas. Como es el caso de la ciencia política cuyos argumentos se plantearon en el capítulo I, y como pudo evidenciarse el concepto es controversial. No obstante, a partir de los siguientes planteamientos se podrá notar que en el recorrido para develar esta concepción ha sido producto de muchas reflexiones y debates.

Bdigital.ula.ve

Mina Balanta, S. (2015). Para optar al título de Doctor en Educaciónde la Universidad Santo Tomas, Colombia, en su tesis doctoral *La ética como componente trasversal del plan de estudios para la formación del contador público colombiano*, tiene la intención de producir un cambio en la formación de los profesionales de la ciencia contable, afirma que es necesaria la enseñanza de la ética en la que se puedan plantear

C.C.Reconocimiento

> Elementos de la ética como componente transversal del plan de estudios para la formación del contador público colombiano, que contribuyan para minimizar gradualmente el quebrantamiento de los principios éticos que regulan la profesión y admitan hacer de la ética una oportunidad para mejorar profesionalmente y lograr una sana convivencia en una sociedad donde coexisten constantes cambios principalmente sociales, económicos y culturales (p.17)

La preocupación del autor parte de los escándalos financieros que se han producido a nivel mundial, en las que los contadores públicos han estado involucrados en su nivel de auditores, jefes de departamento, contadores profesionales y auxiliares contables entre otros cargos que pueden ocupar, no culpa a los contadores directamente, pero si hace un llamado a que parte de estos se hubiesen podido evitar si los contadores hubiesen tenido un alto componente en su formación.

Bdigital.ula.ve

Afirma el autor que una apropiada formación ética es que "uno de los designios más sentidos de las sociedades modernas, es poder contar con seres humanos capaces de ayudar en la construcción de un mundo cada vez mejor desde la función que a cada quien le corresponda" (p.15), parte de la justificación de la investigación tiene que ver con las sanciones que la Junta Central de Contadores de Colombia, organismo de control disciplinar de la profesión, entre los años 2009-2014, ha sancionado 445 contadores públicos por irregularidades del código de ética profesional, violando su deber de actuar en el interés público.

Considera que el plan de estudios es una parte fundamental en el proceso educativo y que es desde la Universidad donde se puede formar

C.C.Reconocimiento

teniendo como horizonte el interés público para la sociedad y no solamente para las empresas, en las conclusiones establece que:

1) Como dignos defensores del interés público, los contadores necesitan actuar ligados a la ética y al buen ejemplo; el problema radica en que la ética no está siendo bien cimentada durante el proceso formativo que desarrollan las instituciones universitarias, ya que falta generar mayor conciencia en el estudiante de contaduría, sobre la importancia de la ética para la aplicación acertada del saber disciplinar.

2) Las instituciones universitarias han hecho esfuerzos por lograr que la ética permee el conocimiento disciplinar de los futuros contadores públicos, pero no con la suficiente fuerza como para arraigar en cada profesional de la ciencia contable, la importancia de proteger la carrera, evitando verse involucrado en actos de corrupción que son la principal causa de desprestigio profesional y pérdida de confianza social por la que atraviesa actualmente la contaduría pública.

Bdigital.ula.ve

3) Se requiere cimentar los postulados de la ética a través de todos los niveles de formación y no solo en un periodo al final de la carrera como se viene desarrollando actualmente, para permitirle a los contadores públicos aplicar con facilidad los principios y valores éticos atinentes a la profesión y cumplir con el mandato de dar fe pública en beneficio del interés social; lo que no solo beneficia a la ciencia contable, sino que fortalece el prestigio de las instituciones universitarias.

4) Enseñar la ética en cada uno de los semestres del plan de estudios, y para cada uno de los periodos estableció los elementos que los componía, por ejemplo, para los primeros siete semestres debe enseñarse, la importancia

C.C.Reconocimiento

filosófica de la historia de la ética, la ética como disciplina filosófica, relaciones y diferencias entre ética y moral, la ética como teoría de la moral, entre otros aspectos. De ahí en adelante los aspectos éticos y los valores de la profesión tanto a nivel nacional como internacional.

La propuesta del autor se queda corta, en el sentido que no hace énfasis en quién debe enseñar la ética, a juicio de la investigadora, este tipo de trabajos lo deben realizar los contadores públicos, son los profesionales los que saben de primera mano el tipo de fraudes, y aspectos corruptibles de la profesión. Si se sigue dejando a los filósofos que son los que generalmente la enseñan en las universidades, tendríamos la solución, pero no quien la ejecute.

El aporte para la tesis se encuentra en la enseñanza de la ética y particularmente en la ética, la moral los valores teniendo como fin último el interés público enmarcado en lo que la sociedad espera de los profesionales de la contaduría pública. No obstante la propuesta se queda en los aspectos normativos y prescriptivos del deber ser de los contables, también es una forma de observar cómo se pueden modificar los valores y la cultura de una profesión a largo plazo, es decir, la educación es uno de los elementos a tener en cuenta en los esquemas interpretativos de la teoría esqueleto del interés público y también es un elemento a tener en cuenta a la hora de proponer los teoremas críticos.

Cristina Campanale (2015) Para optar al título PhD in Management Scuola Superiore Sant' Anna, Italia, presenta la tesis doctoral, *Management accounting and* organizational *changes in health care: a critical approach*. El trabajo aporta a la investigación en el sentido de la utilización *middle-range*

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

thinking, en la construcción de los esquemas interpretativos, arquetipos y subsistemas en instituciones del cuidado de la salud en la región de Italia, la Toscana. Propone que el esquema interpretativo está integrado por la cultura y los valores que comparten las personas encargadas de prestar el servicio; el arquetipo de diseño lo componen el sistema de gestión, las reglas y el sistema de responsabilidades, y los subsistemas estarían representados por las personas, espacios físicos y las tecnologías.

Desde el punto de vista del método, realizan la combinación del marco analítico de *middle-range thinking* con enfoque constructivo de (Kasanen y Lukka, 1993), esta combinación les permite no solamente identificar las formas del cambio morfostáticas (reorientación y refutación) o morfogenética (colonización y evolución), sino también proyectarlos y analizarlos en el tiempo.

Bdigital.ula.ve

Como parte de la conclusiones establece que la contabilidad de gestión como arquetipo de diseño en las organizaciones, puede conducir a los cambios en el esquema interpretativo y en los subsistemas, sin embargo, identifican que la organización se encuentra entre un proceso de colonización que es un tipo de cambio forzado producido por las reformas en el sector de los servicios públicos de salud, y la evolución, que es el cambio elegido por las personas libremente y sin coacción. También concluyen que la colonización es el fenómeno más frecuentes, si se compara con la evolución.

El aporte de este trabajo está en la línea del soporte al método planteando en la investigación del interés público en contabilidad, en la presentación de los esquemas, arquetipos de diseño y los subsistemas. Pero, no plantean las bases de cómo llegaron a los esquemas, arquetipos y

C.C.Reconocimiento

subsistemas; aunque la intención de la tesis no era producir teoría, sino, analizar los cambios producidos en las organizaciones por las reformas introducidas en el sector de los servicios públicos de salud.

Kelsall (2015) Para optar al título de PhD Management School University of Sheffield, con la investigación doctoral *A critical discourse analysis of the concept sustainability with in the accounting community inclusive of small and medium-sized practices*, utiliza la perspectiva crítica con un enfoque del construccionismo social de Titscher, Meyer, Wodak y Vetter (2002), y en Fairclough (1989), en los que encuentra argumentos para realizar el análisis del contexto social de los textos en que se apoya. Como metodología usa el análisis crítico del discurso con la pretensión de ser crítico e interpretativo. En la investigación de contabilidad social y ambiental para las pequeñas y medianas empresas, el uso de *Middle-range* está en el contexto de la justificación de la perspectiva crítica en contabilidad.

Bdigital.ula.ve

Jane Ashman (2014) Para optar al título de Doctor of *Philosophy at the University of Otago, Dunedin,* New Zealand, en su tesis doctoral *The Professional Obligations of Accountants Involved in Strategic Planning* examina la responsabilidad los Contadores públicos en la planeación estratégica en los desastres ocurridos en Bhopal, Nestle y Pinto, para lograrlo la autora centra el estudio en el campo de la ética profesional.

Utilizando el enfoque de estudio de los casos enunciados, examina las responsabilidades profesionales de los contadores cuando se ven involucrados en este tipo de tragedias. En general, el estudio busca determinar las obligaciones profesionales de los contadores involucrados en la planificación estratégica en casos como el de Bhopal, Nestlé, y Pinto; el

C.C.Reconocimiento

grado en que los contadores y la profesión han cumplido sus obligaciones éticas y morales; y por qué ha habido tanto silencio por parte de los organismos profesionales sobre estos asuntos hasta la fecha.

Para comprender el enfoque que la autora trabaja, es pertinente esbozar brevemente los hechos ocurridos. El primer caso tiene que ver con la explosión química en Bhopal (India) en 1984 que produjo miles de muertes, El segundo con la campaña sobre la leche materna lanzada por Nestle, y el tercer caso con el Ford Pinto en Estados Unidos que tenía dos defectos de seguridad, el depósito de combustible estaba por detrás del eje trasero producía que el vehículo explotará fácilmente en caso de algún choque así fuera menor, y la carrocería era muy débil por lo tanto en caso de un choque las puertas se doblaban y fácilmente quedaban bloqueadas dejando a los ocupantes del vehículo atrapados en las llamas.

Bdigital.ula.ve

Expresa la autora que las estadísticas de los autores al relatar estos hechos "tienden a referirse a las víctimas de Pinto como cientos de miles de personas, las víctimas de Bhopal como miles, y las víctimas de Nestlé como miembros de los millones. Las cifras son importantes dado que, permiten dimensionar el grave daño producido a la sociedad, afirma Ashman, que estas lesiones y muertes no se hubieran producido si los contadores públicos hubiesen asumido su rol de protección del público en los negocios, es decir, si realmente hubieran actuado en el interés público. También manifiesta que las discusiones sobre estos desastres se centraron en la ética empresarial de Bhopal, Nestle y pinto, cuyo análisis se realizó desde la responsabilidad social empresarial.

C.C.Reconocimiento

El estudio argumenta que los contadores tienen la ineludible obligación de actuar en el interés público, teniendo en cuenta las exigencias de la moral reflexiva ordinaria y la aplicación de una moral especial. La moral reflexiva ordinaria está ligada a las concepciones normativas del cumplimiento de las leyes y códigos de ética. La moral especial la aplica la autora a los profesionales de la contaduría pública y los organismos profesionales; mediante el examen de una potencial moralidad especial basada en las obras de Milton Friedman (1962, 1970) y de Adam Smith (1994/1776) en las concepciones de mercado libre; moral especial y el valor social fueron las concepciones sobre los que la contabilidad recibió el estatus profesional.

La moral especial transferida por la autora de la obra de Adam Smith tiene que ver con el público bien informado y capacitado para tomar decisiones en la sociedad en el libre mercado; en el que se separan la política de los negocios.

Bdigital.ula.ve

El estatus profesional que recibió la contabilidad, tiene que ver con el reconocimiento que la contabilidad es una profesión completa, pues no se limita a sus funciones micro en las organizaciones empresariales públicas o privadas, sino también al campo macro, es decir a la sociedad en su conjunto, pues no solamente se limita a los campos relacionados con la empresa, también tiene que ver con la economía, la gestión, la comercialización, los impuestos, la educación contable, la sostenibilidad de las organizaciones financieras y sociales, y velar por las responsabilidades individuales y de la profesión en el interés público.

Para el análisis del caso de Bhopal, la autora se basa en Shrivastava (1987) y Cassels (1993). Ambos autores fueron a Bhopal para llevar a cabo sus

C.C.Reconocimiento

investigaciones intensivas de la crisis: Shrivastava, como académico de ingeniería y la gestión de los Estados Unidos, quien también era nativo de Bhopal; Cassels, como académica de abogados con sede en Canadá. Como síntesis de los trabajos de estos autores se destaca que:

1) La planta fue operada por una compañía bajo presión para obtener beneficios y / o reducir las pérdidas; que fue sancionada por un gobierno bajo la presión de industrializar, a pesar de que los sistemas de infraestructura industrial y de apoyo adecuados faltaban; y se encontraban en una ciudad que no estaba completamente preparada para hacer frente a los accidentes graves.

2) Una de las recomendaciones era eliminar los costos innecesarios, de tal manera que se reducen costos en las áreas de personal y mantenimiento, con el agravante que los manuales de mantenimiento estaban en inglés y el personal no tenía dominio del idioma. Aunque se contaba con las medidas de seguridad, no se contaba con suficientes mecanismos de seguimiento a la seguridad y a la formación para el manejo de estos productos químicos.

3) A través de los medios de comunicación se expuso que la planta era peligrosa, pero las advertencias fueron ignoradas.

Para el caso de Nestle la autora se basó en Beauchamp (1993, pp. 153-165), Sethi (1994), y Phillipp, Merewood, y O'Brien (2001). A finales de los años 70, Nestlé lanza una agresiva operación dirigida a las madres lactantes del tercer mundo convenciéndolas de que la leche artificial era superior a la leche materna, la campaña de la multinacional produjo grandes ganancias, y cuantiosas muertes y desnutrición en los niños debido a la falta de agua potable, y a la manipulación al preparar la formula en estos países. La

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

campaña tenía como antecedente el descenso en las ventas en los años 70 y la estrategia era volver a los primeros lugares en ventas. Parte de los problemas era que las instrucciones de preparación estaban en otro idioma y los elevados costos de la leche hacían que se diluyera la formula causando desnutrición; la preparación requería condiciones especiales y agua potable, aspectos que en muchos países del tercer mundo no se tenían.

Para el examen del Vehículo Ford Pinto la autora se basa principalmente en Hoffman (2004, pp. 465-472), Gioia (1992, pp. 379-389), y Schwartz (1991, pp. 1013-1068). El fabricante de automóviles Ford en EE.UU., en la década de 1960 se enfrenta la creciente competencia en el mercado de los vehículos pequeños. En respuesta a la competencia, en la década de 1970 Ford produjo en un tiempo récord, y bajo las limitaciones de diseño con un presupuesto apretado el vehículo Pinto. Cuando se lanzó el vehículo a la calle para su venta, las pruebas de pre-producción de Ford mostraron que el vehículo podría incendiarse, sin embargo no se hizo nada al respecto puesto que los analistas financieros dieron los datos de que el costo estimado para la reparación por automóvil oscilaba entre $ US 5.08 y US $ 11.

Bdigital.ula.ve

El estudio examina una cuestión ética que surge de la participación de los contables en las decisiones de planificación estratégica de las organizaciones. Tres desastres del mundo real, lo que resulta en la mayor parte de muertes y lesiones, son el núcleo del estudio: la explosión química en Bhopal la India, la comercialización de leche infantil para el mundo en desarrollo de Nestlé, y el vehículo Ford Pinto.

La responsabilidad de la planeación estratégica en los tres casos, está relacionada con la información de la contabilidad de gestión que es para los

C.C.Reconocimiento

usuarios internos (los que trabajan dentro de la empresa), no para los usuarios externos (aquellos que no trabajan en la empresa). Podría decirse que la planificación estratégica como parte de la contabilidad es la que tiene el mayor impacto en los accionistas; es ese lado de la contabilidad que impulsa las decisiones de negocio que conducen a futuros beneficios o pérdidas. Ahora bien, la profesión contable tiene normas para la información financiera y la auditoría, establecido por la Federación Internacional de Contadores – IFAC, la contabilidad de gestión no tiene normas generales.

La información de la contabilidad de gestión que se utiliza para las decisiones de planificación estratégica es utilizada para determinar la cantidad de los costos de remuneración deben ser incluidos en el inventario (un activo), o en el costo de las mercancías vendidas (un costo), que con el tiempo se puede utilizar como una base para las actividades de la contabilidad financiera expresada en los estados financieros que deben preparar las organizaciones.

Bdigital.ula.ve

La contabilidad financiera se centra en el registro de los hechos económicos y el resumen de la información financiera que muestra los resultados de la gestión, la contabilidad financiera llega al mundo exterior en forma de informes anuales, y son estos informes que se auditan (por contadores) cuando sea requerido por las regulaciones.

Desde la observación de la planeación estratégica los contadores entran a puestos importantes en la línea decisoria, puesto que, cada vez son mayores los cargos que ocupan en las organizaciones, pueden ser consultores, auditores externos, empleados de las compañías, desempeñarse en el sector público y privado y en muchos casos son los jefes de los departamentos

C.C.Reconocimiento

financieros de las grandes compañías en el mundo, por lo tanto, los contadores podrían haber estado involucrados en Bhopal, Nestlé, o Pinto en cualquier nivel de la recopilación de información al ser una parte prominente del equipo de toma de decisiones.

Mientras que las investigaciones sobre los problemas éticos relacionados con los contadores suelen centrarse en los contadores que causan la pérdida financiera, este estudio es diferente, ya que se centra en los contadores causando pérdidas humanas, más en particular, el enfoque en este estudio está en la obligación de actuar en el interés público, para ello los contadores de planificación estratégica su obligación legítima no puede limitarse solamente a la pérdida financiera.

Algunas de las conclusiones son las siguientes:

Bdigital.ula.ve

1) La profesión contable en general no ha protegido al público de los intereses comerciales de gran alcance, no ha reconocido que sus obligaciones no se limitan necesariamente a la pérdida financiera. El estudio sostiene que el silencio sobre estos asuntos hasta la fecha ha surgido a partir de la forma en que el público está mal informado y los académicos también.

2) La diferencia entre la ética profesional y ética en los negocios es significativa, los miembros de la profesión y los organismos profesionales, tienen obligaciones morales.

3) La profesión contable (representada por sus organismos profesionales) no ha cumplido sus obligaciones de interés público, ni precisa guía o apoyo a sus miembros para hacerlo.

4) La profesión contable parece estar siguiendo la idea de que la maximización de beneficios en el propio interés de negocio está en el interés

C.C.Reconocimiento

público, que es la versión mal interpretada de Smith y trabajos de Friedman en el mercado libre. Por su comportamiento y su código de ética, la profesión contable no está permitiendo que el público este lo suficientemente informado. La obligación primordial es la de actuar en el interés público; y para actuar en el interés público significa que los profesionales deben tener en cuenta las exigencias de la moral reflexiva ordinaria (normativa) y toda moral especial aplicable a dicha profesión.

Los aportes para la investigación en curso son importantes, dado que, contribuye sobre los conceptos de ética, moral ordinaria (normativa) y moral especial (obligatoria), y responsabilidad, aspectos que se trabajan en la propuesta de investigación, permitiendo su ampliación y comprensión en el ámbito de la contabilidad y la profesión en el interés público. Reconocer que los contables pueden ser responsables de los desastres que afectan la vida, pone al interés público en la dimensión del mundo de la vida (esquemas interpretativos para la tesis) en los que se desarrollan categorías como: sociedad, cultura, confianza, responsabilidad moral, entre otros aspectos que, para la investigación están inmersos en los esquemas interpretativos y en arquetipos de diseño de IASB e IFAC, que tienen que ser distintos a los apalancados solamente en los aspectos normativos y financieros.

Bdigital.ula.ve

También aporta a la reflexión, el examen que se hace sobre los autores que escriben sobre ética en los negocios que tienden a no reconocer la diferencia entre los contadores y otras profesiones relacionadas con el negocio, al hacerlo, la combinación de la contabilidad con otras ocupaciones relacionadas con la empresa, los autores se pierden el aspecto obligatorio de las obligaciones contables, puesto que no es una ocupación, es una profesión

C.C.Reconocimiento

cuyos orígenes datan su actuación en el interés público para la sociedad y no solamente para la empresa.

En este sentido el escrutinio ético empresarial en el que estuvieron las multinacionales Bhopal, Nestle y Pinto, por los casos referenciados enmarcadas en la ética empresarial normativa, finalmente no recibieron sanciones morales para dar cuenta a la sociedad, los contadores involucrados tampoco, puesto que, la ética normativa emanada del IFAC no es suficiente para contemplar los casos que no sean asuntos financieros, lamentablemente esta observación reduccionista a la responsabilidad financiera ha producido una miopía moral en los contadores públicos, que en términos generales perciben que concepto de interés público es el los intereses del mercado financiero y han dejado de lado su responsabilidad con la sociedad.

Bdigital.ula.ve

Hay que recordar que, la diferencia entre la responsabilidad social empresarial y la profesional, es que las responsabilidades sociales de las empresas se ven típicamente como responsabilidades normativas (es decir, cómo las empresas deben comportarse), aspecto que comparte el código de ética IFAC, es decir, expresa el mandato normativo de cómo deben comportarse los contadores (generalmente en el ámbito financiero), pero las responsabilidades profesionales no son *meramente normativas, son obligatorias.*

Kelvin KuanTing-Chia (2014) Para optar al título de Doctor of *Juridical Science, Queensland University of Technology* cuya tesis doctoral *Auditor independence: ananalysis of the adequacy of selected provisions in CLERP 9,*utiliza la teoría del interés privado, evalúa críticamente el desarrollo de la independencia de la auditoría en Australia, para lograrlo , analiza la ley de sociedades *Corporate Law Economic Reform Program Act* 2004, *CLERP 9*, en la

C.C.Reconocimiento

cual, se menciona que parte de sus finalidades tiene que ver con el fortalecimiento de la estructura de información financiera, así como, disposiciones relativas a la independencia del auditor, y las modificaciones que afectan a la función de auditoría y supervisión de auditoría en Australia. La ley CLERP 9, es producto del gobierno para hacerle frente a la falta de independencia de los auditores Australianos, promulgada en el interés público.

El autor, utilizando como marco analítico la teoría del interés público basada en la regulación económica (para efectos de la tesis la denomina la teoría del interés privado), examina el objetivo de la ley, resaltando que el énfasis de los principios se encuentra en la integridad del mercado financiero. Aunque el objetivo de la ley que está plateado con el interés público en mente, los principios se relacionan con el acceso razonable a la información financiera para todos los inversores, la confianza de los inversores individuales en la imparcialidad y la integridad de los mercados financieros, la protección del consumidor, y la aplicación uniforme y equitativa de la regulación para fomentar altos estándares de la práctica empresarial y la ética.

Bdigital.ula.ve

El concepto de la teoría de la regulación basada en el interés público (interés privado para el autor) lo adopta de (Stigler (1971) y Horwizt (1989), noción que enuncia que la teoría de la regulación trata de explicar el desarrollo de la regulación y cómo los actores clave o grupos de interés pueden influir en su desarrollo, de tal manera que, la regulación puede ser desarrollada para servir a los intereses privados más que al objetivo declarado del interés público.

C.C.Reconocimiento

En esta línea de base, expone el autor que los grupos de interés seleccionados que influyen en la reforma de independencia de los auditores desde la perspectiva del interés privado, y que hicieron *lobbying* al *Treasury and the Joint Parliamentary Committee on Corporations and Financial Services (referred to as the "JPCCFS"*) con el ánimo de influir en los resultados son: *Accounting Professional & Ethical Standards Board Limited, ASIC, ASX, Auditing & Assurance Standards Board, Companies Auditors & Liquidators Disciplinary Board, Financial Reporting Council*, demostrando que el régimen actual sirve a los intereses privados y no al interés público. También aclara que los principales usuarios de la información contable para el estudio fueron los inversores y miembros de la comunidad financiera.

Es importante destacar, y de acuerdo con Kuan (2014) los principios fundamentales de la ley CLERP 9 proporcionan orientación en cuanto a qué intereses deben ser protegidos, principios que hacen relación a que la regulación de los negocios debe ayudar a al mejoramiento y a la eficiencia del mercado de capitales, en la que se garantice que todos los inversores tengan acceso razonable a la información sobre los riesgos de determinadas oportunidades de inversión, así mismo, también debe tenerse en cuenta la importancia de la revelación de la información en tanto es generadora de confianza pública, y en la que se deben mantener unos altos estándares de ética profesional y empresarial, regulación cuya intención es salvaguardar el interés público.

El autor parte de dos nociones importantes para desarrollar en su trabajo sobre la independencia del auditor, una es el concepto de interés público que es consistente con la teoría normativa de Cochran (1974), y la otra

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

es el concepto del público que está enmarcado en la definición del código de ética que hace hincapié en determinado grupo de usuarios y sus necesidades de información, por lo tanto para el autor "el público" lo constituyen los usuarios de la información financiera.

El concepto de interés público para la tesis está en la vía de la teoría normativa de Clarke Cochran (1974), asumiendo el autor que esta teoría se compromete con principios y valores que son compatibles con el objetivo normativo de CLERP 9 de mejorar el bien común de la comunidad financiera, al tratar de proteger los intereses financieros de los inversores individuales, CLERP mejora del bien común y la vida compartida por la comunidad, como resultado de ello, las políticas que buscan contribuir al bien común de la comunidad financiera es el interés público y se dará preferencia sobre otras políticas alternativas.

Bdigital.ula.ve

Esta concepción de interés público y de "público" se limita a un grupo de usuarios en particular, y no a la comunidad en general, concepción que la investigadora no comparte puesto que, son estas limitaciones las que no han permitido concebir una noción más amplia de la contabilidad en el interés público que este en consonancia con la sociedad y no solamente con los intereses financieros.

Los resultados del estudio apoyan la propuesta de la tesis de que los grupos seleccionados ejercieron presión respecto de la independencia del auditor y un impacto significativo en la legislación actual CLEAR 9, expresa el autor que no es un caso de la reforma de los requisitos existentes en el régimen actual con respecto a la independencia del auditor que no puede ser alcanzable en las actuales disposiciones institucionales, dado que, en algunos

C.C.Reconocimiento

casos los requisitos se han estructurado para servir a los intereses privados más que el interés público. Interés privado que beneficia a los diferentes grupos de interés a expensas de una mayor independencia de los auditores.

El autor propone una serie de medidas para garantizar la independencia del auditor en las organizaciones, algunas son las siguientes: a) Modificar la composición de los miembros de los organismos profesionales, b) conformación de comités de auditoría que debe incluir contadores calificados. c) Una lista de comprobación para evaluar y determinar si una propuesta legislativa es coherente con el interés público. (Se incluye al gobierno y las asociaciones profesionales y de auditoría), y d) Procedimiento disciplinarios más fuertes para mantener altos estándares de interés público de la contabilidad y de la auditoría.

Bdigital.ula.ve

Los resultados de la investigación dejan claro que la auditoría por sí sola no tiene la capacidad para prevenir colapsos corporativos pero tiene el potencial para mejorar la credibilidad y la integridad de la información financiera, por lo tanto el papel fundamental del auditor es el de proporcionar una certificación fiable e independiente de los estados financieros de una empresa; puesto que, la fiabilidad de los estados financieros puede ser mejorada si las medidas legales están diseñadas para promover la independencia del auditor, pretensión del autor al señalar algunas medidas que pueden promover tal independencia que es consistente con el interés público y puede ser considerada como un avance del interés público.

La contribución a la tesis es significativa en la medida que aporta otros elementos esenciales para desarrollar este trabajo, puesto que, la evidencia

C.C.Reconocimiento

presentada por el autor confirma que es necesario conceptualizar sobre las bases de una teoría del interés público en la contabilidad que involucre otros aspectos, entre los cuales se puede contemplar la perspectiva social, moral ética y económica, para la propuesta de una teoría esqueleto del interés público. También es pertinente anotar que la propuesta del autor para garantizar la independencia del auditor (solamente fueron nombradas algunas), está en la vía de la modificación (respecto a la independencia del auditor) del arquetipo de diseño del gobierno, los organismos profesionales y empresariales, que guiará al esquema interpretativo hacia nuevos valores y creencias en pos del interés público en contabilidad.

Chaimongkon Pholkeo (2013). Para optar al título de *PhD* of *Philosophy Kasetsart University, Bangkok, Thailand*. Realiza la tesis doctoral *An examination of the emergence and development of the Accountancy profession in developing countries: The case of the Kingdom of Thailand 1948 – 2010,* es una investigación empírica sobre el desarrollo de la profesión contable en Tailandia entre 1948 y 2010 durante el período de transición económica. Las asociaciones profesionales de contabilidad, el Instituto de Contadores Públicos y Auditores de Tailandia (ICAAT) y la Federación de Profesionales de Contabilidad (FAP) se utilizan como estudios de caso. El enfoque metodológico del estudio se basa en el enfoque de alcance medio de Laughlin (1995) y el marco conceptual de Llewellyn (2003) sobre la investigación cualitativa en contabilidad. El estudio es un estudio de caso histórico que emplea el enfoque de investigación explicación para presentar el desarrollo de la profesión contable.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

De acuerdo con el autor, Laughlin (1995) proporciona una discusión apropiada de las opciones teóricas y metodológicas sobre las dimensiones de la teoría, la metodología y el cambio. Esto conduce al desarrollo del enfoque de pensamiento de alcance medio que se adopta en la tesis. Hay que anotar que en la narrativa de los datos sigue el enfoque Creswell (2009), con el uso de fragmentos narrativos, la lectura a través de todos los datos, codificación, descripción, e interpretación de los significados de los datos aportados para la investigación. Aunque, el núcleo de desarrollo, no es el interés público, el autor hace un recorrido por los principales exponentes en la perspectiva crítica[1] sobre los estudios que precisan el concepto de profesión, al expresar que

> Como ocupaciones organizadas en una forma institucional, los profesionales se han comprometido explícitamente a servir al interés público y ofrecer servicios a los clientes relacionados, (Lee, 1995, p. 49). En este sentido, Willmott (1986, p. 557) afirma que el organismo profesional se percibe como un instrumento básico de organización para definir y asegurar una identidad social respetable y valiosa. (Pholkeo, 2013, p. 12)

Digital.ula.ve

También, resalta el autor, la fuerte influencia reguladora del Estado en los procesos de desarrollo de la contabilidad y de la formación de los profesionales para servir al interés público, sin embargo no ha sido eficiente en la salvaguarda del interés público, dados los fraudes y demandas que se presentan.

[1] Tales como: Carr-Saunders y Wilson (1964), Carey (1969), Freidson (1970, 1994), Johnson (1972), Larson (1977), Parkin (1979), Willmott (1986), Puxty et al. (1987), Abbott (1988), Macdonald (1995), Yapa (1999, 2006, 2010), Yapa y Hao (2007), Carnegie y Edwards (2001).Willmott (1986).

C.C.Reconocimiento

El aporte al trabajo de investigación básicamente se encuentra en el uso de la metodología de *middle-range thinking,* sin embargo, en la combinación de la narrativa de los datos no se hace uso del análisis crítico del discurso propio de la metodología; en el que se deben presentar la etapa de la cuasi-ignorancia y los teoremas críticos, la ilustración y la selección de estrategias.

Fu, Xiao (2012) Para optar al título *PhD Study in Durham Business School, Durham University* presenta su investigación doctoral, *The Influences of Budgetary System in a Selection of Large Chinese companies in the Industry of Electronic Household Appliances.* Utilizando como soporte filosófico, y ruta epistemológica y ontológica, *Middle-range thinking,* realiza la tesis adoptando el método de investigación cualitativa y el diseño de investigación longitudinal y estudio de caso en profundidad en combinación con el enfoque de la teoría de la contingencia en la contabilidad de gestión. El objetivo que se plantea el autor es examinar la aplicabilidad de las teorías occidentales de cambio en la contabilidad de gestión en el contexto de los presupuestos de las empresas chinas, aspectos que es necesario analizar dado que, cada vez es mayor la influencia de estas teorías en la cultura oriental.

El autor enuncia que el desafío al que se enfrenta tiene que ver con las diferencias entre los supuestos occidentales y la realidad china, dado que, las formas ideológicas de occidente son moldeadas por la planificación central basada en el mercado; las formas chinas contemplan en su contexto cultural, la cortesía jerárquica, los lazos de parentesco, la confianza basada en las relaciones personales, el colectivismo y la armonía social, la diligencia y la modestia individual, y los sistemas de regulación menos desarrollados que la

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

cultura de occidente, sin embargo no se desconoce en proceso de transición económico en china y los cambios que este puede traer.

Las principales conclusiones giran alrededor de la comprensión de los cambios de contabilidad de gestión en China, y la tensión que existe cuando las compañías chinas se están moviendo en las prácticas de contabilidad de gestión occidentales, los cambios presupuestarios no se limitan solamente a las perspectivas técnicas, sino también a la forma como las personas los observan y aceptan, la cultura de la obediencia puede ser un factor que ayuda a la implementación de los cambios en las organizaciones objeto de estudio.

Algunos de los resultados tiene que ver con: a) Los factores ambientales tienen relaciones causales con la reforma presupuestaria las empresas de estudio de caso. b) el cambio estructural de una organización es a menudo en paralelo con la reforma presupuestaria, pero existe una brecha entre las empresas estudiadas. c) se producen cambios continuos en las actitudes y la comprensión de los empleados. d) hay cambios en la evaluación y medición del rendimiento. e) se presentan cambios en la tecnología de la información y otras técnicas de gestión relativas al presupuesto. f) en su conjunto, la práctica presupuestaria en las empresas objeto de estudio se encuentra en un contexto de continuos cambios de entorno, la estructura, las actitudes y la comprensión, la gestión del rendimiento, y los sistemas técnicos.

Es un trabajo que aporta desde el punto de vista del método adoptado en la investigación del interés público en contabilidad, pero, es importante anotar que la investigación adoptando componentes de la perspectiva crítica, desde el punto de vista conceptual, no se detuvo en el análisis de las formas del cambio en las organizaciones, ni tampoco en las responsabilidades más

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

allá del enfoque financiero, y de la rentabilidad que pueden generar las organizaciones objeto de estudio si adoptan el enfoque de la contabilidad de gestión relativo a los presupuestos, se aclara que este no era el objetivo, pero a lo largo de la tesis no se mencionan aspectos diferentes de la conveniencia financiera.

Ahora bien, al largo plazo este tipo de cambios que se producen en los subsistemas (aplicación técnica del nuevo sistema de gestión presupuestario) conduce a cambios en los arquetipos de diseño (el diseño del nuevo sistema de gestión presupuestario) y este guiará los cambios en los esquemas interpretativos, pues en últimas también se está modificando la cultura e ideología de las organizaciones empresariales de china.

La tesis doctoral que presenta Iyoha, Francis Odianonsen en 2011, para optar al título *PhD Philosophy in Accounting*con el título *"State agencies, industry regulations and the quality of accounting practice in Nigeria"* tiene la finalidad de examinar empíricamente la eficacia o no, de la intervención regulatoria que efectúan los organismos estatales y profesionales en Nigeria para propender y asegurar la alta calidad de las prácticas contables. Regulación que está en la línea de la teoría de la regulación económica basada en el interés público en la que la regulación proporciona una respuesta a la demanda del público para las correcciones al mercado ineficiente y poco equitativo.

Bdigital.ula.ve

Para abordar estas preocupaciones el gobierno promulgó Ley NASB Act, in 2003, que trata de modificar la práctica contable, dando respaldo legal a las normas de información financiera en Nigeria. Por lo tanto, la ley altera el mecanismo para vigilar el cumplimiento de las Normas de Contabilidad

C.C.Reconocimiento

(SASS) de la persuasión a un marco regulador legalmente exigible para el desarrollo profesional. Del mismo modo, los órganos de contabilidad reconocidos (ICAN y ANAN) introdujeron una serie de medidas que incluyen la obligatoria de Educación Profesional continuada (MCPE) como un intento de dotar a los contadores profesionales con las herramientas necesarias para funcionar en el entorno empresarial dinámico con el fin de mejorar la calidad de la práctica contable.

Los antecedentes de la nueva ley, está relacionada con la crisis financiera producida en la década de 1980 y a principios de 1990 producto de la desregulación económica. Estos escándalos produjeron una mayor regulación por partes de los organismos estatales y mayores controles para garantizar que la información financiera revelada cumpliera con los estándares establecidos, puesto que se habían identificado comportamientos relativos a reducir al mínimo la carga fiscal, cubrir el flujo de efectivo de las operaciones, influencia en el resultado de las nuevas acciones, préstamos bancarios y seguros con condiciones más favorables, y engañar a los interesados sobre el desempeño de la empresa, aspectos que llevaron a la promulgación de la nueva ley en 2003. El período del trabajo empírico en la tesis fue de cuatro años antes y después de la promulgación de la Ley de Nigeria (2003), se compararon (1999-2002) y (2004-2007).

Bdigital.ula.ve

Después de la implementación de la ley, se observaron impactos significativos de la regulación en los organismos profesionales de Nigeria sobre la calidad de las prácticas contables; en cuanto a la oportunidad en la presentación de la información, teniendo en cuenta la fiabilidad, relevancia y comparabilidad. Incidencia de los organismos profesionales en el

C.C.Reconocimiento

mejoramiento de la educación de los contadores en pos de las exigencias de los estándares de calidad de la información, así mismo, la promulgación de códigos de ética y conducta en términos de la presentación de la información y la rendición de cuentas para las organizaciones.

Otros organismos, como la Comisión Nacional de Seguros, la Comisión de asuntos corporativos y la Junta de Normas de Contabilidad de Nigeria, los cambios no fueron significativos aunque fue mayor el régimen de regulación y sanciones tanto para las empresas como para los contadores públicos. En este sentido, el sector bancario tiende a ser menos transparentes en la información financiera a pesar de que otros sectores industriales también estaban involucrados en la manipulación de resultados, la baja calidad de la práctica contable observada podría atribuirse a una serie de comportamientos disfuncionales que desarrollan los preparadores de los informes financieros.

Bdigital.ula.ve

Por último el autor menciona entre otros, dos aspectos importantes, en el primero de ellos expresa que aunque las reglas están creadas para mejorar la calidad de la práctica contable, la regulación contable actual en Nigeria (aunque se establecen normas estrictas y penas más duras a partir de 2003) no siempre conduce a la presentación de informes financieros transparentes. En el segundo, hace relación al énfasis que debe centrarse más en las cualidades de la información y en la rendición de cuentas, y la rectitud que deben poseer los que preparan los estados financieros y dan fe de ellos.

El aporte a la tesis se vincula desde la teoría del interés público basada en la regulación, la noción de practica contable en sus elementos de función de la contabilidad, rendición de cuentas, ética y disminución del profesionalismo de sus miembros por la intervención del estado y

C.C.Reconocimiento

organismos reguladores de la profesión, que en la vía de la teoría del interés público de la regulación económica, de una parte se comparte una leve mejora de las practicas pero de otro lado se atenta contra el interés público por el afán de preservar la autonomía de la autorregulación profesional y no del interés público.

Así mismo la contribución está en el esclarecimiento una vez más que la economía de mercado y la regulación favorece los intereses privados de las grandes corporaciones financieras no sólo en Nigeria sino en la línea del interés privado en muchas regiones del mundo, problemática que agrava la situación de la contabilidad, de sus prácticas y del interés público.

Aunque en la tesis no se hacen explícitos los esquemas interpretativos, los arquetipos de diseño y los subsistemas, se puede inferir que el cambios impuesto en el arquetipo de diseño de la contabilidad (la nueva ley de 2003), no produjo cambios en los esquemas interpretativos en términos de la conciliación de los intereses de los organismos estatales y profesionales en la generación de nuevas formas de ver y entender la práctica contable, así mismo el interés público estaba guiado por los intereses privados de los grupos de interés estatales y profesionales instaurados por la regulación económica nacional que está influida por los organismos internacionales como el Banco Mundial.

Por lo tanto mientras no haya un cambio en los esquemas interpretativos respecto de los valores y creencias sobre el significado de la contabilidad para la sociedad, este tipo de imposiciones solamente son cambios paliativos y no profundos en la calidad de la práctica contable en Nigeria. Aspectos que van en contra del interés público de la contabilidad y

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

por ende de la sociedad puesto que, una de las implicaciones de la evidencia empírica es que las regulaciones no son suficientes para garantizar una alta calidad de la práctica contable en Nigeria dado que todavía existe un comportamiento disfuncional significativo. En este sentido Baldwin y Cave (1996) son de la opinión de que las regulaciones no son tanto por las nociones de interés público o la negociación competitiva entre los diferentes intereses particulares, sino que por lo general son un producto de políticas estatales.

El efecto sería más significativo si el tejido que representa la ética personal, profesional, empresarial y de los organismos estatales, puede llevar a todas las partes interesadas en una deliberación más abierta hacia objetivos comunes no sólo financieros sino sociales.

Johannes Cornelius Dumay (2008), Para optar al título *PhD of Philosophy, University of Sydney* en su tesis denominada *Intellectual Capital In Action: Australian Studies,* realiza la investigación utilizando como marco analítico en la perspectiva crítica el pensamiento de *middle-range,* en combinación con la teoría de la estructuración de Giddens (1984) como opción metodológica. Desde *Middle-range thinking,* estudió la visión del cambio que se desarrolló en la empresa objeto de análisis, la forma de cambio organizacional que se presentó fue colonización; así mismo el aporte es novedoso en la medida que, en ese momento no se habían realizado investigaciones de capital intelectual con este marco analítico.

A la luz de la postura crítica adoptada en relación con el capital intelectual, aclara el autor que el objetivo principal es investigar y examinar varias teorías contemporáneas sobre el capital intelectual y la forma en que están siendo utilizadas en la práctica. Identifica aspectos relevantes en la

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

investigación que tiene que ver con la relevancia de la comunicación de capital intelectual en los informes anuales y el consiguiente impacto en el precio de las acciones de la firma, el cambio ambiental que puede ser un catalizador para la adopción de capital intelectual en una organización, y la forma cómo impacta la revelación del capital intelectual en las organizaciones.

Es importante señalar aquí que el término "crítica" que utiliza el autor no es encontrar defectos en la teoría del capital intelectual, sino para examinar y cuestionar la aplicación de la teoría del capital intelectual en las organizaciones empresariales públicas y/o privadas, para ello realizó la investigación empírica en la que encontró respuestas que le ayudaron a recomponer la teoría del capital intelectual, a la manera de Laughlin (1991), el estudio empírico le entregó elementos (carne) para reformular la teoría.

Bdigital.ula.ve

Las conclusiones que se derivan de los estudios de caso que plantea el autor, tienen que ver con: a) el tema de la puntualidad de la divulgación determinó que el valor de la divulgación de las practicas del capital intelectual, utilizando otros métodos de divulgación más allá de las formas tradicionales de los informes anuales, tienen una impacto en el precio de la acción y esto puede a su vez fomentar un aumento de la divulgación de las practicas del capital intelectual. b) los cambios en las prácticas de capital intelectual que se generan desde los esquemas interpretativos de la organización pone de manifiesto que son duraderos, dado que se involucran a las personas de la organización, y c) las formas de las narrativas del capital intelectual ofrece la razón de ser detrás de gestión de una organización y su

C.C.Reconocimiento

posterior divulgación desde la perspectiva de los actores de la organización, son significativos y producen impactos positivos.

El aporte a la investigación del interés público en la contabilidad, es relevante en la medida que sirve como fuente de validez del método propuesto para la investigación, también para aclarar cómo pueden impactar los esquemas interpretativos a una organización en un momento dado.

Los trabajos presentados hasta esta parte, aportan a la investigación desde el enfoque metodológico, aclaraciones sobre aspectos de los esquemas interpretativos, arquetipos y subsistemas y la forma como se ha entendido el interés público; pero, el aspecto más importante tiene que ver con el entendimiento y la superación de la fase de la cuasi- ignorancia de la investigadora.

Bdigital.ula.ve

Jhon Dumay y James Guthrie (2007) en el artículo *Disturbance and implementation of IC practice: a public sector organisation perspective* en su investigación analizan el cambio ambiental de una organización del sector público Australiano que ha creado e implementado prácticas de capital intelectual. Se utiliza *middle-range* como marco analítico en las formas que se pueden examinar los cambios, particularmente se utiliza el modelo de la colonización para entender el cambio en los esquemas interpretativos, que, como se ha referenciado en este trabajo, teóricamente, solamente a través del cambio en los esquemas interpretativos se produce una trasformación en el código "genético" de la organización y por ende en los arquetipos y subsistemas.

Desde el punto de vista teórico, es el esquema el que debe guiar las transformaciones en las organizaciones o mantener el equilibrio, sin embargo,

C.C.Reconocimiento

cada estructura organizacional reaccionará de manera diferente a las perturbaciones del contexto externo o interno de la organización.

Con esta aclaración se continúa el análisis. Para el pensamiento de *middel-range* la fuente principal de los datos empíricos son las entrevistas, y para este caso en particular, son entrevistas semiestructuradas, que sirven como puente para evaluar los significados que los sujetos atribuyen a la implementación de las prácticas de gestión del capital intelectual, así mismo se puede determinar los efectos en la organización.

Expresan los autores que es sobre el modelo de la colonización que *pretenden colgar la carne empírica al esqueleto*, para determinar si las prácticas de gestión de capital intelectual de la empresa en estudio, han incidido en la transformación de los esquemas interpretativos. Para el propósito de la explicación debe recordarse que el modelo de la colonización es de carácter impuesto y no es consensuado y generalmente está dirigido por un grupo pequeño de personas que a la manera de Laughlin y Broadbent (2013) es el grupo de absorción.

Bdigital.ula.ve

Ahora bien, la perturbación que afecta a la organización es el envejecimiento de los trabajadores que 44% del total de los mismos se jubilarán en un período de 10 años, siendo ésta una de las justificaciones para la implementación de las prácticas de gestión del capital intelectual, uno de programas implementados es el estudio de la retención y transferencia de conocimiento dentro de la organización.

La perturbación modificó el esquema interpretativo, al cambiar la filosofía de la empresa, que puso en marcha planes de formación, capacitación, programas de asesoramiento y apoyo a posgrados, aspectos que

C.C.Reconocimiento

mejoraron la productividad de la organización y el rendimiento de los trabajadores. Lo novedoso del sistema de gestión del capital intelectual se da porque modifican un enfoque financiero para incorporar una visión no financiera, y de largo plazo, basada en la contabilidad del capital intelectual.

En la tabla siguiente se reflejan los cambios que se llevan a cabo en la organización objeto de estudio, en este caso en particular, la implementación del sistema de gestión de capital intelectual, benefició a la organización, y a los trabajadores. Los asuntos financieros siguen siendo vitales para la organización, pero el nuevo enfoque de la gestión hacia el capital humano, ha hecho que concilie de una mejor manera lo humano y lo económico-financiero.

Tabla 3

Modificación en los esquemas, arquetipos y subsistemas en una empresa el sector público de Australia

Bdigital.ula.ve

Empresa sector público /antes	Empresa sector público /después
Esquemas interpretativos	**Esquemas interpretativos**
Valores y creencias en la gestión financiera	Valores y creencias en gestión no financiera. Prácticas de gestión del capital intelectual para retener al personal y posibilitar la transferencia de conocimiento a la organización
Arquetipos de Diseño	**Arquetipos de Diseño**
Están conformados por la estructura de la organización, procesos de decisión, y sistemas de comunicación e información contable propios de un modelo financiero. Informes contables tradicionales	Están conformados por la estructura de la organización, procesos de decisión, y sistemas de comunicación para llevar a cabo la implementación. Se consolida el modelo de la contabilidad del talento humano
Subsistemas	**Subsistemas**
Trabajadores	Capital Humano cambio en la composición del personal

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la investigación. Dumay y Guthrie (2007).

C.C.Reconocimiento

Por otra parte, Gurd (2008) en su artículo *Structuration and middle-range theory—A case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives.* En la exploración de un estudio de caso de la contabilidad y el cambio organizativo en la empresa de electricidad e Australia del Sur (ETSA), con observaciones de 1993 a 1998. Utiliza *middle-range thinking* para identificar el cambio en la organización, provocado por dos situaciones diferentes.

La primera perturbación que provocó el primer cambio en la ETSA fue la implementación de un sistema de gestión estratégica de los gastos, (sistema de costos basado en actividades ABC), El foco principal era pasar de un modelo basado en torno a la excelencia en ingeniería y fiabilidad del suministro a un enfoque de negocios, privilegiando la rentabilidad financiera. En el pasado se había producido una perspectiva sobre el servicio al cliente, pero ahora no había mayor enfoque en el cliente, y el concepto de cliente interno (trabajadores) se puso en juego.

Bdigital.ula.ve

Esta perturbación que se inició en el arquetipo de diseño produjo cambios en los esquemas interpretativos, el nuevo sistema de costos ABC, los convenció que era necesario eliminar las secciones ineficientes de la organización, es este punto el papel de la contabilidad fue hacer visibles las ineficiencias en pos de los nuevas formas hacia la rentabilidad económica-financiera y fue usada para legitimar las practicas establecidas y establecer un consenso moral.

En esta parte de los cambios que se producen, puede decirse que está presente lo que Laughlin (1991) llama el cambio de segundo orden; porque se

C.C.Reconocimiento

producen cambios en el arquetipo y en el esquema, lo que no está claro es si es una colonización o un cambio por evolución.

Hay que anotar que las condiciones externas de la organización pública en los años 80 en Australia, inciden en los cambios, y parte de la ideología que se había instalado era la posibilidad de cerrar la empresa llevando a muchos empleados a la calle, esto influyó para que aceptaran los cambios, sin embargo, las presiones al cambio de la nueva cultura fue mejor recibidas por los trabajadores que estaban en los niveles jerárquicos altos como gerentes y supervisores, y no fueron bien recibidas por los trabajadores de base que ocupaban niveles jerárquicos bajos; aquí se presenta la forma el cambio de colonización dado que fue impuesta.

Cabe anotar que las formas del cambio no son lineales, es decir, no se presentan en un orden específico; y pueden presentarse diferentes formas al mismo tiempo, puesto que las organizaciones están compuestas por personas y son éstas las que asumen o rechazan los cambios.

Bdigital.ula.ve

Con la elección del gobierno conservador en 1993 se produce la segunda perturbación en el sistema, se presentan cambios en arquetipos de diseño y en los subsistemas, pero no produce cambio en los esquemas interpretativos, esta forma se representa a través de la reorientación como una forma de cambio que las personas asumen aunque no esté impuesta. En la investigación presentada los sistemas de contabilidad son los elementos del arquetipo de diseño, expresa el autor que es posible que no se presenten cambios en el sistema de información, pero si pueden presentarse cambios en su uso.

C.C.Reconocimiento

Antes de finalizar se puede resaltar que, de 1982 a 1991 el número de empleados oscilaba entre 5000 y 5300, en el año 1995 la planta de personal era de 2768; pero, la productividad entre 1982 y 1991 fluctuaba entre 1.17 a 1.58, y en el año 1995 era de 3.25, es decir que, las nuevas medidas mejoran la productividad y rentabilidad de la organización; pero hay más personas desempleadas, el privilegio de las medidas económica-financieras en este caso están en detrimento de la calidad de vida de los sujetos.

Finalmente, la fuerza del pensamiento de *middle-range* es que la teoría esqueleto permite al investigador entender la forma de los procesos de cambio organizacional, y la interacción entre el sistema de contabilidad y otros aspectos menos tangibles de los esquemas interpretativos, así como la concreción de los elementos del subsistema.

El contexto inicial y los cambios que se despliegan sobre los esquemas interpretativos, arquetipos y subsistemas de la empresa de energía se pueden ver en las tablas 4, 5 y 6 elaboradas por la investigadora, a partir del artículo analizado.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Tabla 4

Cambios en los esquemas interpretativos de ETSA

Modelo de la Organización - Antes años 80	Modelo de la Organización /a partir de 1988	Modelo de organización / después del gobierno conservador/1993
Esquemas interpretativos	**Esquemas interpretativos**	**Esquemas interpretativos**
La prestación de servicios a la comunidad a través de la ingeniería de excelencia. Existe una cultura basada en la unión	Satisfacer las necesidades del cliente de manera eficiente se convirtió en el objetivo de la organización. Rentabilidad	Rentabilidad
La creencia en el valor del personal, confianza en un trabajo de por vida	Producir un beneficio para el gobierno. Los trabajadores pasan a la incertidumbre	La viabilidad comercial como una organización privatizada
El dinero no importa	Ser competitivo a nivel nacional.	Precios competitivos
Desarrollo de la formación en el servicio al cliente	reducir los precios, especialmente para los clientes comerciales debido a la competencia futura	La subcontratación es beneficiosa

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la investigación Gurd(2008).

Bdigital.ula.ve

Tabla 5

Cambios en los subsistemas de ETSA

Modelo de la Organización - Antes años 80	Modelo de la Organización /a partir de 1988	Modelo de organización / después del gobierno conservador/1993
SUBSISTEMAS	**SUBSISTEMAS**	**SUBSISTEMAS**
Especialización de la ingeniería	Especialización de la ingeniería	El personal al mínimo indispensable uso contratistas externos
Ampliación de explotación de la propiedad	Ampliación de explotación de la propiedad	Implementación de nuevas tecnología
Altos niveles de equipo	Altos niveles de equipo	
Muchos depósitos de manera que todas las fallas podrían ser manejados de manera rápida	Muchos depósitos de manera que todas las fallas podrían ser manejados de manera rápida	Unos depósitos centrales
Alto inventario de partes	Alto inventario de partes	

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la investigación Gurd(2008).

C.C.Reconocimiento

Tabla 6
Cambios en los Arquetipos de diseño de ETSA

Modelo de la Organización - Antes años 80	Modelo de la Organización /a partir de 1988	Modelo de organización / después del gobierno conservador/1993
Arquetipos de Diseño	**Arquetipos de Diseño**	**Arquetipos de Diseño**
Estructura Organizacional	**Estructura Organizacional**	**Estructura Organizacional**
Jerárquica, dispersión geográfica	El aplanamiento de la estructura jerárquica pero aun así, la dispersión geográfica basado en el equipo pero con menos centros.	Jerárquico
Recursos Humanos	**Recursos Humanos**	**Recursos Humanos**
Desarrollado una fuerza laboral altamente educada con la progresión de la carrera, estrecha relación de trabajo con los sindicatos, altos niveles de supervisión. Apoyo a sindicatos	Reducir al mínimo la fuerza de trabajo, externalizar actividades no esenciales, la progresión profesional del personal de base, pero la progresión con estilo individual, especialmente la capacidad empresarial, los sindicatos no son esenciales para las negociaciones.	Reducir al mínimo la fuerza de trabajo, externalizar actividades no esenciales, la progresión profesional del personal, pero la progresión basada en estilo individual de la capacidad empresarial, especialmente
Contabilidad	**Contabilidad**	**Contabilidad**
Los sistemas de control presupuestarios general e incrementales, el presupuesto de capital suelto con proyectos aprobados. excelencia en ingeniería de apoyo	Materia de control presupuestario, los presupuestos para cada área, gerentes responsables de la rentabilidad. Zona con un sistema de fijación de precios. Nuevos proyectos. La ingeniería de apoyo es insuficiente. Contabilidad financiera.	Resultados en relación con los presupuestos de partidas individuales. Contabilidad financiera.
Sistema de comunicación	**Sistema de comunicación**	**Sistema de comunicación**
La Red	Comunicación formales	Comunicación formal
Procesos de Decisión	**Procesos de Decisión**	**Procesos de Decisión**
Estrecha relación entre la dirección y los sindicatos. Largas filas de aprobaciones	Más descentralización, los administradores toman decisiones. Aun así largas filas de aprobaciones	Descentralización aparente de control

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la investigación Gurd (2008).

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Como puede notarse en las tablas, los elementos del arquetipo de diseño están compuestos por la estructura organizacional, recursos humanos, los sistemas de información contable, los sistemas de comunicación y los procesos de dirección; la importancia de esta clasificación en el arquetipo de diseño radica en exponer que, es aquí, en donde se realizan las transformaciones que pueden derivar los cambios en los esquemas y en los susbsistemas.

Se observa que, con *middle-range* se pueden realizarse trabajos con un alto porcentaje de investigación documental y bajo nivel empírico, como es el caso de Gurd (2008) o altos niveles empíricos como el caso de Dumay y Guthrie (2007). Así mismo, se rescata que *middle-range thinking*, en el que han trabajo (Broadbent y Laughlin, 1997a, 2008; Laughlin, 1995, 2004), tiene el mérito de la construcción de puentes analíticos entre la orientación Habermasiana (1984,1987) con sus bases filosóficas y Laughlin y Broadbent con la puesta en práctica de estas ideas en las organizaciones.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPÍTULO III

SUBSISTEMAS, ARQUETIPOS DE DISEÑO Y ESQUEMAS INTERPRETATIVOS EN CONTABILIDAD: LOS APORTES DE RICHARD LAUGHLIN

Richard Laughlin y su aporte a la contabilidad

Los aportes de Richard Laughlin a la contabilidad y para este trabajo están basados en *Middle-range thinking*, no obstante, su contribución es significativa en la medida que ausculta los esquemas interpretativos, los arquetipos y los subsistemas de una manera que permite fortalecer los trabajos de los autores en los cuales se basa para realizar su propuesta.

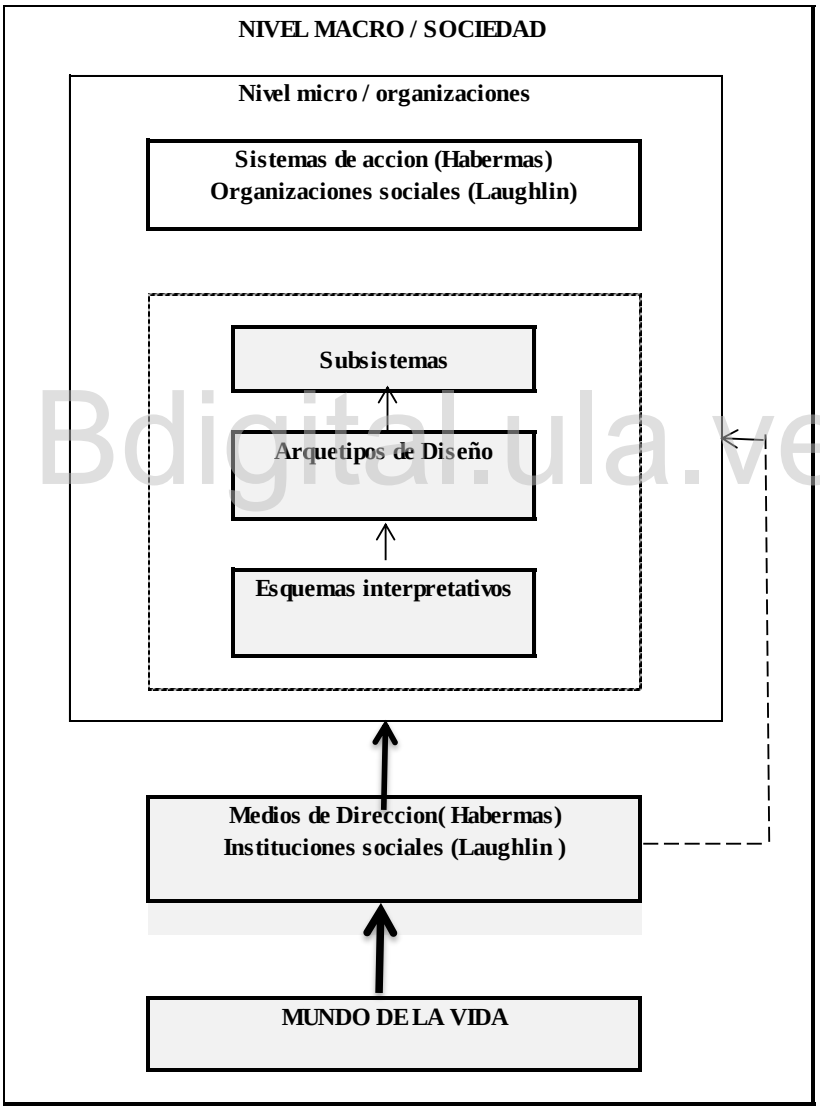
Bdigital.ula.ve

Desde los años 80 su ruta de trabajo lo lleva a adoptar algunos de los planteamientos de la teoría crítica desde Jürgen Habermas (1974, 1984,1987), es de notar, que los descriptores que trabaja en la propuesta del cambio de los sistemas de información los extrae de la teoría de la organización, para ello, se basa en Bartunek (1984), Greenwood y Hinings (1988), Levi (1986).

La raíz del pensamiento de Laughlin descansa en la teoría de la acción comunicativa de Habermas (1984,1987) específicamente a la naturaleza del discurso y al argumento basado en la razón. La investigación está apoyada de manera adecuada por el marco de Habermas (1984-1987) integrado por, Laughlin (1991) y los ajustes de Laughlin y Broadbent (2005). El marco ayuda

C.C.Reconocimiento

en el estudio entre la interacción (nivel micro) interna y el ambiente externo (nivel macro) y, al mismo tiempo, ayuda en la identificación y al estudio de la interacción entre los elementos que componen tanto el nivel micro y el nivel macro. Además, este modelo hace especial hincapié en el aspecto del cambio, particularmente útil en contextos en continua evolución. Una breve descripción de este marco se presenta en la figura 3.



Bdigital.ula.ve

Figura 3. **Modelo teórico de la sociedad**. Adaptado de Habermas (1984,1987), Laughlin y Broadbent (2005), Laughlin (1991).

C.C.Reconocimiento

Este marco, tanto a nivel macro (la sociedad) y el nivel micro (organizaciones sociales) se componen de elementos tangibles e intangibles: el nivel macro está compuesto por el mundo de la vida, los sistemas de acciones/organizaciones sociales y los medios de dirección. A nivel micro se encuentran los esquemas interpretativos, subsistemas y los arquetipos de diseño.

El Mundo de la Vida, a nivel social es el elemento menos tangible. Es un espacio cultural que articula la cultura de los individuos, la sociedad y la personalidad. La cultura es el conjunto de conocimientos que los individuos utilizan para interpretar y entender las cosas en el mundo.

La sociedad se refiere al orden por medio del cual los individuos regulan su pertenencia a un grupo social. La personalidad se refiere a las competencias que hacen que un sujeto capaz de hablar, de actuar y afirmar su identidad. El Mundo de la Vida no es estático sino que evoluciona a través del tiempo, de acuerdo con la cultura, la sociedad, la personalidad y otros elementos externos.

Bdigital.ula.ve

Los sistemas de acciones/organizaciones sociales, representan entes que trabajan en la sociedad (por ejemplo, corporaciones, autoridades locales de salud, escuelas y universidades). Son básicamente la expresión del mundo de la vida menos tangible.

Los medios de dirección / son instituciones de la sociedad, a nivel social son mecanismos tales como sistemas de poder que dirigen la comunicación y la interacción entre el mundo de la vida y los sistemas de acción/organizaciones sociales.

C.C.Reconocimiento

El papel de los medios de dirección es para asegurar una coherencia entre el mundo de la vida y los sistemas de acción / organizaciones sociales. Los gobiernos son ejemplos de medios de dirección como instituciones sociales. En las sociedades modernas, los medios dirección/instituciones de la sociedad, por medio de leyes, tratan de influir en las organizaciones sociales y su propio mundo de la vida. Estos intentos son llamados trastornos o perturbaciones.

También las organizaciones sociales poseen mundo de la vida, sistemas y medios de dirección, llamados respectivamente esquema interpretativo, subsistemas y arquetipo de diseño. Cuando el esquema interpretativo, el arquetipo y el subsistema son coherentes entre sí la organización está en equilibrio Laughlin (1991), de lo contrario podrían surgir tensiones. El papel del arquetipo de diseño es para equilibrar y lograr la coherencia entre los esquemas interpretativos y los subsistemas. La organización IFAC para este trabajo es un ejemplo del arquetipo de diseño.

Bdigital.ula.ve

En el sector profesional de la contabilidad, por ejemplo, el esquema interpretativo podría ser las creencias y valores de los contadores, permeada por la cultura de la profesión; el arquetipo de diseño podría ser representado por IFAC (con sus reglas, y sistema de responsabilidades y sistemas de gestión); los subsistemas estarían representados por los comportamientos, acciones, espacios, tecnologías, entre otros.

Este marco propicia y ayuda a analizar tanto la interacción entre los elementos internos de las organizaciones (nivel micro) y la interacción entre el nivel macro y el nivel micro. Laughlin (1991) para desarrollar los esquemas de interpretación se basa en Bartunek (1984), el concepto de Arquetipos lo

C.C.Reconocimiento

toma de Greenwood y Hinings (1988) y algunos aspectos del cambio de Levy (1986).

Sin embargo, los autores anteriores solamente tratan una parte de la complejidad que es el mundo de las organizaciones, por ejemplo Bartunek (1984) propone algunos cambios que se producen en los esquemas de interpretación como el participativo, de control gestión y paternalista, Greenwood y Hinings (1988) se centran en los arquetipos organizacionales y los cambios que se producen en las estructuras y procesos en la estrategia y en los esquemas de los arquetipos de la organización.

Richard Laughlin (1995) utilizando algunos aspectos de la teoría Habermasiana, (mundo de la vida, medios de dirección y sistemas), realiza una adaptación a las organizaciones proponiendo que las organizaciones son como micro-sociedades. Así, logra utilizar las categorías del mundo de la vida, mecanismos de dirección y sistemas, como esquemas de interpretación, arquetipos y subsistemas respectivamente.

Bdigital.ula.ve

A las categorías de esquemas de interpretación y arquetipos, agrega la categoría de subsistemas. Así como, a Habermas (1974, 1984,1987) le interesa lograr la emancipación de los sujetos en la sociedad, por su parte, a Laughlin(1984 -2013) le interesa desarrollar la comprensión del papel de la contabilidad en el cambio en el mundo social. El uso del lenguaje de la organización desarrollado por Bartunek (1984) y Greenwood y Hinings (1988) esclarecen que los esquemas interpretativos de la organización son el equivalente inmaterial producido discursivamente del mundo de la vida y los arquetipos son los sistemas de dirección y mecanismos que guían los sistemas de la organización.

C.C.Reconocimiento

Esta interrelación entre los tres elementos no es estática, por el contrario, permanentemente está en continuo movimiento producto de los cambios que se producen a nivel social en el mundo de la vida, cambios que han sido formados discursivamente y, que pueden llevar a una propensión a la resistencia por parte de las organizaciones (Laughlin y Broadbent, 2014), quiere decir, que el equilibrio puede ser desbalanceado por las perturbaciones producidas por el medio ambiente interno o externo, y puede producir cambios morfostáticos de primer orden y/o morfogenéticos de segundo orden, que se detallan en el apartado de los esquemas, arquetipos y subsistemas de este mismo capítulo.

Uno de los aportes del autor al desarrollo de la contabilidad tiene que ver con los modelos de cambio que se producen en las organizaciones que ha denominado refutación, reorientación, colonización y evolución, categorías que ha trabajado en las investigaciones realizadas en el sector de los servicios públicos por más de 25 años, y que otros autores han utilizado para realizar sus investigaciones del cambio en las organizaciones, no solamente en el Reino Unido, sino también en otras latitudes.

Bdigital.ula.ve

Otro de los aportes importantes está relacionado con la propuesta de *Middle-Range Thinking*, es el pensamiento que invita a observar que los marcos teóricos son como un esqueleto, que suministran un marco conceptual y el lenguaje que permite comprender y tensionar los elementos del mundo empírico, en el caso de la investigación planteada, ayudan a establecer las bases de la teoría esqueleto para proponer esquemas de interpretación de los contadores, y las creencias que tienen de la contabilidad. En la tabla 7, se logra visualizar el punto medio entre la teoría, la metodología y el cambio,

C.C.Reconocimiento

este punto medio es lo que en esta investigación se denomina la teoría esqueleto.

Tabla 7
Aporte de Richard Laughlin a la Contabilidad - ***Middle-Range thinking***

	Enfoques Comteanos	**Pensamiento *Middle-Range***	**Alternativas subjetivas de Kant /Fichte**
Descripción	**Alto/alto/bajo***	**Medio/medio/medio***	**Bajo/bajo/bajo***
	ELECCIÓN TEÓRICA: Nivel de Teorización previo a la investigación		
Creencia ontológica	Mundo generalizable esperando ser descubierto	Generalizaciones esqueléticas posibles	Las generalizaciones pueden no estar allí para ser descubiertas
Papel de la Teoría	Teoría definible con hipótesis a probar	Teoría esquelética con una amplia comprensión de las relaciones	Teoría mal definida, sin hipótesis previas
	ELECCIÓN METODOLÓGICA: Nivel de teorización de los métodos		
Función del observador y creencia naturaleza humana	Observador independiente e irrelevante	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento	Observador importante y siempre parte del proceso de descubrimiento
Naturaleza del método	Método cuantitativo estructurado	Enfoque definible, pero sujeto a ajuste en situaciones reales invariablemente cualitativas	Enfoque cualitativo mal definidos y no estructurado
Datos Buscados	Datos transversales usados generalmente en un determinado momento y reunidos selectivamente en	Longitudinales, basados en el estudio de casos. Fuertemente descriptivos, pero también analíticos	Longitudinales, basado en el estudio de caso. Fuertemente descriptivos

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

	relación con las hipótesis		
Conclusiones derivadas	Conclusiones cerradas sobre descubrimientos	Razonablemente concluyentes unidas a la teoría esquelética y riqueza empírica	Conclusiones mal definidas inconclusas, pero empíricamente ricas en detalle
Criterios de validación	Inferencia estadística	Significados: Investigadores + investigados	Significados: investigados
ELECCIÓN DE CAMBIO: Nivel de énfasis dado a la crítica del statu-quo y necesidades de cambio			
	Poco énfasis en cambiar el statu-quo	Énfasis medio abierto al cambio radical y mantenimiento de Statu-quo	Poco énfasis en cambiar el statu-quo
*** Teoría, metodología y el orden del cambio**			

Fuente: Jiménez (2013, p.194) basada en Laughlin (1995, p 80: tabla 1)

Bdigital.ula.ve

Sobre la base de la definición (esqueleto) de "teoría", "metodología" y "cambio" y, la revisión de las escuelas anteriores de pensamiento, Laughlin (1995) ubica las escuelas de pensamiento según sus grados correspondientes en las dimensiones (ver figura 4), manifiesta que este diagrama muestra la ubicación de las escuelas, pero que podría no ser fácil medir con precisión los grados exactos, dado que todas estas escuelas de pensamiento tienen sus propios niveles en la teorización, en la metodología y en los conceptos del cambio. El rango medio se supone que es capaz de combinar las fortalezas de los enfoques que pertenecen a los dos extremos, evitando al mismo tiempo de manera eficiente sus desventajas.

C.C.Reconocimiento

Elección de Teoría: niveles de teorización previa				
Elección de la metodología: **el nivel de la naturaleza teórica de los métodos**		**Alto**	**Medio**	**Bajo**
	Alto	Positivismo (B) Realismo (B) Instrumentalismo (B) Convencionalismo (B)		
	Medio		Teoría crítica Alemana (M)	Interaccionismo Simbólico Khun (B)
	Bajo	Marxismo (A)	Estructuración (B) Teoría critica Francesa (B)	Pragmatismo (B) Interaccionismo Simbólico (Blumer) (B) Etnometodología (**B**)

Figura 4. **Nivel de los cambios en las escuelas de pensamiento**. Fuente Jiménez (2013, p. 192) basada en Laughlin (1995, p. 70)

Bdigital.ula.ve

Las bases conceptuales que se construirán en la investigación usando este enfoque, indica que estos presupuestos conceptuales son esqueléticos, no son predictivos, no son para probar teorías, ni tampoco para producir generalizaciones a partir de los resultados, es decir, el sentido esquelético da la oportunidad para un conjunto de posibles alternativas conceptuales que podrán estar presentes en cualquier análisis empírico en la perspectiva del interés público de la contabilidad.

Así mismo se puede reformular el marco conceptual si fallan los presupuestos de la teoría esqueleto del interés público para expresar adecuadamente el sentido de la situación empírica. Estas bases se convierten en un vehículo para futuros estudios empíricos del interés público en la contabilidad y para reinterpretar los estudios realizados en esta vía.

C.C.Reconocimiento

Esquemas interpretativos, arquetipos de diseño y los subsistemas en la contabilidad en la perspectiva del interés público

Tres conceptos básicos resaltan de la propuesta de Laughlin (1991), esquemas interpretativos, arquetipos de diseño y los subsistemas son los descriptores que se utilizaran en este trabajo para designar los criterios que Habermas (1984/1987) ha denominado el mundo de la vida, los medios de dirección y los sistemas. La utilización de Laughlin (1991) de estos descriptores de la teoría organizacional es para indicar los modelos de los cambios que se producen en los esquemas interpretativos, arquetipos y subsistemas, y que pueden llevar a la reestructuración de las organizaciones, estas formas pueden ser: refutación, reorientación, colonización y evolución. Modelos que por su naturaleza embrionaria o esquelética "requieren estudios de caso detallados para amplificar su naturaleza" (Laughlin, 1991, p. 209).

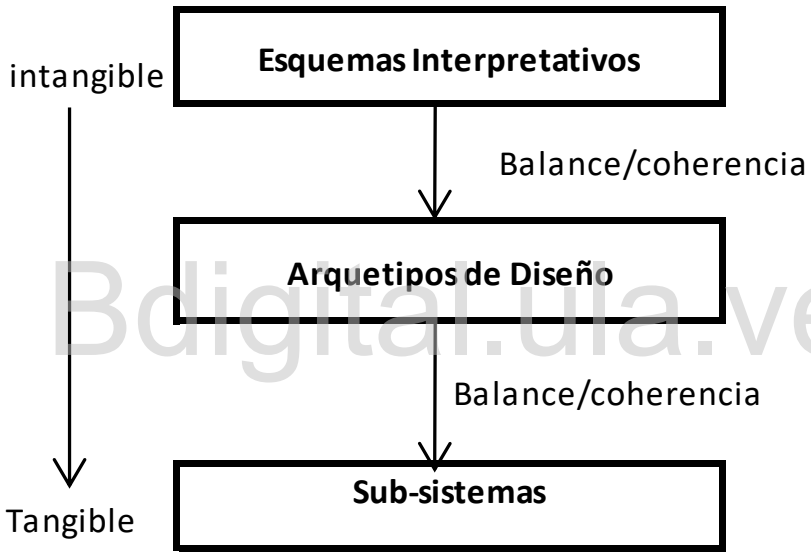
Bdigital.ula.ve

La relación entre los esquemas interpretativos, arquetipos de diseño, subsistemas en la estructura organizacional de IFAC, IASB, así como, la estructura profesional contable en la perspectiva de interés público, es el foco de esta investigación, por lo tanto se utilizaran descriptores de la teoría organizacional (Bartunek 1984, 1987; Greenwood y Hinings 1988, 1993,1996; Greenwood, Hinings y Brown 1990), y los planteamientos de Laughlin (1991-2013).

Laughlin (1991) refiere que las organizaciones son una amalgama de esquemas interpretativos, arquetipos de diseño y subsistemas (véase la figura 5), en la que la estructura organizacional posee cierta coherencia entre los esquemas y arquetipos que constituyen los elementos menos tangibles de las organizaciones.

C.C.Reconocimiento

Debe aclararse que Bartunek (1984,1987) se centra en los esquemas interpretativos, Greenwood y Hinings (1988) en los arquetipos, es Laughlin (1991) quien logra reunir estos conceptos como motor de cambio en las organizaciones y además les añade un nuevo descriptor que es el de subsistemas, así mismo afirma que es la posición de los participantes los que pueden generar y sostener el esquema interpretativo, es decir, elegir o no la vía para el cambio.



Bdigital.ula.ve

Figura 5. **Un modelo de organización**. Fuente: figura 3.4 Laughlin (2013, p.68)

Esquemas interpretativos en la contabilidad

El concepto y descriptor *esquemas interpretativos* para este trabajo se extrae de Bartunek (1984) quien lo precisa como esquemas cognitivos que determinan nuestra experiencia del mundo, identificando sus aspectos relevantes y cómo hemos de entenderlos, operan como supuestos

C.C.Reconocimiento

fundamentales compartidos (aunque, a menudo implícitos) sobre por qué ocurren los eventos del modo que lo hacen y cómo las personas han de actuar en diferentes situaciones.

Bartunek (1984), observa los esquemas interpretativos como un conjunto de muchos significados, valores y mitos compartidos, que proporcionan el medio por el cual los miembros de una organización tienen la posibilidad de lograr interpretaciones compartidas de los mismos acontecimientos. De aquí que, los sujetos pueden tener los mismos objetivos, ideología cultural, creencias que comprenden los mitos simbólicos y rituales de la organización, que proveen un propósito común y dan coherencia en los procesos de adopción de la estructura, de la gestión y, de sus patrones de comunicación.

Por ejemplo, los esquemas interpretativos identificados en las empresas de servicios profesionales de la contabilidad, están relacionados en la asociación profesional con un enfoque tradicional con la colegialidad y el enfoque al cliente, mientras que; en las empresas de servicios profesionales enmarcadas en la red global profesional se identifican con el dominio del mercado y la generación de riqueza.

Bdigital.ula.ve

Esta diferenciación de comprensiones en los esquemas cognitivos de los contadores, se trasladan a las actuaciones en las organizaciones; por ende, la interpretación y actuación en el interés público de algunos profesionales está basada, en responsabilidad profesional, y para otros contadores se basa en intereses individuales y del mercado de capital financiero.

Bajo los elementos anteriores, los esquemas interpretativos en la contabilidad para este trabajo, y en la perspectiva del interés público se pueden comprender como las representaciones mentales y normativas de la

C.C.Reconocimiento

experiencia organizada de los profesionales con sentido y significado en la práctica profesional contable, en este sentido, Capcha y Vilchez (2005) afirman que

> La dimensión cognitiva hace referencia a los esquemas mentales que posee cada grupo profesional en general y cada profesional en particular. Los esquemas mentales son consecuencia de la adopción de determinados principios y conceptos básicos de la doctrina o teoría de la profesión. Con la teoría o fundamento teórico de la profesión se construyen marcos conceptuales que vienen a ser el reflejo de los esquemas mentales conceptuales; con la doctrina o sistema de normas o reglas de la profesión se construyen los marcos normativos que vienen a ser el reflejo de los esquemas mentales normativos. (p.1)

Bdigital.ula.ve

Teniendo en cuenta lo anterior, en la contabilidad, los esquemas de interpretación conceptuales, que obedecen a construcciones teóricas disciplinares desde sus diferentes posturas positivas, interpretativas o críticas, genera un esquema de interpretación de lo que es o debe ser la contabilidad. Los marcos normativos que se expresan en las normas contables, (por ejemplo: estándares de información financiera) profesionales y de la actuación individual (por ejemplo: los códigos de ética) operan como un esquema mental que se ha formado por medio de su experiencia, en la que el conjunto de valores, creencias y principios establecidos por la profesión puede para salvaguardar el interés público.

Lo anterior se puede corroborar con la investigación de Dellaportas y Devenport (2009) en la que el referente del esquema interpretativo de los profesionales en la protección del interés público se limita al cumplimiento

C.C.Reconocimiento

del código de ética, aspecto que no es suficiente para la actuación moral y responsable en el interés público, puesto que, puede quedarse en la reducción normativa y, en la vía de los intereses del mercado económico-financiero. Entendiendo que para las organizaciones los aspectos económicos-financieros son importantes, pero no son los únicos elementos a tener en cuenta, es precisa una visión más amplia del interés público en la contabilidad.

Los argumentos presentados indican que los esquemas interpretativos no son estáticos y pueden cambiar con el tiempo debido a modificaciones en el contexto externo e interno de las organizaciones.

En este sentido Bartunek (1984) señala que los cambios producidos por una modificación en la estructura de la organización (cambios en la regulación, en la estrategia de la organización (misión, visión, nuevos valores) produce diferentes interpretaciones en los miembros de una organización. El proceso de cambio en los esquemas interpretativos se encuentra en una relación recíproca con la relación de cambios en la estructura, relación que no es directa, sino que está mediada por las acciones de los miembros de la organización y sus reacciones emocionales al cambio.

Bdigital.ula.ve

Fuerzas ambientales son propensas a iniciar el cambio, pero la forma como es interpretado por miembros de la organización afecta al tipo de cambio que se lleva a cabo, del mismo modo, la forma en la que dirección de la organización inicia o responde a los cambio puede alterar el entendimiento de lo que pueda ocurrir en los en los esquemas de interpretación.

Bartunek y Moch (1987) consideran el esquema de interpretación como *moldes* (metafóricamente hablando) que cuando se pulsan con la experiencia anterior le dan forma y significado, de esta manera planten que las ciencias

C.C.Reconocimiento

cognitivas sugieren "que el mundo tal como es experimentado no consiste en eventos que son importantes en sí mismos. Por el contrario, las cogniciones, las interpretaciones, o formas de entender los eventos están guiadas por los esquemas de la organización" (p.484),

Los esquemas cognitivos cumplen funciones importantes, en primer lugar, permiten a los sujetos identificar los eventos en forma particular, es decir, les permite la reducción de datos para comprender lo que de otro modo sería un abrumador flujo de sensaciones, "dado que los individuos pueden procesar sólo una cantidad limitada de información en un momento dado"(p. 485), por ejemplo, los esquemas pueden guiar a los sujetos a que centren su atención a la solución de los problemas colectivos, como el esquema de las asociaciones profesionales en el enfoque tradicional, o los esquemas pueden hacer que centren su atención en las preocupaciones individuales y preguntan cómo pueden beneficiarse, como el esquema de las organizaciones en la red global profesional.

Bdigital.ula.ve

Todo esto sucede a través de la actividad interpretativa individual y colectiva, es decir, la conducta es motivada por intereses individuales o colectivos y tiene sentido si se vuelve significativa para los sujetos, porque

> Los esquemas normalmente no predisponen a los individuos a determinados cursos de acción. Sin embargo, los guía y da sentido a la conducta, lo que sugiere consecuencias de ciertas acciones, por lo que los eventos son significativos en cuanto a lo que los participantes buscan y tratan de evitar, y que las personas puedan establecer metas y practicar conductas para alcanzarlos. (Bartunek et al., p. 485)

C.C.Reconocimiento

Bartunek (1984), Ranson, Hinings, y Greenwood (1980) proponen que uno de los factores que más afecta a la estructura de una organización profesional, por ejemplo la contable, son los esquemas interpretativos que expresan los significados, y representan los valores de la organización (los fines deseados y preferencias y los intereses), "habrá un cambio en la estructuración de la organización si los miembros revisan las provincias de significado, sus esquemas interpretativos." Bartunek (1984, p.356).

En este sentido, Laughlin (1991, p.211), expone que los esquemas interpretativos comprenden los elementos intangibles de las organizaciones, son "el conjunto subyacente de valores, las normas, la misión de la organización, creencias y significados compartidos por los miembros de la organización", es ese pegamento de ideas que hace que una organización funcione como lo hace.

BdigitalLula.ve

Para Laughlin (1991,2013) los cambios significativos y donde se desafía el *statu quo* de la organización se despliega desde los esquemas interpretativos, puesto que, allí es donde los miembros de la organización modifican su esquema, por ejemplo en el interés público, el reto es modificar las estructuras cognitivas normativas para que haya un nuevo marco de comprensión en los profesionales que creen que el interés público es actuar en términos del cumplimiento de los principios de la red global profesional.

Arquetipos en la contabilidad

El concepto de arquetipo y para el propósito de la tesis, encaja con la propuesta de Greenwood y Hinings (1988; 1993; 1996), con Brock (2006); Brock, Powell y Hinings (2007). Cuyos aportes están en la vía del estudio de

C.C.Reconocimiento

los arquetipos de las organizaciones profesionales como la medicina, el derecho y la contabilidad. Debe aclararse que Greenwood y Hinings (1988), solo se centran en el arquetipo de diseño, sin embargo, para el propósito de la tesis resulta adecuado puesto que proporcionan las categorías de análisis que se pueden utilizar en los esquemas interpretativos de las organizaciones internacionales de la profesional contable.

La idea de los arquetipos parte del estudio de los cambios en las organizaciones, los autores destacan la importancia de la clasificación entre diferentes tipos de organización (arquetipos) para el estudio de los procesos de cambio y estabilidad organizacional, en el caso de estudio, el arquetipo es el diseño general de la organización que contiene la descripción de los procesos y la estructura, la estrategia y el esquema interpretativo, de tal manera que "el punto de partida para la identificación y clasificación de los arquetipos es la identificación del esquema interpretativo y de cómo se relaciona con los atributos y procesos estructurales " (Greenwod y Hinings, 1988, p 299).

Bdigital.ula.ve

Greenwood y Hinings (1993), expresan que el patrón de un diseño organizacional es una función de un esquema interpretativo subyacente, o un conjunto de creencias y valores, que se materializa en las estructuras y los sistemas de la organización, en la que debe existir "coherencia arquetípica que proviene de la relación consistente entre un esquema interpretativo y las estructuras y los sistemas de una organización". (p. 1056), de esta manera los esquemas del arquetipo se pueden expresar en términos de la cultura, "el término cultura se utiliza a menudo para cubrir tanto los valores y creencias expresadas por medio de estructuras y sistemas y el grado en que los actores

C.C.Reconocimiento

aceptan y se comportan de acuerdo con esos valores y creencias". (Greenwood et al., p. 1057).

Arquetipos en las asociaciones profesionales contables*:* Brock, Powell y Hinings (2007), identifican tres arquetipos en las empresas de servicios profesionales contables; Asociación profesional (*The Professional Partnership*), La red global profesional (*The Global Professional Network- GPN*) y la estrella (The *Star*), cuya síntesis se presenta en la tabla 8.

Tabla 8
Algunos aspectos de los tres arquetipos de las empresas de servicios profesionales

	Asociación profesional / enfoque tradicional	La estrella	Red Global profesional
Proceso y estructura	Control de pares Estructura plana Tamaño pequeño Personal de Apoyo moderado y pequeña tecno-estructura Alta descentralización	Control de pares Estructura informal Tamaño pequeño y/o mediano Personal de Apoyo moderado y moderada tecno-estructura	Mecanismos de diferenciación e integración fuertes Diferenciación espacial Estructura formal Personal de apoyo grande y gran tecno-estructura
Estrategia	General Trabajo Rutinario Accesibilidad Confiabilidad Local	Nicho Diferenciación Élite Local o regional	Multidisciplinaria Apalancamiento Coherencia de la marca Internacional
Esquema interpretativo	Colegialidad, Enfoque en el cliente Referidos	Excelencia en la especialidad profesional Independencia Altas recompensas	Corporativo Ganar Dinero Dominio del mercado
Ejemplos	Abogados de familia y Contadores	Kohlberg, Kravis & Roberts; Wachtell, Lipton, Rosen & Katz	Baker & McKenzie, Boston consulting, Group, KPMG, Landwell

Fuente: Brock, Powell y Hinings (2007, p.235)

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

La tabla presenta los aspectos más importantes de los arquetipos que encontraron los autores en sus investigaciones; cada uno de ellos posee características distintivas, pero, es importante anotar que los cambios no se dan en forma lineal, ni se dan en un continuo debe anotarse que pueden existir varios arquetipos en una organización. En el arquetipo de la asociación profesional, se identifica el servicio personal, la familiaridad, la poca jerarquía, la orientación al cliente, la colegialidad, las referencias entre colegas y la calidad y eficiencia en el servicio, cabe anotar que, son empresas pequeñas y se desempaña en un área local y/o nacional.

Mintzberg (1979) destaca que un arquetipo tradicional de la organización profesional, contempla características como: la toma de decisiones colegial, el cambio lento, la estrategia formulada de forma consensuada, pocos y bajos grados de diferenciación vertical y horizontal, lo que refleja, respectivamente, la cultura profesional de la colegialidad y la naturaleza generalista de los profesionales. La coordinación y el control se producen por medio de la estandarización de las habilidades y una fuerte cultura de clan de profesionalismo en lugar de los sistemas de supervisión formalizados.

Bdigital.ula.ve

Con la globalización y las nuevas estrategias del mercado financiero, el arquetipo persiste esencialmente sin cambio, a excepción de algunas empresas cuyo enfoque deriva hacia los negocios, como alianzas entre empresas y la retención de clientes, presentándose alguna distancia del enfoque tradicional como la asociación en general, la centralidad de la contabilidad en la función de auditoría, para incluir, la consultoría y asociación con otros profesionales como los abogados y los especialistas en

C.C.Reconocimiento

gestión humana. (Brocks et al, 2007, Greenwood et al, 1993,1996), es decir hacen un tránsito hacia un arquetipo de gestión más corporativo, sin embargo, advierte Brocks (2007, p. 234) las presiones ambientales han tenido "efectos limitados sobre la asociación profesional […] variaciones contemporáneas sobre la organización profesional incluyen redes locales o nacionales, y un uso mayor de otros profesionales, redes o acuerdos de franquicias de bufetes de abogados o asesores fiscales más pequeños"

Las empresas de servicios profesionales en el arquetipo de la red global, expresan (Brock et al. 2007; Cooper, Hinings, Greenwood y Brown 1996) que se caracterizan porque incorporan estructuras emergentes en el campo de las organizaciones profesionales, como el uso de estructuras de red, la gestión empresarial, el transnacionalismo, mayor complejidad y diferenciación interna, haciendo hincapié en la generación de riqueza y el dominio del mercado. Así mismo posee otras características diferenciadoras como: el aumento de dependencia de las redes formales, sistemas de recompensa más individualizado, aumento del gobierno corporativo, el gerencialismo y la visión de la empresa profesional como un negocios, y el aumento del alcance global.

Bdigital.ula.ve

Ejemplos contemporáneos de empresas de servicios profesionales con cobertura global son las firmas globales de contabilidad, auditoría, y consultoría, este arquetipo también marca la separación entre la regulación del Estado y las firmas transnacionales; en este sentido, Suddaby, Cooper y Greenwood (2007) expresan

> Nuestra propuesta central es que el trato regulatorio histórico entre las asociaciones profesionales y los estados-nación está

C.C.Reconocimiento

> siendo reemplazada por un nuevo pacto entre los profesionales de los conglomerado de las empresas de y las organizaciones comerciales transnacionales. Observamos además cambios en la lógica de regulación de este nuevo compacto, de una basada en los principios normativos de elitismo profesional a una basada en principios neoliberales de la economía de mercado (Puxty, Willmott, Cooper y Lowe, 1987), que afecta drásticamente la producción, el consumo y el control de la experiencia profesional. (p.334).

Es decir, la estrecha relación entre las profesiones y las autoridades estatales crea una interdependencia entre el Estado y las profesiones, por lo tanto, la regulación del Estado hacia las profesiones se realiza por medio de "un control residual sobre las profesiones, pero, en la práctica, concede una gran autonomía" (Suddaby et al., 2007, p.336).

Esta autonomía le confiere una potencial ventaja para que se autorregule en los temas pertinentes de la educación, la ética, estándares de información, desarrollo de la práctica entre otros, en la que se fomenta el mito de la separación de la práctica profesional del interés comercial, sin embargo, en la práctica, a las asociaciones profesionales se les crítica por su falta de fuerza a la hora de disciplinar a sus miembros, "la sanción final, la expulsión de la profesión, se utiliza muy poco, creando la impresión de que las profesiones están más interesadas en el instinto de conservación que en la protección del interés público"(Suddaby et al., 2007, p.337).

Bajo los aspectos tratados, se puede evidenciar que, en el arquetipo profesional se presenta la relación Estado y profesión de una manera clara, en el arquetipo de los organismos globales, se evidencia que las empresas de servicios profesionales han profesado su autonomía, no para salvaguardar el interés público sino sus propios intereses.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Como puede notarse el esquema de interpretación está dirigido al mercado, a la posición global y al dinero, bajo estas premisas, difícilmente se podrá asumir la responsabilidad que le compete a la profesión, y a cada uno de los profesionales en el interés público. Suddaby et al., (2007, p.354) manifiestan que las "lógicas profesionales, constituidas por las nociones de interés público y la supresión de las relaciones de mercado, son sustituidas por lógicas económicas o de mercado".

Acerca de las empresas globales profesionales, Hinings, Greenwood, y Cooper (1999) se refieren al cuestionamiento serio en la década de 1990 de la utilidad y la validez de las funciones de auditoría prestada por grandes empresas de contabilidad, presentándose los grandes colapsos corporativos y fraudes que estas auditorías no pudieron predecir. Las acusaciones de conexión de Anderson y Enron a varios escándalos han sido muy publicitadas, lo que lleva a su vez a la desaparición de esa empresa de servicios profesionales, viéndose afectada la contabilidad para el interés público.

Bdigital.ula.ve

Un interés público que responde al esquema interpretativo de las empresas de economía global, cuyos intereses giran al dominio del mercado y al crecimiento corporativo y a la riqueza individual, coadyuvando a las empresas transnacionales empresariales con la utilización e interpretación de las normas y prácticas contables de acuerdo a sus propios beneficios.

El arquetipo profesional la estrella, expresan Brock, et al., (2007) tiene como fortaleza en su esquema interpretativo la fijación de altos estándares de calidad profesional y un compromiso con la excelencia individual, así mismo los directores valoran su independencia y tratan de evitar las fusiones o la

C.C.Reconocimiento

diversificación a gran escala, de esta manera su legitimidad está en la tradición del profesionalismo y servicio de alta calidad dentro de cada área de especialidad profesional ganando reputación entre los clientes y adeptos entre los profesionales.

Se destaca en este arquetipo el trabajo en equipo y el bienestar de la organización en general, al contrario de las empresas de servicios globales que se centran en el éxito individual y no en el de la organización, una de las áreas donde se destaca este arquetipo es en la contabilidad forense, y es más utilizado este esquema en la medicina y el derecho.

Desde los argumentos presentados en los arquetipos, la revisión de literatura y en avances de las entrevistas a los participantes, se puede inferir que el interés público en el arquetipo de asociación profesional y en el arquetipo estrella, el interés público hace parte del esquema de interpretación desde el punto de vista de las creencias y valores del *bien común* entendido para los clientes, la organización y con el cumplimiento de la ética profesional. Para el arquetipo de las empresas profesionales globales, el interés público se tipifica en los intereses personales –individuales propios y de los clientes del mercado de capitales.

Bdigital.ula.ve

Como puede notarse, en las organizaciones empresariales, o profesionales, pueden coexistir diferentes arquetipos, lo que hace la diferencia es el esquema de interpretación cognitivo de los directores, y las personas que dirigen y pueden cohabitar los esquemas de la organización con los de las personas, logrando un equilibrio sano para la organización y sus miembros.

C.C.Reconocimiento

La siguiente tabla, refleja relación de los esquemas contenidos en los arquetipos y el interés público en contabilidad, para los fines de la interpretación y de acuerdo a la literatura revisada, la investigadora realizó una delimitación temporal, que permite visualizar que hasta los años 60, la noción del interés público en la contabilidad era un asunto de gran consideración e importancia, a partir de los años 60 y con la globalización económica, el crecimiento exponencial de los capitales y mercados financieros, la contabilidad y las empresas de servicios profesionales incursionan en un mundo, que tal parece, que los aleja de la práctica del interés público y los sumerge en la ideología de mercado financiero y el crecimiento global, los escándalos de las última década dan cuenta de ello.

Tabla 9

Relación de los esquemas contenidos en los arquetipos y el interés público en contabilidad

Bdigital.ula.ve

	Asociación profesional antes de los años 60	La estrella Entre los años 60-70	Red Global profesional Después de los años 70
Interés público / vs arquetipo y esquema interpretativo	Valores y creencias centrados en la responsabilidad y ética profesional para la empresa, la profesión y el cliente.	Valores y creencias centrados en la responsabilidad y ética profesional para la empresa, la profesión y el cliente.	Valores y creencias centrados en los intereses individuales, el cliente y el mercado de capitales global.

Fuente: Elaboración propia

Para Laughlin (1991) el esquema interpretativo en cualquier punto en el tiempo contendrá el conjunto subyacente de valores y creencias que da coherencia a los procesos de dirección del arquetipo de diseño y en última instancia a la naturaleza y el funcionamiento de los elementos tangibles a nivel del sub-sistema. El supuesto subyacente es que en un estado ideal, los

C.C.Reconocimiento

esquemas interpretativos guiarán el arquetipo de diseño, que a su vez dará lugar a una configuración particular de los subsistemas.

Laughlin (1991), expone que puede existir un equilibrio entre estos elementos en cualquier punto del tiempo, hasta el momento que se produzca una perturbación que desestabilice la organización y, es en estas circunstancias que se producen los cambios en los tres elementos o en algunos de ellos.

Ahora bien, si entendemos el arquetipo de diseño como la mediación entre el esquema interpretativo (nivel más intangible) y los subsistemas (nivel tangible), se debe comprender que es el arquetipo de diseño, el que guía al subsistema para que pueda darse y expresarse el punto de vista del esquema interpretativo, es decir, el sistema de gestión y estructura sirve para poner en práctica las creencias y valores que se encuentran en los esquemas interpretativos.

Bdigital.ula.ve

Laughlin (1991) describe los arquetipos de diseño como "la variable que interviene entre los valores de nivel superior y los subsistemas tangibles y tienen la intención de guiar el diseño de este último para expresar el punto de vista de la primera" (p.211). El arquetipo de diseño hace relación a la composición de estructuras y sistemas dada la coherencia y la orientación del conjunto subyacente del esquema interpretativo y el sub-sistema. Respecto del sub-sistema Laughlin (1991, p.211) sugiere "que estos son elementos sobre los cuales el acuerdo intersubjetivo es posible (por ejemplo, los fenómenos que llamamos edificios, personas, máquinas, finanzas, los comportamientos y la naturaleza de estos elementos)".

C.C.Reconocimiento

Laughlin y Broadbent (2013), expresan que los arquetipos de diseño deben guiar los sub-sistemas para operar de acuerdo con los esquemas interpretativos, el argumento que presentan es que consideran a la contabilidad como una parte central y fundamental de los mecanismos de dirección. En el caso de la investigación es el interés público en la contabilidad la categoría de análisis en los esquemas interpretativos de los autores, investigados y de IFAC.

Por otra parte, en el contexto de la investigación el rango de instituciones internacionales y profesionales como IFAC para este trabajo hace parte del arquetipo de diseño, que contienen: procesos y estructura, la estrategia y su propio esquema interpretativo (Misión declarada), que deben guiar al subsistema, que está compuesto por la regulación emitida por estos organismos, ya que son tangibles en el sentido de que las disposiciones normativas y las declaraciones de estos organismos pueden ser examinadas en la perspectiva del interés público.

Bdigital.ula.ve

Los subsistemas son los aspectos más tangibles como como las personas, las máquinas, las finanzas, los sistemas de información (financiero, contable, gestión, recurso humano, ambiental, social), los resultados de la rendición de cuentas (los proceso de rendición de cuentas serán parte del arquetipo de diseño), tecnología entre otros; Laughlin (1991) sugiere que estos son elementos sobre los cuales es posible el acuerdo intersubjetivo.

La preocupación central de Bartunek (1984,1987); Greenwood y Hinings (1988, 1993,1996), son los cambios que se producen en los esquemas y/o arquetipos, pero, es la descripción de los cambio y los modelos de cambio de Laughlin (1991) las que se pueden utilizar en otros trabajos. Esto es

C.C.Reconocimiento

importante en la medida que permite identificar de un lado los arquetipos existentes en las organizaciones, los esquemas de interpretación, los subsistemas de las organizaciones objeto de estudio, así como, también los modelos de los cambios, los que se relacionaran en la perspectiva del interés público.

Hay que aclarar que los modelos del cambio que se enuncian a continuación no son un *continuum* en las organizaciones, y cada organización dependiendo de la forma como asuma los cambios, responderá con modificaciones en tres elementos o algunos de ellos.

Laughlin (1991) expone que los cambios que se pueden producir son de dos tipos; pueden ser de primer orden Morfostáticos que pueden ser caracterizados como aquellos que pueden dar una apariencia diferente a las cosas (refutación/ reorientación), y de segundo orden Morfogenéticos (Colonización/ evolución), que penetran el código genético de la organización y pueden producir cambios en los tres componentes (subsistemas, arquetipos y esquemas interpretativos). Este sería el cambio deseado en la perspectiva del interés público, puesto que al modificar los sistemas cognitivos de interpretación de los profesionales contables de lo que es y significa el interés público, se podrá lograr una modificación en los arquetipos y subsistemas.

La refutación se produce cuando el cambio producto de la perturbación no afecta realmente el corazón de la organización ni al esquema interpretativo, esto se da cuando las personas se resisten y tienden a las condiciones preexistentes. Estas condiciones en la contabilidad se presentan cuando los organismos internacionales profesionales IFAC-IASB emiten el

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

borrador de una norma o posición política y la ponen a consideración del público para que envíe sus comentarios y no hay una repuesta del público.

Cuando la perturbación es abordada por medio del arquetipo de diseño en los cuales se generan cambios, pero después el arquetipo vuelve a su situación original es una reorientación al cambio; generalmente se da cuando las personas lo asumen como parte de trabajo diario, pero no lo interiorizan, es decir, no asumen un compromiso con la organización y se tipifica una falsa conciencia, es decir, son cambios que no son bien recibidos.

En la contabilidad se da cuando se modifican algunas normas internas de la práctica contable, los reglamentos internos de conducta que son percibidos como una amenaza a las actividades de la organización, a la ética y los valores. Se interioriza de manera que no afecte el trabajo de la organización y su esquema interpretativo, sino que terminan jugando en paralelo con las actividades diarias de la organización. (Laughlin y Broadbent, 2013).

Bdigital.ula.ve

Otra forma que se presenta en la reorientación y, que Laughlin (1991,2013) la denomina gestión de límites, se produce en el límite entre la organización y el entorno de la nueva regulación (por ejemplo, estándares de información financiera, nuevos códigos de ética). Es una forma cautelosa de aceptar la perturbación en la que el grupo de trabajo actúa como mediador entre la perturbación generada por el entorno externo y la organización. (Laughlin y Broadbent, 2013).

Los cambios de segundo orden influyen en los esquemas interpretativos que puede darse en la forma de colonización, que se origina cuando los cambios son obligatorios o impuestos, (por ejemplo, adopción de

C.C.Reconocimiento

estándares de información financiera, códigos de ética, nuevas regulaciones ambientales, de presentación de informes), aspectos que son las más comunes en la contabilidad.

Por otro lado cuando el cambio es libre se puede dar la evolución que implica una decisión deliberada por parte de todos los involucrados en un proceso discursivo libre y abierto hasta lograr el consenso, es decir, la evolución una elección de la organización y de todos sus participantes, pero, esto no garantiza que se produzcan ajustes significativos dentro de los esquemas interpretativos.

Ahora bien, la delimitación teórica entre los esquemas, arquetipos y subsistemas es necesaria para demarcar los aspectos centrales de cada uno de ellos, pero, cuando se trata de la complejidad de las organizaciones en el mundo social, en el que intervienen aspectos económicos, financieros, sociales, ambientales, y los sujetos con expectativas morales y ética; las fronteras entre unos y otros no son definitivas, se pueden considerar como categorías amorfas cuyo comportamiento depende del contexto especifico y de las características de la organización estudiada .

Bdigital.ula.ve

Un acercamiento conceptual al interés público en la contabilidad

El interés público es muy importante para la profesión contable en el mundo, esta sección proporciona una visión general de las diversas interpretaciones, en las que se identifican posturas y conceptos acerca del interés público en la contabilidad, y a quién o a quienes puede beneficiar en un momento dado.

C.C.Reconocimiento

Para realizar este acercamiento se utilizarán los aspectos centrales de las teorías del interés público que se identifican en la regulación económica, y los aportes sobre los enfoques del interés público de Richard Baker (2014l), así como, aportes de los autores que se enuncian a continuación, pero siempre complementándolos y agregando nuevas perspectivas.

¿Qué es el interés público en la contabilidad?

La noción de interés público en contabilidad es abstracta, hace relación a la sociedad en su conjunto, y a todos los miembros juntos y no a cada uno de ellos, en forma particular, (Tudor, 2013), generalmente, se le asocia al desempeño de los profesionales contables. Algunos estudios sociológicos de la profesión contable manifiestan los atributos de las profesiones "una doctrina, una autoridad, un sistema interno de disciplina, un código de ética y cultura" (Tudor, 2013 p. 932), y entre ellos también se ha identificado a la profesión al servicio del interés público como parte de un contrato social, por ello "la fundación y continuación de una profesión recae en el desempeño de los servicios, no por su propio bien sin no por el bienestar público" (Dellaportas y Davenport, 2008, p.1081), es decir, las profesiones son creadas con la visión de satisfacer las necesidades de la sociedad en su conjunto y no para un grupo en particular, ni para satisfacer las necesidades individuales.

Tudor (2013) manifiesta que los servicios ofrecidos por la profesión contable son bienes públicos, puesto que son indispensables para la sociedad en su conjunto y para mantener el funcionamiento de la economía de las

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

naciones, en esta misma línea de comprensión de la importancia de la contabilidad en la sociedad Abbott 1988 expone que

> La jurisdicción de dinero requiere el tipo de atención a largo recibida por la salud. Tal vez los sociólogos e historiadores, como individuos biológicos, se preocupan más con las profesiones de la vida y la muerte que con la profesión de pérdidas y ganancias, pero sin duda la contabilidad de hoy es mucho más socialmente importante que la medicina (p. 325).

De una u otra manera, los profesionales se comprometen a realizar su trabajo con la intención de salvaguardar el interés público (Bivins, 1993; Canning and O' Dwyer, 2001; IFAC, 2014; IASB, 2015), en este sentido Frankel (1989, p 110) manifiesta que "el corazón de una profesión es un compromiso, en primer lugar, al servicio del interés público". Sin embargo, a menudo los profesionales actúan en su propio interés y en el interés propio de la profesión (Bedard, 2001; Canning and O' Dwyer, 2001; Frankel, 1989; Baker, 2009,2014).

Bdigital.ula.ve

Expresan Dellaportas y Davenport (2008) que la profesión contable se basa en los supuestos de confianza, puesto que el colapso de Andersen en 2002 marco una época en que se lesiona a la profesión contable, sin embargo, "el mayor enemigo de Andersen no fueron los tribunales, el público ha perdido la confianza en una empresa que había construido su reputación sobre la integridad" (p.1081).

Década que de una u otra manera marco un movimiento en los organismos internacionales de contabilidad y de la profesión contable, en la que se proponen reformas de los códigos de ética, procedimientos de auditoria para entidades públicas y privadas, creación de nuevos comités,

C.C.Reconocimiento

tarea que ha venido realizando IFAC desde 2006 a 2014, que emite el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, y en los años 2015 y 2016, ha realizado consultas y emitido posiciones políticas relacionadas con el interés público.

Las medidas tomadas tienen que ver, por un lado, los contadores en el ejercicio de su profesión tienen la dualidad del interés público y la del interés privado. El interés privado se tipifica desde los clientes puesto que estos son los que pagan sus servicios, por otra lado, la problemática se presenta en sí el esquema de interpretación del contador está en la línea del crecimiento económico propio, por esta vía su esquema estará en contradicción con las sociedad y el Estado que esperan que la información proporcionada sirva para los propósitos macroeconómicos, y esto ya es una cuestión de interés público.

Bdigital.ula.ve

Es decir el conflicto entre los intereses públicos y privados no es un asunto de menor importancia, en este sentido Baker (2009) señala la existencia de la ambigüedad acerca de cómo la profesión contable sirve al interés público dados sus propios intereses comerciales. De acuerdo con Lee (1995), históricamente la profesión contable se ha basado en el interés público como medio para proteger el interés económico de la profesión, dando un pretexto de responsabilidad que Lindblom y Rulan (1997) expresan en términos de los códigos de ética cuestionando si el concepto sirve como un "manto" para ganar la confianza del público, en lugar de servir como una guía moral para los profesionales y operan como una “medida en respuesta a las críticas de la época" (Dellaportas et al., p.1093).

C.C.Reconocimiento

En contabilidad el interés público tiene que ver con el bienestar colectivo de todos los usuarios y partes interesadas de la sociedad, en la que se espera que se protejan sus intereses económicos y sociales; no obstante la controversia en la comprensión del concepto se presenta en esquema de interpretación de los contables de lo que es y la forma como se comprende la contabilidad.

Si la comprensión de la contabilidad está alineada solamente a la práctica técnica, el esquema de interpretación inevitablemente lo llevará a aceptar que la contabilidad es un conjunto de técnicas y practicas utilizadas para satisfacer las necesidades de la información de los usuarios del mercado de capitales. Pero, si la visualiza en el contexto social en que opera, su esquema de interpretación lo llevará a entender y a explicar el impacto contable en el funcionamiento de las organizaciones sociales, teniendo en cuenta que los aspectos económicos y financieros son importantes, pero no son suficientes para una actuación acorde con las exigencias de la sociedad.

Bdigital.ula.ve

Sobre este aspecto Potter (2005), amplia la concepción de la contabilidad como mera practica técnica, incitando a "explorar a la contabilidad como un mecanismo de intervención en el funcionamiento de las organizaciones y las sociedades" (p. 267), que es la propuesta de Laughlin (1984 a 2013), ese modo de ver a la contabilidad en un contexto más amplio y no solamente en su dimensión económica.

Teorías del interés público en el contexto de la contabilidad

En contabilidad los enfoques generales para explicar la existencia de una regulación pueden tener aplicabilidad limitada a la contabilidad ya que

C.C.Reconocimiento

difiere sustancialmente de otros tipos de regulación (Shields, 2014). Es importante para este trabajo presentar la teoría del interés público, y la teoría de los grupos de interés, dado que, algunos de sus presupuestos se trasladan a la contabilidad y a los grupos de interés que en ella se encuentran, además permite observar los cambios que produce en las organizaciones.

La teoría del interés público

Sugiere que la regulación es un resultado del órgano regulador que actúa como un agente del interés público (Baldwin y Cave 1999; Shields ,2014). Es decir, los objetivos de esta teoría favorecen a la colectividad en su conjunto, y no a un grupo particular, sectores económicos o a los sujetos individualmente. En términos de la regulación contable, las prácticas estandarizadas han surgido y están reguladas por una combinación de los emisores privados, mercados financieros, reguladores y gobiernos. Shields (2014) reconoce que la teoría del interés público puede describir el surgimiento de la regulación. Sin embargo, se cuestiona cómo se forma la regulación y, en particular, la solidez de la suposición de que, en la teoría del interés público el regulador es incorruptible e infalible, y no sería susceptible a la presión.

Bdigital.ula.ve

En Contabilidad es difícil llegar a un consenso sobre lo que constituye el interés público en el establecimiento de normas. Por ejemplo: en la constitución original de la IASC, se afirmó que los miembros deben ser "guiados por la necesidad de actuar en el interés público y el interés general de la profesión contable en su conjunto "(Shields, 2014, p.29) Esto supone que no hay conflicto entre el interés público y el interés de la profesión contable.

C.C.Reconocimiento

Como organismos reguladores IFAC-IASB luchan por ganar la aceptación de las organizaciones profesionales de las normas emitidas.

Estos organismos de normalización se reorganizan permanentemente en un cuerpo incluyen todos los otros grupos de interés. Esto sugiere que la percepción pública de la regulación contable es que el interés público no equivale necesariamente a los intereses de la profesión contable, puesto que pueden existir otros grupos de presión en la regulación de los estándares contables IASB-IFAC. En este aspecto Ferrer (2002) aclara

> [L]as agencias reguladoras atraviesan largos procesos vitales y que, en algunas etapas de estos procesos, son fácilmente influenciables tanto por problemas que atañen a su propia información, como por la facilidad de sucumbir a los planteamientos de determinados grupos de interés que son los que de manera habitual se relacionan con la agencia reguladora. (p.5)

Bdigital.ula.ve

Gaffikin (2005) considera que esta teoría determina la concepción de interés público en una cuestión normativa, y que los defensores del enfoque funcionalista de la contabilidad abogan por esta postura sobre el argumento de que no hay ninguna base para identificar objetivamente el interés público, además cuestiona que este enfoque subestima los efectos de las influencias de poder económico y político sobre la regulación contable.

En este sentido Ferrer (2002, p.4) expone que los resultados de la regulación no siempre han sido exitosos dado que "la perspectiva del interés público no es difícil de atacar sobre la base de que los modelos de regulación han fracasado en determinadas ocasiones, al no alcanzar los resultados de interés público que proponían".

C.C.Reconocimiento

Ahora bien, al analizar los efectos de las influencias de los organismos reguladores, se evidencian que es una regulación impuesta por parte de estas organizaciones y que pueden ser producto de las presiones de los grupos de poder, presentándose el modelo de cambio en las organizaciones de colonización, que inicialmente puede modificar los subsistemas, y de acuerdo a los grupos creados al interior de las organizaciones (grupos de absorción) para impactar los arquetipos de las organizaciones.

La teoría de los grupos de interés

Más que una teoría es un enfoque de la teoría de interés público de la regulación económica, entendida como el producto de las relaciones entre los diferentes grupos y entre estos grupos y el Estado. (Gaffikin 2005).

Bdigital.ula.ve

Este enfoque considera a la regulación como el resultado de las fuerzas de la oferta y la demanda, regulación que conduce a transferencias de riqueza que motivan las luchas de poder entre los intereses, grupos que tratan de maximizar la riqueza de sus miembros (Shield, 2014), este enfoque de alguna manera explica el aumento de la regulación contable que puede dar lugar a transferencias de riqueza, por ejemplo: las revelaciones afectan el comercio especulativo de las acciones de una empresa (Famay Laffer 1971) y la riqueza de auditoría depende de los requisitos de información de sus clientes (Shield 2014).

Bowrey, Murphy, Smark, y Watts, (2007) argumentan que la profesión contable en Australia capturó a la Junta de Registro de Contadores Públicos con el fin de derogar la normativa contable. Como tal, estos grupos presionan sobre las normas de contabilidad, y pueden capturar los procesos por los que

C.C.Reconocimiento

se desarrollan, con el fin de promover su propia agenda (Shields, 2014). Es decir más que una negociación entre los diversos intereses de los grupos en el interés público, lo que puede presentarse son acuerdos institucionales para lograr sus propios beneficios.

En consecuencia se puede observar que el enfoque basado en la economía, el interés público implica una concentración en los intereses de los terceros de tal manera que, implícitamente la medida principal de servir al interés público es el grado de fiabilidad de los estados financieros auditados.

Con la teoría del interés público económica de la regulación y la teoría de los grupos de interés, los esquemas de interpretación están asociados a las creencias y valores de la concepción de la contabilidad a su aspecto técnico e instrumental, por este motivo las creencias y valores en el interés público puede estar girando alrededor del cumplimiento de los códigos de ética en el desarrollo de la presentación de información financiera.

Bdigital.ula.ve

Otros enfoques del interés público

De acuerdo con Baker (2014), en la contabilidad en una perspectiva alternativa a la económica, se pueden observar otros enfoques; psicológicos, sociológicos, teoría de la organización y no convencionales para la investigación en contabilidad. Los enfoques psicológicos contienen variables como actitudes, creencias, valores, opiniones y comportamientos que son inherentes a los sujetos. A partir de este enfoque se pueden examinar las variables contables y variables psicológicas con el fin de probar ciertas hipótesis del comportamiento humano en las organizaciones.

C.C.Reconocimiento

Con respecto a la contabilidad en el interés público, este enfoque examina las formas en que los sujetos pueden ser seleccionados o entrenados para actuar en el interés público, sin llegar a definir lo que puede ser el interés público. Esta es una problemática que se ha planteado puesto que se pueden modificar los esquemas de interpretación en los arquetipos de la organización, pero no en el significado cognitivo del sujeto, es decir, se puede modificar el arquetipo por una perturbación del medio ambiente en este caso valores culturales de la organización.

Los enfoques sociológicos con respecto al interés público, básicamente se soportan en las orientaciones de la ética profesional, y la contabilidad en el interés público oscila básicamente en las teorías estructural-funcionalistas.

Los enfoques de la teoría de la organización tienden a centrarse en los dilemas éticos que enfrentan los contadores, e investigan cómo las variables de la estructura organizacional ejercen influencia en los comportamientos para sus actuaciones en el interés público. Investigaciones que pueden decir que ocurre pero no proponen ninguna solución.

Bdigital.ula.ve

Los enfoques no convencionales se relacionan con las perspectivas críticas de la contabilidad, entre los autores que resaltan se encuentran Laughlin (1995), Laughliny Broadbent (1996, 2005), que revelan en sus investigaciones la compleja interacción entre los sistemas de contabilidad y los medios de dirección de la sociedad. La tesis central de este enfoque es que la contabilidad se puede utilizar de maneras contrarias el interés público, y que hay una imperiosa necesidad de ser conscientes de esta posibilidad.

La evolución del enfoque en la contabilidad para el interés público se puede identificar en los estudios sobre la responsabilidad social corporativa

C.C.Reconocimiento

(Adams, 2002; Larrinaga, Carrasco, Gonzalez, Ruiz, y Sadubete, 2001; O`Dwyer, 2002, entre otros). Contabilidad y desarrollo sostenible (Adams ,2002; Gray y Milne 2004, Gray and Gray 2011; Larrinaga et al. 2001). En general los investigadores recomiendan "que los investigadores deberían centrase en efectuar el cambio en las organizaciones en lugar de limitarse a describir y criticar los problemas" (Baker, 2014, p. 154).

Esquemas interpretativos en el contexto de la Federación internacional de contadores públicos (IFAC) como delimitación y alcance de la investigación

La finalidad de este aparte del capítulo III es construir el esquema de interpretación de la organización internacional de contadores públicos (IFAC), con la intención de contrastarlo más adelante en el proceso de la investigación. Debe recordarse que la federación internacional de contadores (IFAC), en ningún momento establece los valores como esquemas de interpretación, este es uno de los elementos categoriales utilizados por la investigadora, con respecto a la metodología que se utiliza en la tesis.

Bdigital.ula.ve

Como se mencionó, un esquema de interpretación es una representación cognitiva que determina nuestra experiencia en el mundo, opera como una representación mental y normativa del contador, que tienen un significado en la contabilidad y en la profesión contable. Es decir, es la forma como se identifican los valores y creencias de la contabilidad y del profesional contable.

Para cumplir este propósito, en el presente aparte del capítulo se analiza el subsistema de regulación internacional de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC, por sus siglas en inglés). Se elabora a partir del

C.C.Reconocimiento

análisis de contenido temático de los documentos disponibles en la página de la institución. El análisis se centra en la estructura organizativa general, en los organismos asesores independientes (IPSASB, IAASB, IESBA, IESB) que son los que actúan como paneles de expertos, en la declaración de la obligación de los miembros de la federación (SMOs) y, en las posiciones políticas emitidas en 2011 y 2012.

Federación Internacional de Contadores

Su estructura y organismos asesores

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) es la organización mundial para la profesión contable. Desde su creación en 1977 ha promulgado en su misión y, en los demás documentos expedidos por los comités asesores el compromiso de servir al interés público. Aspecto que resalta como preámbulo en cada una de las introducciones de los manuales de ética, auditoría, educación y, estándares para el sector público. Manifiesta su propósito al expresar

Bdigital.ula.ve

> Fortaleciendo de forma continuada la profesión contable en todo el mundo y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes estableciendo y promoviendo la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y tomando postura en el interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante. IFAC (2014, p.10)

Así, su intención es mejorar la práctica profesional contable en el mundo, fortaleza evidente en su composición con más de 175 miembros y

C.C.Reconocimiento

asociados en más de 130 países y jurisdicciones, representa casi 3 millones de contadores en la práctica pública, la educación, el servicio del gobierno, la industria y el comercio, auspiciando el desarrollo profesional en el área de los negocios con eficiencia y calidad[1].

De acuerdo con los aspectos encontrados en 2017 en la página www.ifac.org , se puede enmarcar en un modelo de negocio va dirigido al apoyo de: la sostenibilidad de las organizaciones, los mercados y las economías a través del desarrollo profesional contable.

Sus actividades clave de valor agregado son facilitar el establecimiento y adopción de estándares; colaboración con las organizaciones miembros, afiliados, otras organizaciones con intereses mutuos, convocar a los expertos, los que toman las decisiones, influir en el diálogo mundial sobre la política pública, servir de intermediario entre los oficiales de relaciones públicas, la comunidad de donantes, las empresas y los reguladores internacionales. Entre sus productos principales están los estándares emitidos, las posiciones políticas y los documentos de consulta.

Bdigital.ula.ve

De acuerdo con IFAC (2017, página web), sus esfuerzos van dirigidos a la consecución de beneficios sociales que declara expresamente como:

a) La confianza en el sistema financiero global y, la integridad y la eficiencia de los mercados
b) Mejorar la administración los recursos sociales, económicos y ambientales
c) Economías fuertes y estabilidad financiera
d) Menor costo del capital
e) Corrupción reducida
f) Reducir la pobreza
g) Gobiernos responsables y eficaces

[1] Las estadísticas se encuentran en su página web (IFAC, 2017). http://www.ifac.org

C.C.Reconocimiento

h) Confianza pública en la profesión contable.

Para desarrollar sus actividades de valor agregado, como organismo de influencia significativa, sus altos niveles de equipo están conformados y representados por los siguientes miembros en los consejos, que incluye:

- Fondo Monetario Internacional (FMI);
- Organización de las Naciones Unidas (ONU);
- Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO);
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE);
- Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB);
- Banco Mundial (BM);
- Junta de Supervisión del Interés Público (PIOB);
- Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB);
- Junta Internacional de Estándares Éticos para Contadores (IESBA); Consejo Internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público (IPSASB);
- Consejo Internacional de Normas de Educación Contable (IAESB), y

Consejeros de las firmas de auditoría y contabilidad, entre otros.

Como puede notarse, con estos miembros se espera una gran influencia en todos los aspectos de la profesión en el mundo.

Ahora bien, su estructura organizacional está compuesta por: El consejo (*counsil*), La junta (*Board*) que depende directamente del consejo, subcomités asesores, auditoría, gobernabilidad, planificación y finanzas, política pública y regulación (*Audit Committee, Governance Committee, Planning and Finance Committee). (*IFAC 2017, página web)

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

También cuenta con consejos independientes que se encargan de emitir estándares internacionales de ética, educación, sector público, auditoria y aseguramiento, como la Junta internacional de estándares de aseguramiento y auditoria (*International Auditing and Assurance Standards Board IAASB),* Junta internacional de estándares de educación (*Accounting Education Standards Board*-IAESB), Junta internacional de estándares de ética para contadores *(International Ethics Standards Board for Accountants IESBA),* la junta de estándares internacionales para el sector público (*International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB*), y la declaraciones de obligaciones de membresía (*Statements of Membership Obligations SMOs*).

Los IAASB, IAESB, IESBA, IPSASB se denominan en conjunto como Comités de Actividades de Interés Público. Los IAASB, IAESB, IESBA e IPSASB están sujetos a la supervisión del Consejo Internacional de Supervisión del Interés Público (PIOB), que surge en 2005 como producto la debacle financiera que se presentaba y en detrimento del interés público, es un organismo de vigilancia, supervisión y control de los consejos asesores independientes.

Bdigital.ula.ve

A manera de síntesis la tabla 10 refleja los objetivos de los consejos y las principales actividades de IFAC en el interés público, nótese que la intención es sana y muy valiosa para la contabilidad, pero mientras los asuntos financieros sigan siendo el centro, su trabajo se quedará en unas muy buenas intenciones. En forma constructiva se puede decir que si todos los lineamientos se cumplen en los aspectos financieros, tal vez, en esa línea de trabajo haya un resultado favorable.

C.C.Reconocimiento

Tabla 10
Objetivos de los consejos IESBA-IAASB-IAESB-IPSASB en relación con el interés púbico y, las principales actividades e IFAC

Organismo	Objetivo
IESBA.	"El objetivo del consejo de estándares internacionales de ética para contadores *Es servir al interés público* mediante el establecimiento de estándares de alta calidad ética de los contadores profesionales y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales de ética, mejorando así la claridad y la coherencia de los servicios prestados por los contadores profesionales en todo el mundo y el fortalecimiento de la confianza del público en la profesión contable mundial".
IAASB	"El objetivo consejo internacional de estándares de auditoria y aseguramiento *Es servir el interés público* con la definición de normas de auditoría, aseguramiento y demás normas relacionadas de alta calidad y facilitar la convergencia de normas nacionales e internacionales de auditoría y aseguramiento, mejorando así la calidad y consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza del público en la profesión de auditoría y aseguramiento global".
IAESB.	"El objetivo del Consejo de estándares internacionales de formación en contaduría *Es servir al interés público* mediante el establecimiento de estándares en el ámbito de la enseñanza de la contabilidad profesional que prescribe competencias profesionales y habilidades técnicas, valores, ética y actitud. además: a)El desarrollo de una serie de IES y otros pronunciamientos que reflejen la buena práctica en formación y desarrollo de contadores profesionales a nivel de

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

	pre y post -calificación; b)El desarrollo de estándares de referencia; c) El fomento del debate internacional acerca de temas emergentes relacionados con la formación y el desarrollo de los *contadores profesionales*."
IPSASB	"El objetivo del consejo de estándares internacionales de contabilidad para el sector público *Es servir al interés público* desarrollando normas sobre información financiera de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y uniformidad de la información financiera en todo el mundo"
	"a) Desarrollando, promoviendo y manteniendo normas profesionales en todo el mundo, y un Código de Ética de alta calidad constante; b) Fomentando activamente la convergencia de las normas profesionales, especialmente las normas de auditoría, aseguramiento, ética, educación e *informes financieros*; c) Buscando mejoras continuas en *la calidad de la administración financiera* y de auditoría; y d) Promoviendo el cumplimiento de las obligaciones de la membresía".

Fuente: elaboración propia a partir de www.ifac.org - consulta marzo de 2017

La figura 6 muestra esta jerarquía,

C.C.Reconocimiento

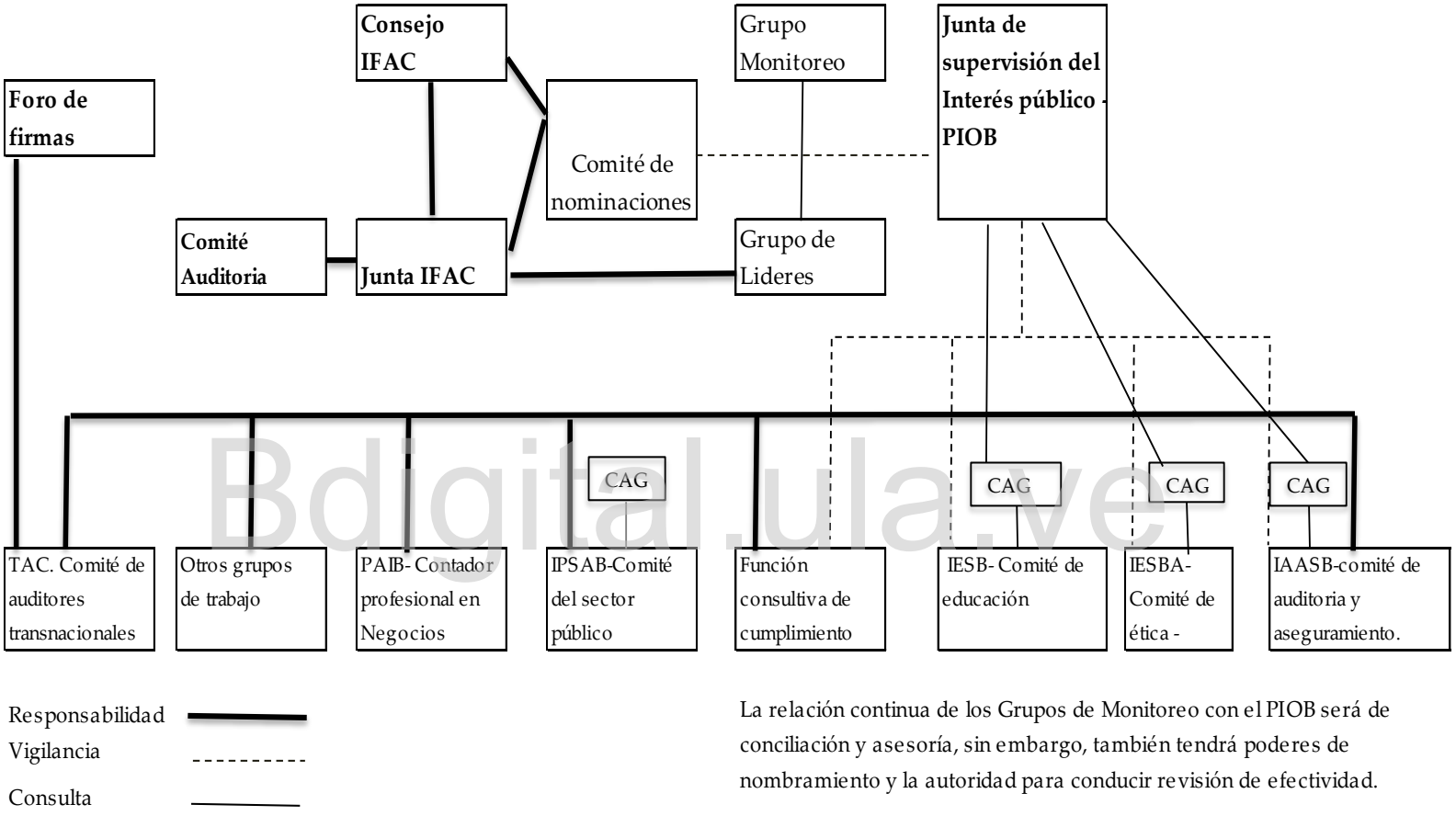


Figura 6. Estructura organizacional IFAC. Fuente: Tomado de IFAC (2011 elaboración a partir de www.ifac.org.2016. nota: la sigla CAG hace referencia a los grupos asesores consultivos de IPSAB, IESB, IESBA, IAASB.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

El programa de cumplimiento de los miembros

Los organismos asesores, de vigilancia y control trabajan bajo las directrices IFAC en pro del interés público, es así como, la declaración de cumplimiento de los miembros que hacen parte de la institución se realiza por medio del programa que mide el grado de desempeño de las obligaciones[2]. IFAC (2016) declara en su página web "que requiere que los miembros de la IFAC y asociados demuestren cómo han aplicado sus mejores esfuerzos para implementar las normas emitidas por la IFAC y el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad", así

> Los organismos miembros tienen la obligación de establecer y aplicar medidas para cumplir con los requisitos establecidos en el SMO. El uso de la palabra "deberá" en las disposiciones específicas de los SMO impone un requisito en el cuerpo del miembro de cumplir con dichas disposiciones de conformidad con el marco de aplicabilidad como se indica en cada SMO. (IFAC, 2012, párrafo 7, p4).

Bdigital.ula.ve

El programa de cumplimiento consta de siete declaraciones en las que los miembros se comprometen a establecerlos en cada una de las jurisdicciones, aunque cada una de ellos opera bajo esquemas legales y de regulación de cada país, se espera un alto grado de cumplimiento, es decir, adopción de estos requerimientos.

La aplicación de estándares internacionales para la información financiera ha sido voluntaria, con el programa de cumplimiento de los miembros, adquiere un matiz obligatorio que de una u otra manera hará que

[2] Las obligaciones de los miembros están establecidas en las declaraciones de obligaciones de los miembros de la IFAC. Los (SMO) 1-7 fueron revisadas en noviembre de 2012.

C.C.Reconocimiento

los países y asociaciones involucradas estén en la obligación cumplirlas y hacerlas cumplir. Las siete obligaciones se presentan en la tabla siguiente en una interrelación con la idea de interés público que se teje en este organismo internacional.

Tabla 11
Síntesis de la declaración de cumplimiento de los miembros 1-7 en relación con el interés público

Declaración de cumplimiento	Requisitos SMOs	Consideraciones de interés público
SMO 1 Aseguramiento de la calidad	Los sistemas de control de calidad para sus miembros que realizan auditorías, revisión, aseguramiento y de servicios relacionados de los estados financieros.	El interés público esta adherido al sistema de control de calidad obligatorio para las empresas que realizan auditorías de los estados financieros.
SMO 2 Estándares Internacionales de Educación para Contadores Profesionales y otros pronunciamientos emitidos por el IAESB	Estándares internacionales y otros pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB),	Educación en consonancia con estándares de información financiera, ética y auditoría
SMO 3 Estándares Internacionales de auditoría y otros pronunciamientos emitidos por el IAASB	Estándares internacionales y otros pronunciamientos emitidos por la Auditoría Internacional y el Comité de Normas de (IAASB).	Auditorías y aseguramiento de los estados financieros.
SMO 4 Código de ética para contadores	El Código de Ética para Contadores Profesionales (Código de Ética IESBA)	Cumplimiento obligatorio del código y flexibilidad de acuerdo a normas locales
SMO 5 Estándares internacionales del sector público y otros pronunciamientos emitidos por el IPSASB	Estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) y otros pronunciamientos emitidos por la Junta Internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)	Información financiera en el ámbito público, código de ética

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

SMO 6 Investigación y disciplina	Instaura mecanismos que permitan la investigación y disciplina de aquellos profesionales que no pueden ejercer y mantener los estándares profesionales y obligaciones conexas de un organismo miembro de IFAC.	Obligación del cumplimiento de estándares de ética, auditoría con relación a la información financiera.
SMO 7 estándares Internacionales de Información Financiera (IFRS) y otros pronunciamientos emitidos por el IASB	Establece los requisitos con respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)	Adopción de estándares de información financiera, cumplimiento de estándares de auditoría, ética y educación.

Observaciones: la estructura de supervisión general está a cargo de la junta de supervisión del interés público (PIOB). El Programa sirve al interés público promoviendo la adopción y el apoyo a la implementación de estándares internacionales de contabilidad, auditoría, ética y educación del sector público y privado, así como el establecimiento de sistemas de revisión de la garantía de calidad relacionados y mecanismos de observancia para la preparación y presentación de estados financieros.

Bdigital.ula.ve

Las principales actividades del programa se centran en: • Mantener procesos sólidos de aplicación y cumplimiento; • Reunir e intercambiar conocimientos sobre la adopción de estándares, prácticas y cumplimiento internacionales de las SMO; • Mantenimiento de las SMO como referencia mundial para la profesión contable • Desarrollar metodología de evaluación, herramientas y guías para apoyar el programa.

Fuente: Elaboración propia a partir de Statements of Membership Obligations (SMOs) versión de nov de 2012. www.ifac.org

Las posiciones políticas

Los esfuerzos para promocionar el interés público son notables, en cada uno de sus comités y organismos de vigilancia y control, diligencias que a largo plazo podrán mejorar la perspectiva de la contabilidad financiera, no obstante no es suficiente, dado que la contabilidad va más allá de los aspectos financieros.

C.C.Reconocimiento

El subcomité de políticas públicas que es el encargado redactar y, poner en consideración del público y emitir con el auspicio de la Junta de IFAC las posiciones políticas y, el documento de consulta sobre la definición del profesional contable, pone a la opinión pública planteamientos que en el discurso retórico pretenden analizar y poner en discusión aspectos que tratan la función social de la contabilidad además de los aspectos financieros.

Los documentos denominados Posiciones Políticas se describen en la tabla 12, las posiciones emitidas son: La 1 de septiembre de 2011. Regulación de la profesión contable; la 2 de marzo de 2012. Un conjunto único de normas de auditoría: auditorías de entidades de tamaño pequeño y mediano; la 3 de septiembre de 2011. Establecimiento de estándares internacionales en el interés público; la 4 de marzo de 2012. Transparencia y rendición de cuentas en la gestión financiera del sector público: el uso de las normas internacionales de contabilidad para el sector público; la 5 de Junio de 2012. Una definición de interés público; la 6 de septiembre de 2012. Convergencia regulatoria global y la profesión contable; la 7 de diciembre de 2012. Gobierno de la entidad eficaz, gestión de riesgos y control interno; la 8 de octubre de 2012. Cómo mejorar los informes organizacionales; documento de consulta 2011. La definición de contador profesional.

Bdigital.ula.ve

Las preocupaciones compartidas por IFAC se sintetizan en las actuaciones del profesional, como puede notarse en las posiciones políticas: *Regulation of the Accountancy Profession*, *Policy Position Paper #1,* de septiembre *2011.* I*nternational Standard Setting in the Public Interest*, *Policy Position Paper #3* de Septiembre de 2011. *A Definition of the Public Interes*t, *Policy Position Paper*

C.C.Reconocimiento

#5 de Junio de 2012. *A Proposed Definition of Professional Accountant-* Agenda Paper 7-B de enero de 2011.

Para servir al interés público IFAC ha desarrollado una definición en la Posición Política 5 de junio de 2012, "IFAC define el interés público como los beneficios netos obtenidos por el rigor procesal y empleada en nombre de toda la sociedad en relación con cualquier acción, decisión o política."(IFAC, 2012, p. 1), sin embargo, en el proyecto de norma un marco de interés público para la profesión contable del año 2010 "IFAC considera que el "interés público" es el beneficio común que comparten todos los ciudadanos por los servicios prestados por la profesión contable" (IFAC, 2010, P. 4).

Se resalta que en el proyecto de norma se incluyen a todos los ciudadanos que reciben el beneficio, y no está claro cuáles son los beneficios netos obtenidos, en este sentido Williams (2014, p.163) aclara que "el marco de interés público propuesto parece más como una estrategia para legitimar lo que hace la profesión en lugar de un verdadero autoexamen y transformación de la profesión en una práctica que sirve al bienestar general", se debe considerar que contabilidad como practica social tiene una función social en el interés público, como tal su misión es con la sociedad y no solamente con los profesionales o los organismos internacionales de regulación contable.

Bdigital.ula.ve

El marco de interés público para los profesionales, contempla algunos aspectos importantes, relacionado con lo siguiente

a) Aclara que el público incluye el alcance más amplio posible de la sociedad, en términos de las organizaciones públicas y privadas, el beneficio para los individuos y grupos y para la sociedad con la generación de

C.C.Reconocimiento

estándares que buscan el desarrollo sostenible y la sostenibilidad de las empresas y las personas para su futuro.

b) Identifica los intereses del público como todas las cosas valoradas por los individuos y la sociedad, estos incluyen los derechos y prestaciones (incluidos los derechos de propiedad), el acceso al gobierno, las libertades económicas y el poder político. Intereses que no solamente están relacionados con los estados financieros, las finanzas, la auditoría, y el mercado de capitales.

c) Establece la importancia de la responsabilidad conjunta para el interés público de la comunidad reguladora y la profesión contable. Una apretada síntesis de las posiciones políticas se presenta en la siguiente tabla.

Bdigital.ula.ve

Tabla 12
Síntesis de las posiciones políticas de IFAC

Posiciones políticas	Descripción
P.P. 1 septiembre de 2011	**Regulación de la profesión contable**. Rendimiento de alta calidad de los contadores profesionales beneficia a la economía y la sociedad, contribuyendo a la asignación y gestión eficiente de los recursos tanto en el sector privado y público y al funcionamiento eficiente de los mercados financieros y de capitales, y a través de ambos para la producción de bienes y servicios
P. P. 2 marzo de 2012	**Un conjunto único de normas de auditoría: auditorías de entidades de tamaño pequeño y mediano.** Analiza las Consideraciones de Interés Público Relacionados con la Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), fijada por (IAASB), para las auditorías de estados financieros de Pequeñas y Medianas Empresas (PYME). Resalta Como La IFAC y el IAASB tienen en Cuenta las Necesidades, opiniones y las prácticas de contabilidad de las PYME.
P.P. 3 septiembre de 2011.	**Establecimiento de estándares internacionales en el interés público. D**escribe la racionalidad de los acuerdos para el Establecimiento de Normas Internacionales de Auditoría y aseguramiento, la Ética y la enseñanza de la contabilidad.

C.C.Reconocimiento

P.P. 4 Marzo de 2012.	**Transparencia y rendición de cuentas en la gestión financiera del sector público: el uso de las normas internacionales de contabilidad para el sector público.** Se pretende mejorar la transparencia de la Gestión Financiera del Sector Público y la rendición de cuentas y el manejo de las finanzas.
P.P.5 Junio de 2012	**Una definición de interés público.** La pretensión es avanzar en la comprensión del concepto de interés público.
P.P. 6 septiembre de 2012.	**Convergencia regulatoria global y la profesión contable.** Hace referencia a la convergencia regulatoria global como un elemento esencial de la globalización de los Mercados de Capitales y de Deuda. Para La profesión contable, la convergencia incluye la adopción e implementación de Información Financiera, auditoría, aseguramiento y las normas de independencia del auditor, de alta calidad aceptadas internacionalmente.
P.P. 7 Diciembre de 2012.	**Gobierno de la entidad eficaz, gestión de riesgos y control interno.** Se considera que el establecimiento de un sistema integrado y efectivo, la gestión de riesgos y el control interno es deseable, y puede hacer una contribución para lograr la sostenibilidad organizacional.
Posición de política 8 Octubre de 2012.	**Cómo mejorar los informes organizacionales.** Apoyo la elaboración de informes Más allá de lo dispuesto en la Información Financiera tradicional y elaboración de Estados Financieros.

Bdigital.ula.ve

Fuente: Elaboración propia a partir de posiciones políticas 1-8. www.ifac.org

Discusión y propuesta de los esquemas interpretativos

En los aspectos tratados, se puede resaltar en el marco del interés público para los profesionales, sin embargo el manual del código de ética y de la auditoria, se dirigen esencialmente al cumplimiento de las responsabilidades y la aplicación del juicio profesional a los asuntos relacionados con las entidades de interés de interés público (entidades que cotizan en las bolsas de valores especialmente), y al desarrollo de sus actividades en el ámbito de la contabilidad financiera.

Por un lado IFAC con los manuales y posiciones políticas, intenta resguardar la profesión para su actuar en el interés público; por otro lado, las directrices se dirigen a los asuntos financieros y no sociales, tal parece que

C.C.Reconocimiento

utiliza la retórica para convencer que realmente se trabaja en el interés público, ocultando sus verdaderos intereses. No obstante, Melinda Tudor (2013); Adriana Fulop (2013), en un minucioso análisis de las políticas de IFAC (2010), y el código de ética (2009), manifiestan estar de acuerdo con estas políticas, puesto que generan mayor independencia para los profesionales y se garantiza el cumplimiento de la ética.

Resulta muy interesante el documento de consulta *A Proposed Definition of 'Professional Accountant* de enero de 2011, dado que propone la definición del contador profesional, así como pone de manifiesto y categóricamente en el segundo objetivo su aplicabilidad en el mundo. "Dado que los procesos nacionales determinarán inevitablemente la aplicabilidad específica de las normas internacionales, la definición podría servir de punto de partida universal", IFAC (2011, p.3) es decir que, la definición será una de carácter universal, y su aplicabilidad será obligatoria, dado que todos los organismos miembros deben aplicar las SMOs.

Bdigital.ula.ve

La definición contempla tres niveles de aplicabilidad, diferenciando entre lo que *es*, que *hace* y, *quien* es un contador, la siguiente figura representa los niveles.

C.C.Reconocimiento

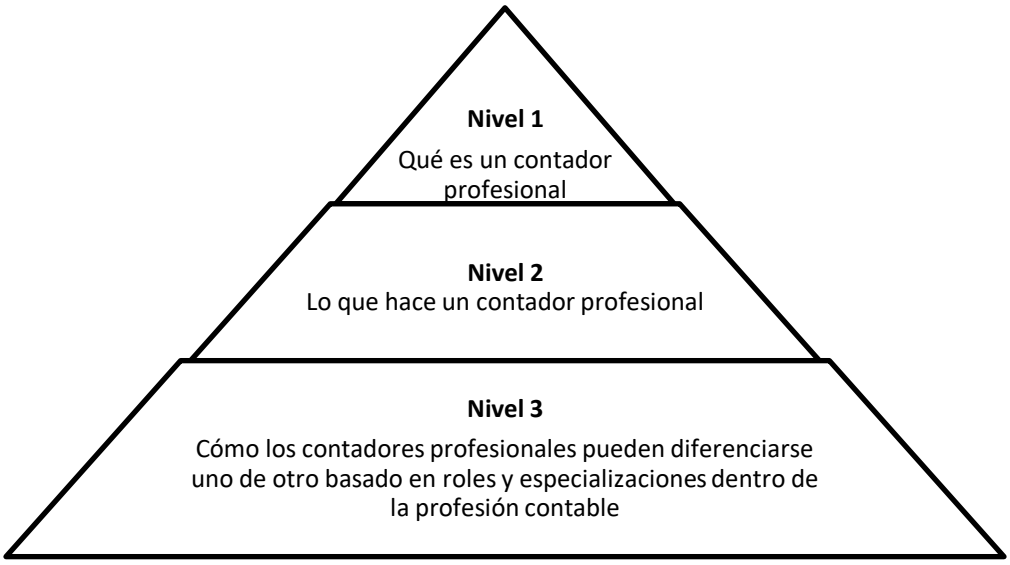


Figura 7. Definición de un contador profesional. Fuente: IFAC (2011, p6.)

En el nivel más alto y definitivo, se establece lo que un contador *es*, se hace hincapié en alguna forma de cualificación oficial (por ejemplo, la educación formal, certificación), en el segundo nivel, se indica lo que *hace* un contador, esbozando las responsabilidades básicas que implican la aplicación de habilidades en el contexto de las expectativas de la sociedad (por ejemplo, demuestra competencia, cumple con el código de ética), asuntos que son denominado como actos de interés público).

Bdigital.ula.ve

En el tercer nivel (facultativo y contingente a las características de cada jurisdicción), se establece que los contadores pueden diferenciarse entre sí por ciertos factores, como los tipos de responsabilidades (por ejemplo, contadores en los negocios, contadores del sector público, y auditores) y, el nivel de capacitación formal o educación generalmente sujeto a consideraciones jurisdiccionales.

El documento abarca el marco de aplicabilidad en cuatro pasos y el flujo del marco de aplicación. En el impacto de la definición establece que "La

C.C.Reconocimiento

profesión estará en mejores condiciones al definirse, no sólo en términos de lo que hace, sino también en el contexto de su obligación con las leyes y las expectativas de la sociedad en general" (IFAC, 2011, p.11). Es decir, en el pensamiento de IFAC la pretensión general es servir al interés público por medio de sus acciones a través de los estándares, pero pareciera que se quedan en la contabilidad financiera, que es pertinente, pero que no es la única preocupación del público.

De otro lado, El (IASB, 2015), en la conferencia de las Américas del 23 de noviembre de 2015, también hace referencia a la importancia de trabajar en el interés público desde la emisión de las normas, expresada en la misión de la siguiente manera "Crear Normas Internacionales de información financiera (Normas NIFF) que aporten transparencia, rendición de cuentas y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo" IASB (2015, p.3).

Bdigital.ula.ve

Esta relación es importante dado que los dos organismos están haciendo esfuerzos para trabajar en el interés público, sin embargo las evidencias dejan entrever que estas posturas son más retórica que realidades.

Los valores declarados: este organismo promulga valores institucionales como la transparencia, la pericia y la integridad. *La transparencia* es un valor que se promulgan en los estándares y, básicamente tiene que ver con el nivel de transparencia de la información suministrada.

De parte de IFAC es mantener una buena comunicación en forma permanente en términos de los comunicados de prensa, transmisión de la aprobación de cada pronunciamiento o estándar final y cualquier otra actividad que exija una comunicación oportuna, para lograr transparencia.

C.C.Reconocimiento

La pericia es tener el conocimiento y la experiencia en el trabajo que el contador se compromete a realizar, es un valor que expresa honestidad, integridad, y transparencia, también implica la aplicación de su habilidades. Es un valor que resulta muy importante en la auditoria y, aseguramiento de la información, puesto que los contadores públicos y las firmas que presentan a sus clientes estados financieros, trabajos para atestiguar y toda aquella información relevante, deben hacerlo teniendo en cuenta la consistencia de sus habilidades y pericia.

La integridad tiene que ver con la sinceridad y honestidad en todas las relaciones profesionales y de negocios de los contadores profesionales con todas las partes interesadas de su trabajo y prestigio.

A estos valores declarados, habría que agregar que el esquema interpretativo en el sentido de aquello que no dice, pero que si hace, se encuentra que es un esquema corporativo el predominio del interés público hacia el beneficio del mercado de valores, desarrollo de la formación en el servicio al cliente y, la creencias en la gestión financiera.

Bdigital.ula.ve

La Federación Internacional de Contadores, como organismo mundial de la profesión contable, realiza acciones en la consecución del interés público en las organizaciones profesionales de una gran cantidad de países, que han adoptado este sistema como forma de prestigio en todo el proceso de globalización y normalización.

Resulta importante destacar que sus esfuerzos tienen acogida y, han logrado legitimación en el ámbito de la auditoría más que los otros estándares, en esta vía, también se encuentra IASB con los estándares de información financiera.

C.C.Reconocimiento

Tal vez, los estándares de alta calidad no sean suficientes, cuando a la par se ha gestado la cultura del beneficio propio y, propiciando el desequilibrio de la confianza empresarial auspiciado en muchas ocasiones por la tendencia de aspectos tan nocivos como la utilización de paraísos fiscales, el abuso de la planificación tributaria, que en muchas jurisdicciones tienen el carácter de legal; estándares de información financiera que se centran en la presentación de estados financieros, y estándares profesionales de IFAC cuyo centro sigue siendo los asuntos financieros.

Como puede advertirse el esquema interpretativo esta direccionado principalmente a los asuntos financieros de las organizaciones, propiciando que los esfuerzos se centren en los intereses de los clientes del mercado de capitales, y se instala la racionalidad económica que puede ser una de las causas de los fraudes y escándalos que aquejan a la profesión y a la contabilidad.

Bdigital.ula.ve

La tabla 13, presenta los esquemas interpretativos que se originan en las declaraciones de los documentos analizados.

Tabla 13
Esquemas interpretativos de IFAC

Esquemas Interpretativos
Valores: pericia, integridad y, transparencia
• Contiene una forma de prestigio profesional en el proceso de globalización y normalización de los estándares internacionales de información financiera, ética, auditoría, y educación. Sustentado en Esquemas interpretativos basados en valores como la transparencia (información), la pericia, (experiencia contador), y la integridad (relaciones con las partes interesadas de su trabajo). *Predominio del interés público para el beneficio del mercado de valores, gestión financiera y desarrollo del servicio al cliente.*
• Con una estructura de la organización jerárquica, procesos de decisión, sistemas de información y comunicación, modelo de negocio, actividades de valor agregado, productos principales y, beneficios sociales, mantiene altos niveles de equipo. *esquema corporativo y dominio del mercado profesional.*

Fuente: Elaboración propia con base en los criterios de la investigación. Jiménez (2017).

C.C.Reconocimiento

CAPÍTULO IV

LA PERSPECTIVA METODOLÓGICA

POSTURA EPISTEMOLÓGICA

Proponer las bases de una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad desde el enfoque de *middle-range thinking* requiere realizar una aproximación de los aspectos teóricos con el mundo de la práctica contable, "esto presupone que se debe lograr algún efecto sobre los fenómenos prácticos del mundo real, es decir que se pretende ir más allá de los hechos materiales para identificar los factores que producen el cambio"(Jiménez, 2013, p.181), es decir, pensar otras alternativas "para lograr una vida mejor en consonancia con la dimensión ética fundamentada en la investigación contable del interés público en la contabilidad". Jiménez (ob.cit.p.181).

Bdigital.ula.ve

La investigación se circunscribe en la perspectiva de la teoría crítica y, específicamente en la propuesta de Laughlin (1995, 2004,2007), influenciado por Habermas (1984,1987), resulta vital para comprender y, reinterpretar, en esta investigación, el concepto de interés público en la contabilidad, así como, para proponer las bases de una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad desde el enfoque de *middle-range thinking*

Desde los aportes de Middle/Range, una parte central de la investigación planteada tiene que ver con la comunicación y el lenguaje. Es a

C.C.Reconocimiento

través del lenguaje y la interacción con *el otro* que se puede visualizar y argumentar que, el concepto de interés público es un elemento nuclear del lenguaje de la contabilidad. De ahí que, siguiendo a Laughlin (1987) en este sentido que en el "contexto contable no necesitamos comenzar con un diseño ideal actual para comparar" [la situación inicial] (p. 485), puesto que es en el desarrollo de la investigación en cada una de las etapas, que el investigador y los investigados en el tránsito hacia proceso de la ilustración van develando los elementos categoriales y conceptuales de la investigación.

Para la construcción de la teoría esqueleto, en la investigación, se tuvo la precaución de relacionar permanentemente la teoría y práctica, por ello es importante tener en cuenta que, Habermas (1974) concibe la idea de una teoría de la sociedad con una intencionalidad práctica, y expone que

Bdigital.ula.ve

> [L]a teoría: Indica las condiciones bajo las cuales ha sido objetivamente posible una autorreflexión de la historia del género; y nombra al mismo tiempo el destinatario que, con ayuda de la teoría, se puede ilustrar sobre sí mismo y sobre su papel potencialmente emancipatorio en el proceso histórico. Con esta reflexión sobre su contexto genético y con la anticipación de su contexto de utilización, la misma teoría se conceptúa como un momento necesario catalizador del mismo contexto vital social que analiza; y ciertamente lo analiza como un contexto integral de coerción bajo el punto de vista de su posible superación. (p.13). Citado en Jiménez (2013, p. 181)

De esta manera se constituye una relación dialógica entre teoría-praxis, por consiguiente, es innegable la relación entre la teoría, los discursos teóricos del investigador y las declaraciones de los participantes (Investigados),

C.C.Reconocimiento

estableciéndose el diálogo con pretensiones de validez de los actores involucrados en el proceso de la investigación.

La ventaja de utilizar el modelo de Habermas (1984,1987) reelaborado por Laughlin (de 1984 a 2013) para los fenómenos contables, es que su visión aborda un argumento fundamental sobre las tensiones de los que ven la contabilidad como un fenómeno técnico y, los que tienen una perspectiva más amplia de la contabilidad "como practica social llevada a cabo por diversos actores sociales", Laughlin (1995, p.83).

Es importante exponer que para la propuesta de la construcción de la teoría esqueleto para el interés público se presentan tres etapas para el análisis crítico del discurso. La primera es la etapa de la *cuasi ignorancia* y la formulación de los teoremas críticos; la segunda es *la ilustración* y la tercera es la *selección de estrategias*, como puede verse en la figura 8.

Bdigital.ula.ve

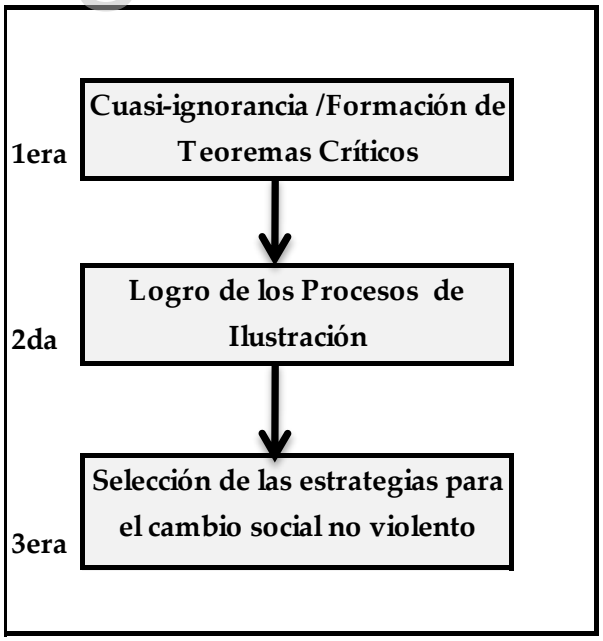


***Figura 8*. Etapas del análisis crítico del discurso**. Fuente: Baker (2008). Adaptado de Laughlin (1987, p 488). Citado en Jiménez (2013, p.182)

C.C.Reconocimiento

El proceso de la cuasi-ignorancia, formación de teoremas críticos, los procesos de ilustración, y la selección de estrategias

Para la formulación de los teoremas críticos, se parte de que "hay poca o ninguna información acerca de un fenómeno social particular (cuasi-ignorancia)" (Baker, 2008, p.94, citado en Jiménez (2013,p. 183), es decir que el conocimiento sobre las características y particularidades del interés público en la contabilidad es insuficiente para comprender la historia de las concepciones presentes en los organismos internacionales (IFAC) y, las limitaciones que estos factores imponen, para realizar la interpretación del concepto de interés público en el marco de la corriente crítica en contabilidad.

Jiménez (2013, p.183,) manifiesta que,

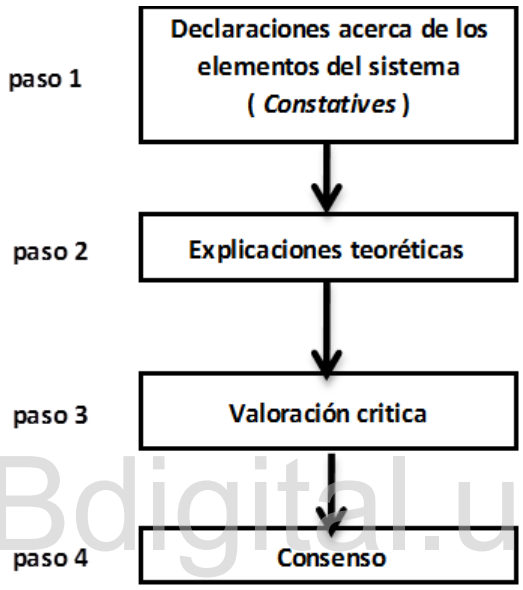
> En el paso del estado de cuasi-ignorancia a la ilustración se deben desarrollar los teoremas que expliquen el entorno social. En la formulación de teoremas críticos y, de acuerdo con Baker (2008, p. 94-95), en el paso 1, se hará relación a las declaraciones que transmiten información sobre un conjunto de circunstancias, en este caso sobre las creencias el interés público en contabilidad (declaraciones *constativas*).

Bdigital.ula.ve

En el siguiente paso, el investigador ofrece explicaciones teóricas concernientes a las "raíces sociales, históricas y culturales de las declaraciones *constativas*, que requieren apoyo en forma de argumentos lógicos y la evidencia empírica con el fin de convencer a los participantes del discurso acerca de la validez de las explicaciones teóricas" (Jiménez 2013, p.183). El propósito es lograr la aceptación para que pueda evaluarse críticamente (ver figura 9, paso 3, Laughlin, 1987, p. 493).

C.C.Reconocimiento

El consenso se consigue en la formulación de teoremas críticos que serán sometidos a los criterios de validez con los participantes y, que serán uno de los insumos para proponer la teoría esqueleto del interés público desde la corriente crítica en contabilidad. (Figura 9, paso 4).



Bdigital.ula.ve

Figura 9. **Pasos para formular teoremas críticos**. Fuente: Baker (2008, p. 94). Adaptado de Laughlin (1987) y Kelly (2000)

En este sentido Habermas (1974, p.41) nos amplía la explicación de los teoremas críticos aclarando que la teoría

> [S]irve primariamente para ilustrar a sus destinatarios sobre la posición que ocupan en un sistema social antagónico y, sobre los intereses que, en esta situación, pueden tornarse conscientes desde un punto de vista objetivo en tanto que suyos propios. Sólo en la medida en que la ilustración y el consejo organizado conducen a que los grupos con un objetivo se reconozcan efectivamente en las interpretaciones ofrecidas, sólo en esta medida surge, a partir de las interpretaciones propuestas una conciencia actual, como sólo a partir de la situación de intereses atribuida objetivamente surge el interés real de un grupo capaz de acción.

C.C.Reconocimiento

De acuerdo con Habermas (1974, p41) las explicaciones teoréticas constituyen las afirmaciones que autores, el investigador y los investigados exponen, y funcionan como el hilo discursivo que se pone en común, puesto que en la "mediación teoría- praxis, no se pueden confundir; la formación de teoremas críticos, que se constituyen en afirmaciones verdaderas, (resistentes a los discursos científicos)", la organización de los procesos de ilustración - intelecciones veraces; que son utilizados por los teoremas y que se comprueban en el desencadenamiento de procesos de reflexión en determinados grupos con un objetivo; y la elección de las estrategias adecuadas que llevan a decisiones para la acción y el cambio.

En este proceso Jiménez (2013) expone que la acción comunicativa se produce cuando los actores se preparan para armonizar sus planes de acción, basados en normas morales que no se negociarían para los intereses propios, sino que implican un consenso que los participantes consideran justo y en el mejor interés para todos los interesados. En este sentido, la argumentación racional requiere la observación de ciertos principios como la libertad, acceso al discurso, igual derecho a participar, veracidad por parte de los participantes y, la ausencia de coerción. En la siguiente figura se presentan estos pasos en forma esquemática.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

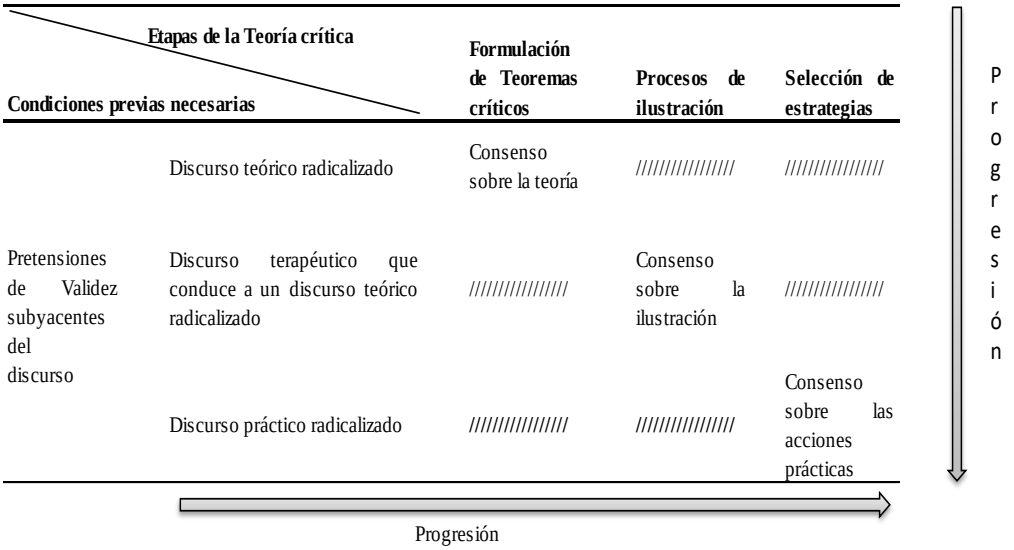


Figura 10. Modelo general para la acción interrelacionada entre teoría y práctica. Fuente: Laughlin (1984, p.615)

Cada uno de estos pasos proporciona la validación de la investigación, teniendo en cuenta que el objeto de estudio de la investigación es el interés público, el análisis categorial de las declaraciones de los investigados se pondrá en discusión los teoremas críticos elaborados por el investigador, para encontrar "juntos", investigados y la investigadora los elementos categoriales que servirán de guía para la elaboración de la teoría esqueleto respecto de los esquemas interpretativos del interés público en la contabilidad desde la perspectiva de *Middle-range thinking*.

Finalmente, la contabilidad como práctica social llevada a cabo por diversos actores sociales, no está exenta de las dificultades, realizar la investigación desde este marco analítico, permitirá identificar y describir otras formas más equilibradas en el mundo social del interés público en la contabilidad. Debe tenerse presente que este es un enfoque y como tal no está libre de sesgos y valores, al igual es un argumento y como todo argumento

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

puede provocar tensiones y desacuerdos. Con esto en mente se llevará a cabo la investigación para exponer las bases teóricas del interés público en contabilidad.

POSTURA ONTOLÓGICA

Partiendo de la base que el interés público en la contabilidad se constituye como el objeto de la conocimiento de la tesis, la postura ontológica parte de la mirada del investigador respecto de cómo se manifiesta la realidad social de la contabilidad a partir de la condición subyacente del interés público de la contabilidad y, de la subjetividad en el compromiso empírico del investigador asumiendo su papel como observador en la investigación, para proporcionar las bases de una teoría esqueleto de interés público en la contabilidad.

Bdigital.ula.ve

Para desplegar esta postura son valiosos los argumentos presentados en la visión de la pragmática de Habermas (1984) como función integradora del lenguaje natural; en la que los actos del habla empleados en la comunicación subsumen pretensiones de validez de los discursos; esta relación es necesaria dado que la fundamentación filosófica y sociológica de Laughlin (1984, 1991,1995) descansa en la cosmovisión de Habermas (1984,1987).

Searle (1997), nos aporta algunos argumentos que se pueden asimilar a la contabilidad, por ejemplo: si se parte de que la contabilidad es una realidad construida socialmente y socialmente en construcción, estamos en la vía del reconocimiento de que la contabilidad es una institución social construida y constituida por sujetos en la que, por un lado, es objetiva en la

C.C.Reconocimiento

medida que es independiente de nuestra voluntad y los sujetos la legitiman en la acción, por otro lado, la realidad se expresa gracias a sus significados subjetivos que se logran en la constante interacción con los otros y con la sociedad, es decir, que en el sujeto coexisten el mundo objetivo, subjetivo y social.

Esta coexistencia esta mediada por el lenguaje en la que la intersubjetividad se presenta como conocimiento falible producto de una serie de procesos en la interacción y no de la representación; esto quiere decir que no es lo mismo la verdad que las pretensiones de verdad.

Ahora bien, en la posición del medio/medio/ del enfoque de *Middle-range thinking* y de acuerdo con Laughlin (1995) se reconoce una realidad material distinta de nuestras interpretaciones, mientras que al mismo tiempo no descarta el sesgo perceptivo inevitable en los modelos de comprensión, tampoco se descarta la posibilidad de las generalizaciones acerca de la realidad, a pesar que no se garantice que existe, pero, se sostiene que estas generalizaciones serán siempre "esqueletos" que requiere detalles empíricos para que sean significativas.

Bdigital.ula.ve

También, la posición del "*medio*" indica una actitud abierta al cambio, en la que se pueden mantener ciertos aspectos del funcionamiento actual de los organismos internacionales de información financiera (IASB), y de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), pero también abiertos para desafiar el *statu quo* establecido.

Sobre estos aspectos, aclara Laughlin (1995) que la dimensión teórica representa los niveles teóricos utilizados en la investigación, es decir que "la necesidad de altos niveles de teoría previos para cualquier investigación son

C.C.Reconocimiento

indicativos de un mundo material asumido que tiene altos niveles de generalidad y está documentado a través de estudios previos" (Jiménez ,2013 p. 190). En este sentido, Laughlin (1995) resalta que cuando se requieren altos niveles teóricos y metodológicos el enfoque empírico no es tan importante, lo que se privilegia es la validación de los altos niveles de teoría utilizada que permiten las generalizaciones del caso particular.

En el pensamiento de *Middle-Range* de acuerdo con Broadbent y Laughlin(2013), los referentes teóricos y las explicaciones teoréticas proveen el lenguaje en esta investigación para la reflexión sobre los aspectos empíricos del interés público en la contabilidad, es decir "las ideas conceptuales no son para validar la teoría, sino que sirven como marco de referencia para la construcción metodológica de la investigación, los estudios empíricos funcionan como las ideas esqueletos" (Jiménez 2013, p. 190).

Bdigital.ula.ve

Las ideas esqueleto funcionan como patrones empíricos generales que pueden ser utilizados para reformular los aspectos teóricos que se plantean y sirven de guía para el inicio de la investigación. De esta manera, en el enfoque pueden utilizarse altos niveles conceptuales, sin embargo, el investigador se anima a participar activamente en el proceso de investigación.

Finalmente, la postura de la investigadora en línea con Laughlin (1995), es una postura que no es radical con las concepciones de mundo, es decir, se reconoce el mundo material, pero también que, con *el otro* y con *los otros* se pueden construir otros niveles de realidad social, por ello hay que señalar que la elección de *Middle-range thinking*, indica elegir y asumir una postura menos radical y más estratégica; en cuanto a la forma como se asume el cambio y/o se mantiene el *statu quo*. Respecto a la posición del *statu quo* de la

C.C.Reconocimiento

investigadora con la investigación, hay que señalar que es estructurado en la medida que hace parte de la investigación y se asume el compromiso de desafiar el *statu quo* establecido en términos del interés público en contabilidad en la corriente funcionalista de la contabilidad.

POSTURA METODOLÓGICA

Middle-range thinking como estrategia metodológica

La investigación se circunscribe en la perspectiva crítica del pensamiento de *Middle-Range thinking* propuesto por Richard Laughlin (1995). La orientación de la investigación que se realiza desde este marco metodológico de pensamiento, admite abordar la problemática de la investigación en la contabilidad, puesto que, a través del proceso reflexivo y de la situación empírica específica se puede realizar el acercamiento a una teoría esqueleto de la contabilidad en el interés público.

Bdigital.ula.ve

El argumento de Laughlin (1995) usando el pensamiento de alcance medio pretende ilustrar las decisiones que tienen que ser tomadas sobre las diferentes alternativas que se presentan, y que necesitan ser justificadas. La elección de un enfoque para una determinada pieza de la investigación significa, inevitablemente, rechazar otra y, aunque esto es totalmente aceptable, este proceso de elección es discutible. La comprensión de esto, así como el reconocimiento de la parcialidad inevitable de cualquier enfoque tiene la intención de mostrar la necesidad de un nivel de tolerancia hacia aquellos que no siguen la misma ruta elegida. El punto es que cada enfoque

C.C.Reconocimiento

puede y debe ser fuertemente defendido y creído, aunque sea discutible y no necesite ser adoptado por todos.

Se argumenta a favor del enfoque Richard Laughlin (1995, 2004, 2007,2013) con el cuál ha realizado sus investigaciones y ha influido a un centenar de investigadores de todo el mundo a llevar a cabo esta perspectiva, las características de esta alternativa crítica, proporciona el enfoque de investigación más adecuado a adoptar para las preocupaciones de la investigación en el contexto de la contabilidad.

El enfoque metodológico en el pensamiento de alcance medio es el análisis crítico del discurso, que implica un enfoque discursivo estructurado en tres etapas Laughlin (1984,1987). La etapa de la cuasi ignorancia y los teoremas críticos, la etapa de ilustración y la etapa de la selección de las estrategias, como se mostró en la figura 8.

Bdigital.ula.ve

Broadbent y Laughlin (1997) manifiestan que la ventaja de *Middle-range thinking* es la libertad que ofrece a los colaboradoras de la investigación a participar activamente en el proceso de descubrimiento y las alternativas de cambio, a través de la práctica discursiva, que es útil en las tres etapas de la investigación; formación de teoremas críticos al inicio de la investigación, un proceso de ilustración para refinar aún más los teoremas críticos con la implicación de los participantes, y la selección de estrategias con respecto a los cambios previstos, por lo que los propios participantes desempeñan un papel importante en la conducción del proceso.

C.C.Reconocimiento

Aclaraciones sobre el alcance del enfoque para la investigación

Para el proceso de la aproximación teórica de la teoría de interés público, se desarrollan las dos primeras etapas, dado que, la naturaleza de la investigación no se lleva a la aplicación empírica en las organizaciones, por lo tanto, no se puede evidenciar el cambio; que es la esencia de la selección de las estrategias para procurar la transformación social. Sin embargo, la investigación si deja señaladas las estrategias que proponen los investigados y serán tratadas como selección de estrategias en el capítulo de conclusiones y recomendaciones.

Esto implica que, para el caso de esta investigación se proponen tres etapas para la formulación de la teoría y cuatro pasos en la formación de los teoremas críticos (ver figura 11), en donde, tanto la investigadora, así como los «investigados» o participantes en el proceso discursivo formal llegan a posiciones consensuadas sobre el entendimiento y la comprensión del esquema interpretativo del interés público en la contabilidad.

Es pertinente recordar que la investigación se circunscribe en el contexto de la organización internacional de la profesión contable (IFAC).

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

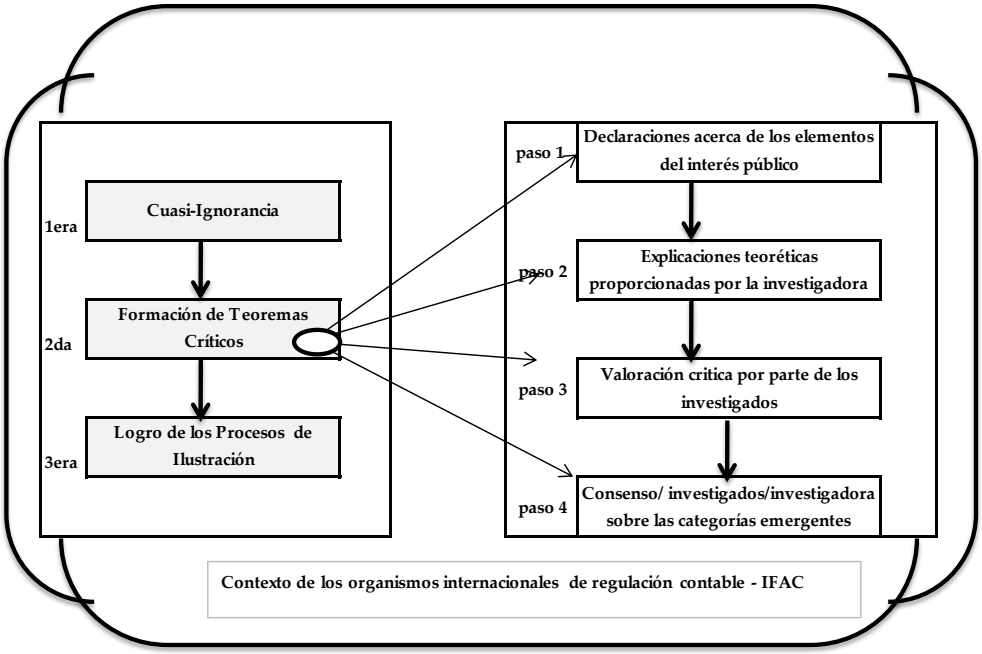


Figura 11. **Etapas del esquema general de la construcción de la teoría del interés público en contabilidad a partir de la formulación de los teoremas críticos.** Fuente: elaboración propia (2017) a partir de los criterios de la investigación.

Bdigital.ula.ve

La metodología utilizada permite al investigador emplear una serie de técnicas de recolección de los datos; entrevistas, registro de archivos y datos secundarios, esto permite garantizar la fiabilidad de los resultados. La entrevista se llevó por la autora a 12 académicos, las respuestas de las entrevistas serán llamadas declaraciones constativas, siguiendo los criterios de la metodología propuesta, la mayor parte de los documentos secundarios de archivo disponible correspondientes al interés público se obtuvieron de datos secundarios de revistas académicas y sitios web institucionales.

Mediante el uso de esta metodología, el observador siempre es parte del proceso de descubrimiento, igualmente se permite al investigador cambiar o

C.C.Reconocimiento

ajustar el proceso de recolección de datos para encajar con el contexto y objeto de estudio dela investigación.

Etapas, actividades e instrumentos de la investigación

Primera etapa

En la primera etapa (cuasi-ignorancia) se genera el acoplamiento del investigador y el objeto de estudio de la investigación, para obtener una comprensión desarrollada en la segunda etapa capítulo VI sobre los teoremas críticos.

La etapa inicial de la de la investigación fue la recolección de los datos a partir la revisión de la literatura, y de orientaciones generales que discurrieron sobre el concepto de contabilidad y de interés púbico, cuyo objetivo era formar la base para el desarrollo de los teoremas críticos por parte de la investigadora, por lo tanto la exactitud de los teoremas estuvo limitado en la medida que la investigadora pudo llevar a cabo el discurso teórico radicalizado consigo misma[1], en este aspecto, indica Laughlin (1984) que la misma estructura del proceso de investigación lo permite puesto que la confirmación de los teoremas se da en la segunda etapa.

Para llevar a cabo esta etapa, en el año 2014 se inició el primer encuentro con los investigados, la conversación se inicia con la contextualización de las percepciones halladas en la literatura e investigaciones de interés público en contabilidad contenidos en los capítulos I, II y III, diálogo que permite la

[1] El discurso teórico radicalizado para este caso son las declaraciones del investigador sobre las creencias del interés público.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

formulación de los teoremas críticos. Los diálogos continuaron en 2015 y 2016 para la consecución de la ilustración en la tercera etapa. Este agregado discursivo conduce a la formulación de los elementos para la formulación de la teoría esqueleto del interés público en contabilidad en la perspectiva de *middle-range thinking*.

La finalidad de la primera etapa es vencer la cuasi-ignorancia, que se logra a partir de la revisión de la literatura que proporciona las teorías previas, y por otro lado por medio de las declaraciones de los investigados, y de los autores quienes suministran los datos categoriales para producir los teoremas críticos.

En esta etapa, ocurre el primer diálogo terapéutico (entrevista) para académicos y representantes de las agremiaciones profesionales, que discurrió sobre orientaciones generales acerca de las percepciones de interés público en la contabilidad, los organismos internacionales de la contabilidad, y las consecuencias de las actuaciones profesionales que no están en consonancia con el interés público.

Bdigital.ula.ve

Los elementos categoriales propuestos por la investigadora, y como punto de partida para el análisis y propuesta de los teoremas críticos son: a) visión de la profesión contable b) organismo internacionales de la contabilidad, y c) consecuencias de los escándalos contables.

Las categorías conceptuales que se presentan y las que emergen en el discurso, deben entenderse como, guías para estructurar la construcción tanto de los teoremas como de los esquemas interpretativos y la teoría del interés público.

C.C.Reconocimiento

Con estas categorías iniciales se inicia el dialogo con los investigados en contrastación con los puntos de vista de los autores proporcionados en la revisión de la literatura. Esta triangulación entre la teoría, los autores y los investigados, produce el primer consenso que da como resultado la propuesta de los teoremas críticos que propone la investigadora, las categorías que emergen del discurso teórico (con los autores) y terapéutico (con los investigados), y la creencia generalizada del interés público.

Segunda etapa

La segunda etapa es el proceso de los teoremas críticos, que es decisivo para la investigación puesto que, en ella, se entrelazan las declaraciones y las explicaciones teoréticas del investigador, la valoración crítica de los investigados, y el consenso que se da entre el investigador y los investigados.

Bdigital.ula.ve

En el paso 1, se realiza por parte de la investigadora la presentación de los teoremas críticos, las categorías emergentes y la creencia generalizada de los autores e investigados acerca del interés público. En el paso 2, se brindan explicaciones teóricas y empíricas sobre los teoremas propuestos. La finalidad en el paso 3 es la valoración crítica de los investigados sobre los teoremas propuestos, para llegar finalmente al paso 4 a la propuesta de los teoremas en la perspectiva de *middle-range*.

El consenso es llegar a los acuerdos sobre los teoremas críticos y los esquemas interpretativos que presenta la investigadora en los capítulos V, VI y VII a partir de las explicaciones teorética y la valoración crítica, para lograr el compromiso de todos los involucrados en la investigación de generar el cambio, es decir desafiar el statu- quo.

C.C.Reconocimiento

Tercera etapa

En esta etapa Laughlin (1997, p. 636) hace referencia que al pasar a la fase del proceso discursivo de la ilustración "el objetivo es introducir al "investigado" [participantes] en los procesos del discurso con la intención de someter los puntos de vista de los teoremas críticos a un mayor reto a través de su participación", para propiciar el entendimiento mutuo.

Dicho de otra manera, en esta etapa al someter las declaraciones de los investigados sobre los teoremas críticos, se logra el entendimiento de sus percepciones respecto del esquema interpretativo, es decir, el proceso de la ilustración en el grupo y en cada uno de ellos tiene el poder directamente o indirectamente de influir en el cambio del esquema de interpretación en la comunidad contable.

Bdigital.ula.ve

Finalmente, en esta etapa con las categorías que emergen del proceso de investigación, se desarrolla el análisis crítico discursivo a la luz de lo que constituye un entendimiento acordado en la segunda etapa, sobre las categorías emergentes para construir el esquema interpretativo de la teoría de interés público bajo la perspectiva de (M-R-T).

El pensamiento de alcance medio, por lo tanto, deja claro a través de su enfoque metodológico que el entendimiento es sólo una parte del proceso, lo que se hace con este entendimiento en términos de cambio estratégico (o una aceptación de que no se necesita ningún cambio) es también una parte esencial del enfoque de investigación.

Por cuestiones académicas y por la exigencia metodológica de las tres etapas mencionadas hay que presentarlas separadas, pero en la práctica y para esta investigación en particular las dos últimas etapas se solapan con la

C.C.Reconocimiento

primera, permitiendo la aceptación de los teoremas, es decir se produce el acuerdo sobre la teoría, y el discurso terapéutico que produce el consenso en la ilustración. Es de aclarar que el consenso no es un compromiso de obligatorio cumplimiento, sino un acuerdo para diferir. Las siguientes figuras muestran gráficamente este proceso.

Bdigital.ula.ve

Figura 12. **Proceso interrelacionado en las etapas del discurso.** Fuente: elaboración propia (2017) a partir de Laughlin (1997, p.641)

Etapas de la Teoría crítica / Condiciones previas necesarias		Cuasi-ignorancia	Formulación de Teoremas críticos	Procesos de ilustración
Pretensiones de Validez subyacentes del discurso	Altos niveles teóricos utilizados	Trascendencia a Teoremas	//////////////////	//////////////////
	Discurso teórico radicalizado	//////////////////	valoración crítica y Consenso	//////////////////
	Discurso terapéutico que conduce a un discurso teórico radicalizado	//////////////////	//////////////////	Consenso sobre la ilustración

Progresión

Figura 13. **Modelo general para la acción interrelacionada entre teoría y práctica en la perspectiva de *Middle-range*.** Fuente: adaptación de Laughlin (1984, p.615)

C.C.Reconocimiento

En la figura 13, el discurso teórico radicalizado indica las explicaciones teoréticas utilizadas para llegar al entendimiento sobre los teoremas críticos, la finalidad de la explicación teorética de autores e investigados es lograr el consenso del esquema interpretativo del interés público en la contabilidad, por medio de la conversación, es exitosa si permite el proceso de reconocimiento mutuo y, presupone una comunidad contable que mejora sus posibilidades disponibles de comunicación.

Los Investigados (participantes) de la investigación

La participación de los investigados fue llevada a cabo en los años 2014, 2015 y 2016, están constituidos por las organizaciones universitarias, donde se ubican los académicos nacionales y/o internacionalmente a la investigación, contadores que estén o hayan participado en las instituciones gremiales que agrupan los profesionales en la práctica contable. En la Tabla 14 se definen los criterios que deben cumplir los investigados.

Bdigital.ula.ve

Tabla 14
Criterios que cumplen los investigados según el tipo de organización

Organización	Características de los participantes
Universidad/ académicos y profesionales	12 investigadores que cumplen las siguientes características 1. Reconocida trayectoria de investigación en contabilidad, publicaciones en revistas de reconocimiento de la comunidad académica contable que hayan realizado disertaciones sobre el interés público/ teoría crítica en contabilidad. 2. Que pertenezcan a grupos de investigación reconocidos y clasificados por las entidades respectivas de investigación en sus países.

C.C.Reconocimiento

	3. Contadores públicos con responsabilidad gremial en la adopción o emisión de normas profesionales. El criterio para los profesionales, se establece a partir de su experiencia profesional en la contabilidad con una antigüedad profesional no menor de 10 años y por lo menos, 5 años en actividades dentro de los organismos gremiales o del Estado con responsabilidad en emisión de normas profesionales.

Fuente: Elaboración propia (2017) a partir de los criterios para la recolección de los datos de la Investigación.

Con los criterios de selección para la investigación se realiza el proceso del diálogo con 12 participantes, que siempre estuvieron involucrados e interesados en la construcción de una nueva comprensión del interés público en la contabilidad, y que a juicio de la investigadora eran los que podrían evaluar críticamente los teoremas presentados.

Hay que aclarar que la investigadora consiguió tener contacto permanente en forma individual con los participantes logrando un proceso dinámico en las tres etapas, a tal punto que, los participantes naturalmente proponen algunas estrategias para la acción. A continuación, se presentan las características de los investigados que participaron en la investigación.

Bdigital.ula.ve

Tabla 15
Características de los participantes (Investigados) en razón del interés público

Participantes /Investigados	Contadores públicos investigadores representantes de la academia
P1	Contador público Colombiano. Con doctorado en Contabilidad de una universidad extranjera. Autor de artículos y libros relacionados con la profesión y disciplina contable. *Líneas de actuación en la investigación*: Contabilidad, Teoría Contable, Responsabilidad Social, Contabilidad Pública.
P2	Contador público Extranjero. Doctor en Contabilidad de nacionalidad Estado-Unidense. Autor de artículos, libros y ponencias relacionadas con la

C.C.Reconocimiento

contabilidad. *Líneas de actuación en la investigación:* la regulación y estructura de la profesión de contabilidad con énfasis en la ética, la responsabilidad legal, la independencia y la regulación comparativa. Presidente de la Sección de Interés Público de la American Accounting Association, 2008-2009. Estados Unidos.

P3 Contador público extranjero. Profesor Titular Ordinario de Contabilidad y Análisis y evaluación de proyectos en la Universidades de su país. Docente e investigador en Economía, Administración y Contabilidad. Ha publicado diversos libros y artículos en revistas académicas y profesionales en España, México, Colombia, Brasil, Argentina, países en los que ha sido o es profesor invitado como conferenciante.

P4 Contador público extranjero. Doctorado en Ciencias Contables. Docente investigadora Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habana, Cuba. Áreas de actuación en contabilidad financiera y tributaria. Autora de artículos, libros y ponencias relacionadas con la contabilidad.

P5 Contador público Colombiano. Maestría en Desarrollo Sostenible y Medio Ambiente. Especialización en Legislación Tributaria. Áreas de actuación: Contabilidad, sociedad y medio ambiente. Autor de artículos y ponencias relacionadas con la contabilidad y medio ambiente.

Bdigital.ula.ve

P6 Contador público Colombiano. Maestría en Economía- Línea de trabajo Teoría y epistemología contable. Autor de artículos de investigación relacionados con la teoría y epistemología e investigación contable.

P7 Contador público Colombiano. Maestría en desarrollo humano, estudiante de doctorado - línea de investigación contabilidad, sociedad y educación contable. Autora de artículos, libros y ponencias relacionadas con la contabilidad política, educación e investigación contable.

P8 Contador público colombiano. Especialista en revisoría fiscal y auditoria externa. Magíster en administración. Miembro activo de organizaciones para la contabilidad y la tributación en Colombia; Fue presidente de la junta central de contadores, del consejo técnico de la contaduría pública, del centro de contadores públicos de Manizales. Vicepresidente del *Comité de Integración Latino Europa-América (CILEA)*. Presidente de la federación de contadores públicos de Colombia Fedecop.

P9 Contador público Colombiano. Estudiante de maestría en economía, docente universitaria en las áreas de investigación, teoría contable y contabilidad financiera. Autora de ponencias y artículos en contabilidad y teoría contable.

P10 Contador público Colombiano. Doctorado en Contabilidad. Líneas de

C.C.Reconocimiento

	investigación: Contabilidad Ambiente y Sociedad, perspectivas éticas, morales y políticas de la niñez y la juventud. Participante activa en la Junta Central de contadores públicos de Colombia. Presidente de la Red de Facultades de Contaduría pública. Autora de artículos y ponencias relacionadas con la ética, la moral y educación contable.
P11	Contador público Colombiano. Miembro del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Docente universitario, asesor, auditor y coordinador de la áreas encargada de elaborar reportes financieros de grupos económicos. Ha sido Conferenciante en congresos, encuentros en el país y en exterior. Es invitado en las Universidades del país para la reflexión en aspectos relacionados con las NIIF, las NIAS y la ética profesional.
P12	Contador público Colombiano, magister Administración Económica y Financiera Docente Universitario y asesor y consultor de empresas con y sin ánimo de lucro. Líneas de investigación en pedagogía contable y armonización tributaria. Miembro activo de asociaciones de contadores públicos. Autor de artículos y ponencias en tributación confianza y responsabilidad social. Asesor y consultor de las redes de contadores públicos.

Fuente: Elaboración propia (2017) de acuerdo a los criterios de selección metodológicos.

Bdigital.ula.ve

El acercamiento a la realidad

El método de *middle range* no desconoce la realidad y el contexto en donde se esboza la teoría esqueleto, por el contrario, es una parte fundamental que permite develar las creencias y valores de los actores, que influyen y son influidos por la realidad, es el acercamiento al mundo de la vida habermasiano, así como es necesario realizar un análisis crítico de los discursos acerca del interés público. En este sentido se utilizaron estrategias como el registro de observación de los textos y documentos, diálogos terapéuticos a los 12 académicos, en la búsqueda de los elementos categoriales que conforman la teoría esqueleto sobre interés público.

C.C.Reconocimiento

De acuerdo con la técnica de observación documental, las referencias consultadas se clasificaron en documentos de consultas temáticas e institucionales; los documentos de consulta temática están conformados por los artículos de reflexión, investigación y ensayos relacionados con los objetivos y el alcance de la investigación propuesta. Los documentos institucionales comprenden los pronunciamientos, códigos de ética, las posiciones políticas, y las normativas relacionadas.

En la revisión temática se tuvo en cuenta la relevancia en cuanto al recorrido histórico para comprender como ha sido entendida la categoría de interés público que permite reconocer los elementos que constituyen el esquema interpretativo en razón al interés público.

Para una mejor compresión del proceso de investigación, la tabla 16 muestra el proceso de forma esquemática.

Bdigital.ula.ve

Tabla 16

Síntesis de las etapas, procedimiento, actividades e instrumentos de la investigación

Etapas	Procedimiento	Actividades	Instrumentos
Cuasi-ignorancia **Capítulo V**	a) Discurso teórico Radicalizado b) Discurso teórico Terapéutico	a) Revisión teórica-declaraciones teoréticas de la investigadora, autores y declaraciones de los investigados. b) Construcción de los teoremas críticos	a)Registro de observación documental b)primer diálogo terapéutico con los investigados
Teoremas críticos	Desarrollo de los cuatro pasos en la formación de los teoremas críticos a) exposición de los teoremas críticos,	a) Teoremas propuestos por la investigadora, para ponerlos en debate a través de las explicaciones teoréticas.	a) Registro de observación b)Segundo Diálogo terapéutico con los

C.C.Reconocimiento

Capítulo VI	categorías emergentes y percepción general del interés público b) Explicaciones teoréticas de los teoremas presentados c) valoración crítica d)consenso	b) Generación de categorías emergentes a partir del consenso. c) Aplicación de *Middle-range thinking* en la investigación	investigados c) Análisis del discurso c) Tabla demostrativa
Ilustración **Capítulo** **VII**	Revisión del consenso para identificar los esquemas interpretativos Teorización y propuesta de las categorías de la teoría	a) Identificación de los esquemas interpretativos iniciales y finales. b) Propuesta de la teoría	a) Registro de observación b) Diálogos con los investigados c) Análisis del Discurso

Fuente: Elaboración propia (2017) a partir de los criterios metodológicos de la investigación.

Bdigital.ula.ve

La ética de la investigación como el consentimiento informado de los investigados

Para llevar a cabo el enfoque de *Middle-range thinking*, en la etapa inicial de la investigación se llevó a cabo la recolección de los datos a partir de orientaciones generales, cuyo objetivo era formar la base para el desarrollo de los teoremas críticos por parte de la investigadora, por lo tanto la exactitud de los teoremas está limitado en la medida que la investigadora ha podido llevar a cabo el discurso teórico radicalizado consigo misma como se explicó en la figura 13.

Ahora bien, los datos proporcionados por los investigados fueron guiados por los teoremas que proporcionaron alguna forma de evaluar su

C.C.Reconocimiento

coherencia acerca de los valores y de sus actuaciones, por ejemplo, se revisaron sus antecedentes disciplinarios, sus publicaciones y actuaciones en el marco de las agremiaciones.

Los diálogos que permitieron realizar el consenso en los teoremas y en la etapa de la ilustración se llevaron a cabo en una ambiente libre de coerciones o de sesgos propuestos por la investigadora, cada uno de los participantes libre y espontáneamente esbozó sus argumentos sobre las explicaciones teoréticas ofrecidas, no siempre se llegó al consenso, no obstante si hubo acuerdos sobre los aspectos relacionados con la concepción de interés público y las creencias sobre la profesión y la disciplina.

Las entrevistas fueron autorizadas y se les aseguró a los participantes la confidencialidad de los datos suministrados, conservando siempre una actitud responsable y ética en el transcurso de la investigación.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

REFLEXIONES FINALES

El profesional de la contaduría pública, tiene una gran responsabilidad sobre la forma como se configura y revela la información, que sin lugar a dudas debe estar orientada a la protección del interés público, al velar que no se centre únicamente en la acumulación de rentabilidades financieras, ya que esto desvirtúa la función de la contaduría pública, que está vinculada con el bien común, trascendiendo lo particular.

Es importante, cambiar la forma de ver la contabilidad, si se continúa en este proceso instrumental y técnico y dependiendo de los sistemas pre-empaquetados que instalan los organismos se está perdiendo la posibilidad de la contabilidad como disciplina de conocimiento, son los sujetos los responsables de propiciar una forma distinta de actuar profesionalmente, desde el punto de vista de la contabilidad, se deben proponer nuevas comprensiones centrada en las relaciones sociales.

Como guardianes del interés púbico hay que recordar que la contabilidad y la profesión contable, tienen sus orígenes en el control y distribución de la riqueza y que sus actuaciones corresponden al interés público para la sociedad y no solamente para la empresa, por lo tanto, los actos de corrupción y fraude de los últimos tiempos, llevan al desprestigio profesional y a la pérdida de confianza de la sociedad en la contabilidad y en la profesión.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

Desde el punto de vista de la responsabilidad, no podemos perder de vista que en la lógica del capital se ha establecido como manto de prestigio empresarial la responsabilidad social, lo que conlleva a que se caiga en la retórica de las organizaciones empresariales, por ello, debe recordarse que, la diferencia entre la responsabilidad social empresarial y la profesional, es que las responsabilidades sociales de las empresas se ven típicamente como responsabilidades normativas (es decir, cómo las empresas deben comportarse), aspecto que comparte el código de ética IFAC, es decir, expresa el mandato normativo de cómo deben comportarse los contadores (generalmente en el ámbito financiero), pero las responsabilidades profesionales no son *meramente normativas, son obligatorias.*

La Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) por sus siglas en inglés, con sus valores declarados de pericia, integridad y, transparencia contempla en su seno un esquema interpretativo con el predominio del interés público para el beneficio del mercado de valores, la gestión financiera y el servicio al cliente, y promueve el uso y abuso de estándares en una economía globalizada que terminará su proceso adaptativo de obediencia y obligatoriedad para las jurisdicciones de las que hacen parte los organismos privados de todas partes del planeta.

Bdigital.ula.ve

Las declaraciones anteriores fueron expresadas en el segundo teorema donde se afirma que: *la concepción de interés público de los organismos internacionales de contabilidad es proporcionar estados financieros confiables para el uso de acreedores e inversores del capital, propiciando la gestación y consolidación de un modelo que pasa del ejercicio profesional a la prestación de servicios*, aspectos que fueron parte del debate y en los que se establece que el ejercicio

C.C.Reconocimiento

profesional en el interés público debe trascender la prestación de servicios a los clientes, perspectiva que está en la vía del bien común y de la responsabilidad social de la contaduría pública, tensión que debe propiciarse en la academia, en los organismos profesionales y en los profesionales.

Es decir que, hay que tensionar las relaciones de poder y control de los organismos de la contabilidad, puesto que en un corto tiempo si no se hace nada, los contadores serán los portavoces de las políticas del capital financiero de IFAC. Y, es en ese contexto que la investigación rompe el *statu-quo*, proponiendo los tres teoremas críticos, la transformación del esquema interpretativo y la teoría del interés público como una voz de alerta.

Los teoremas críticos[1] del interés público en contabilidad, junto con el esquema interpretativo alternativo ofrecen, una serie de posibilidades para la acción, por esta razón , en el primero de ellos se declara que la *visión profesional clásica antes de los años 60 tenía una vocación hacia el interés público*, pero los cambio que se producen después de los años 60, que se centran en fusiones corporativas, que producen grandes cismas y rivalidades internas, énfasis en la naturaleza económica de la profesión, desarrollo de modelos informáticos, la tensión entre el Estado y los entes profesionales que luchan por la autorregulación, quebrantan a la profesión

Bdigital.ula.ve

Sin embargo, la creencia generalizada de los autores e investigados y con los que está de acuerdo la investigadora, es que el interés público en la contabilidad debe estar al servicio de la sociedad y dirigirse al bien común, es decir, va más allá de los intereses privados y financieros, es decir se pone en

[1] Para una mejor comprensión véase la tabla 23.

C.C.Reconocimiento

tensión la creencia del interés público para el mercado financiero y de deja otra posibilidad para el progreso y el cambio.

El tercer teorema que invita a la acción, tiene que ver con: *las consecuencias de una actuación profesional que no esté en armonía con una comprensión más amplia del interés público en contabilidad, que podrá producir una crisis estructural de confianza en la profesión contable.* Por estas razones, las consecuencias de la actuación profesional y de la contabilidad, que no estén en consonancia con el interés público podrán ser de dimensiones catastróficas si no se interviene activamente en el logro y en desarrollo de las acciones que puedan intervenir la realidad.

Por ello, hay que recordar nuevamente que el interés público en contabilidad es la mediación entre la disciplina y la profesión en la sostenibilidad de las organizaciones sociales. Dado que la profesión contable juega un papel importante en la regulación y distribución de los recursos económicos, es decir, su influencia y significado va dirigido hacia todos los usuarios, grupos de interés, agencias reguladoras y el Estado, por lo tanto, el interés público en una concepción más amplia que la económica, es el que puede mediar entre todas las partes relacionadas para el beneficio de la sociedad.

Bdigital.ula.ve

La regulación beneficia los intereses privados de las grandes corporaciones financieras en muchas regiones del mundo, problemática que agrava la situación de la contabilidad, de sus prácticas y del interés público, ahora bien, las regulaciones no son tanto por las nociones de interés público o la negociación competitiva entre los diferentes intereses particulares, sino que por lo general son un producto de políticas estatales auspiciadas por los

C.C.Reconocimiento

organismos internacionales como la ONU, la OCDE, IFAC , IASB, IOSCO, FMI entre otros.

Consecuentemente, hay que propiciar el cambio en los esquemas interpretativos, creencias y valores sobre el significado y sentido de la contabilidad como practica para la sociedad, y para que su efecto pueda ser duradero y profundo hay que idear estrategias, la primera de ellas tiene que ver con la educación contable, la que se debe fortalecer no solo en las aulas sino también en las organizaciones para que haya conciencia del rol social de la contabilidad, del ejercicio profesional en el control social, económico y financiero.

Tal vez de esta manera, se trascenderá la visión instrumental hacia las conquistas de nuevas posturas teóricas que le permitan explicar los diferentes fenómenos de la práctica contable, y en esta medida asumir posiciones críticas frente a esa realidad que permanente está registrando, informando y controlando.

Bdigital.ula.ve

La segunda estrategia tiene que ver con enseñar y construir los valores en el marco de la ética y, la tercera con el rol del contador y organizaciones profesionales. La ética, en la actuación de los profesionales, podrá constituirse en garantes de la información que procesan, preparan y entregan a la comunidad, quien la recibe sin reparos, dado que se ha configurado la confianza en el tiempo y esperan no ser defraudados, para mejorar estos procesos de confianza es necesario que el profesional de la contaduría pública asuma su responsabilidad social de actuar en favor del interés público.

El objetivo de la propuesta teórica es que sirva de guía para promover la comprensión de los investigadores, de los organismos internacionales y

C.C.Reconocimiento

locales de la contabilidad, los contadores públicos y, los miembros de las organizaciones que serán objeto de las investigaciones para que se genere la posibilidad de desarrollar sus propias estrategias para hacer frente a los cambios que se presenta en la profesión contable.

Este estudio, debe verse como la presentación de las condiciones previas para el cambio en lugar de una transformación de la sociedad, es decir, solamente a largo plazo y con las investigaciones en contextos específicos donde se desarrolla la práctica contable se podrá evidenciar su evolución. Es una orientación general sobre las preocupaciones del interés público en la contabilidad, por ello, aspectos como educación, ética, el rol del contador, y práctica social, a juicio de la investigadora, son importantes y vitales dada su capacidad para propiciar el cambio y el progreso en la contabilidad, para lograrlo hay que desafiar el *statu-quo* establecido.

Bdigital.ula.ve

Ahora bien, las acciones de la contabilidad y más precisamente de la profesión en el interés público, han estado adheridas a la creencia sostenida de la neutralidad de la contabilidad y la necesidad de una información financiera confiable, esto hace de la representación contable una poderosa herramienta de control, estrategia y persuasión social en la lógica del mercado financiero, no obstante, los resultados de la investigación, son contundentes en tres aspectos, la concepción que integra al sujeto en la sociedad con responsabilidad incorporando en sus creencias la contabilidad como práctica social, la confianza, la ética y el bien común, no como una nueva forma ideológica y retorica sino como parte y esencia de su ser, saber y quehacer contable , para lograr los fines sociales y humanos en la sociedad.

C.C.Reconocimiento

CAPITULO V

DECLARACIONES TEORÉTICAS ACERCA DEL INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD

En la primera etapa se produce la trascendencia de la cuasi-ignorancia hasta la formulación de los teoremas críticos, que se realiza comenzando con el proceso discursivo elaborado por la investigadora. Para tal efecto se inicia con las declaraciones de los autores, y de los investigados realizando una síntesis de estas declaraciones enmarcadas en las tres categorías deducidas en la revisión de la literatura.

Bdigital.ula.ve

Las categorías como punto de partida para el análisis son: a) visión de la profesión contable b) organismo internacionales de la contabilidad, y c) consecuencias de los escándalos contables.

Consecuentemente, la formulación de los teoremas se produce a partir de la triangulación de las categorías iniciales planteadas por la investigadora; las declaraciones de los autores, y de los investigados para determinar en consenso las categorías emergentes del interés público en la contabilidad.

Las declaraciones sobre la contabilidad, la profesión contable, los organismos internacionales, y los escándalos contables mencionados en los tres primeros capítulos, se presentan en forma sintetizada pero siempre en la vía de las categorías para identificar los elementos comunes que permiten concretar el consenso para la construcción de los tres teoremas.

C.C.Reconocimiento

Síntesis de las declaraciones teoréticas del Interés Público en Contabilidad

Declaraciones sobre la visión de la profesión contable

Para los propósitos de la tesis, la visión clásica de la profesión contable se ubicará antes de los años sesenta, la evidencia presentada por los investigados y los autores permite establecer que había una concepción, vocación y compromiso hacia el interés púbico por parte de los profesionales. Después de los años 60, la visión clásica transita hacia una visión de mercado e intereses particulares. Véase la siguiente tabla.

Tabla 17
Declaraciones de los autores sobre la visión de la profesión contable antes y después de los años 60

Autores	Declaración
	Antes de los años 60
Dellaportas y Davenport (2009, p.23),	Históricamente, había un compromiso con el interés público, por encima de la ganancia personal o profesional, "cuando los miembros estaban sometidos a una educación forjada en la educación moral que les ayudó a desarrollar un estado mental que hacía hincapié en la función pública".
Abbott (1988)	Los profesionales reconocen sus obligaciones sociales por medio del código de ética, aunque no se haga explícito los profesionales no se deben sólo al cliente, sino al público en general.
Henderson y Henderson (2001),	Servir al público y no solamente al cliente está arraigado dentro de la profesión.
Dellaportas y Davenport (2008)	La premisa subyacente en el deber de los contadores de proteger el interés público se basa en la defensa de los principios fundamentales de la ética profesional, tales como la experiencia, el conocimiento, competencia e integridad.
Cooper (2005); Dillard y Ruchala (2005) y, Lehman	El interés público, juega un papel preponderante en el sujeto en potencia y, por medio de su participación en la

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

(2005),	sociedad, podrá modificarla y por ende a la contabilidad.
Cooper (2005)	La esencia del interés público radica en la participación activa en el mundo social, un ser humano políticamente activo.
Dillard y Ruchala (2005)	Participación del individuo en la sociedad por medio de la educación que juega un papel preponderante, insisten en que deben ser considerados los que no tienen voz, pero que tienen un historial, un futuro para proteger y deben ser respetados.
Lehman (2005)	Plantea la discusión del interés público, centrada en el esquema interpretativo cuando expresa que hace parte del individuo en una perspectiva de adentro hacia afuera.
Jane Ashman (2014)	El status profesional que recibió la disciplina, tiene que ver con el reconocimiento que la contabilidad es una profesión completa, que no se limita a sus funciones micro en las organizaciones empresariales públicas o privadas, sino también al campo macro, es decir a la sociedad en su conjunto. La obligación primordial es la de actuar en el interés público.
Mintzbert (1979)	Destaca que el arquetipo profesional tradicional contempla características de la cultura colegial, las estrategias formuladas de forma consensuada, y pocos y bajos grados de diferenciación vertical y horizontal en las organizaciones profesionales.
Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton (1995)	Los códigos de ética profesional confieren legitimidad a la profesión
Brock, Powell y Hinings (2007). Brock et al. 2007; Cooper, Hinings, Greenwood y Brown 1996)	Dos arquetipos se presentan: asociación profesional tradicional y la estrella encontrándose valores y creencias centrados en la responsabilidad y ética profesional para la empresa, la profesión y el cliente.
American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1917). *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW) (1880)	Importancia de la formación del profesional como sujeto ético, una educación centrada en la responsabilidad, la lealtad, y el carácter correcto que debía adoptar el contador frente a sus colegas, clientes y el público en general. En los códigos de ética se declara como un deber profesional la actuación en el interés público.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Lee (1995)	En Reino Unido (U.K) se organiza la comunidad contable como reacción a la ley de quiebras que amenazaba económicamente a los contadores, con su propuesta buscaban consolidarse como un solo cuerpo para garantizar su ejercicio profesional, lograr autorregularse, promover la demanda de los servicios que prestaban, manifestando tener como foco el interés público y proporcionar confianza al público en la labor desempeñada.
Keith Robson; Hugh Willmott; David J Cooper; y Tony Puxty (1994)	En Reino Unido (U.K), existía confianza sobre la aptitud de las estructuras contables de autorregulación y la independencia profesional considerada como un "estado de ánimo", para esta época había una preocupación por el interés público.
Zeeff (2003)	En Estados Unidos se da el reconocimiento profesional por el alto grado de influencia en el establecimiento de normas que reglamentaban la práctica enfocadas en las cualidades y el juicio profesional del auditor.

Después de los años 60

Bdigital.ula.ve

Sawabe (2005)	Se hace referencia a la primacía de los intereses privados sobre el interés general, por lo tanto, se tiende maximizar las utilidades y a disminuir los riesgos del capital.
Neu y Graham (2005)	La relación de la contabilidad con el interés público de los profesionales y académicos, es una se relaciona por reflejo y no por convicción.
Willmott, (1990) y Willmott; Cooper y Puxty (1993); Sikka, Willmott, y Lowe, (1989).	El concepto de interés público es debate, negociación, dinamismo y diversidad conceptual, no hay consenso en el significado para la contabilidad
Dellaportas y Davenport (2009).	El proceso de educación formal se centra en la transmisión de conocimientos de la teneduría de libros, pero no hay un compromiso ético y moral.
Brock, Powell y Hinings (2007). Brock et al. 2007; Cooper, Hinings, Greenwood y Brown 1996)	Red global valores y creencias centrados en los intereses individuales, el cliente y el mercado de capitales.
Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton	Considerado como la era de la contabilidad política, se presenta una cultura marcada por el consumo, el

C.C.Reconocimiento

(1995)	individualismo, las relaciones públicas, la crisis de identidad y el uso de la retórica legalista y la técnica contable, se modifican los postulados de los códigos de ética.
Lee (1995)	A finales del siglo XX se da una pérdida de control por parte del monopolio profesional lo que pone en duda la competencia del contador público, el cual está sujeto a diversas presiones de corte económico e institucional en pro de mantener un statu quo frente a sus clientes, lo cual sustituye por completo la misión publica del contador, quien ahora es considerado como un ejecutivo de negocios.
Keith Robson; Hugh Willmott; David J Cooper; y Tony Puxty (1994)	Incursión en nuevos mercados y servicios por la búsqueda de una mayor cobertura y rentabilidad de los organismos profesionales.
Kelvin KuanTing-Chia (2014)	La teoría del interés privado y grupos de interés es la que prevalece en el desarrollo de la independencia de la auditoría en Australia, parte de sus finalidades tiene que ver con el fortalecimiento de la estructura de información financiera.
Zeeff (2003)	La profesión Estadounidense empieza a verse cuestionada por los múltiples escándalos financieros, considerándose que la profesión estaba evadiendo responsabilidades y que las empresas de auditoria estaban siendo cómplices de las prácticas evasoras de sus clientes debido a bonificaciones y recompensas que circulaban y que incitaban a un actuar profesional sesgado para favorecer intereses parcializados. Entre 1970 y 1980 el Departamento de Justicia y la Comisión Federal de Comercio ejercen presión sobre el código de ética profesional, exigiendo la eliminación de excesivas restricciones y prohibiciones impuestas.
Zeeff (2003)	Se presenta la búsqueda desmedida del lucro y la perdida de compromiso profesional, lo cual es un fuerte golpe a la independencia del contador y se produce una crisis de confianza en su capacidad para responder al interés público, puesto que el profesional y la profesión se transforma en un negocio que presta asesorías o servicios de consultoría a sus clientes.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los autores

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Las declaraciones de los autores acerca de la visión profesional coinciden con la apreciación de que, antes de los años 60 las creencias del interés público estaban basadas en el bienestar de la profesión, que se apoyaba en códigos morales y éticos, cuyo resultado es la construcción de confianza y la salvaguarda del interés público, también se ganaba estatus profesional, se empezaba a vislumbrar a la contabilidad como campo de conocimiento.

Después de los años 60, con los cambios generados de forma acelerada por la globalización económica, el desarrollo tecnológico que propicia el surgimiento de la red del conocimiento global entre otros aspectos, se producen cambios en los esquemas de interpretación, que se traducen en una visión de la contabilidad en el interés público hacia los intereses de los clientes, las firmas transnacionales, avalada por organismos reguladores de la profesión como IFAC, cuyos esfuerzos van dirigidos hacia la normatividad contable- financiera.

Bdigital.ula.ve

En este sentido, los investigados están de acuerdo que antes de los años 60 la visión profesional propendía por el beneficio general, entendiéndola como el bien común para la comunidad contable en su conjunto, dado que, en ella se perciben las ventajas, desventajas, beneficios y se ve afectada por los escándalos de las últimas dos décadas, además porque es en el contexto de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) donde se enfatiza la profesión, la ética, la auditoría y la educación contable.

En este sentido P1 (anexo 1), manifiesta que hoy día "valores profesionales no son el centro de la profesión, sino la prestación de servicios con satisfacción de los usuarios-clientes", también destaca que había una clara

C.C.Reconocimiento

línea del ejercicio profesional que después de los años 60 se ha direccionado hacia el mercado de servicios profesionales, véase afirmación en la tabla 18.

Tabla 18
Declaraciones de los Investigados sobre la visión de la profesión contable antes y después de los años 60

Investigados	Declaraciones
P1 Anexo1	En la visión clásica de la profesión, la Contaduría Pública tiene esa vocación hacia el interés público. (Antes de los años 60) La emergencia de la profesión del Contador Público a finales del siglo XIX y su consolidación en la primera mitad del siglo XX (todo en el contexto anglosajón), me parece que construyeron una mirada del ejercicio para el interés público (independiente si estaba solo centrado en el mercado). Ese modelo tuvo sus coletazos en Latinoamérica con el modelo de profesión que teníamos (o que tenemos hasta que se imponga el modelo actual de IFAC).
P3 Anexo 1	Hoy día, una profesión burocratizada es aliada del poder y no considera demasiado al interés público. (después de los años 60)
P4 Anexo1	El ejercicio de la contaduría como práctica social debe satisfacer las necesidades de información de todos los usuarios y dentro de ellos la sociedad. (después de los años 60)
P7 Anexo 1	No deja de ser paradójico que, aunque en la práctica contable se asuma el interés público, los profesionales contables obren principalmente en función del interés privado. (Después de los años 60).
P 6 Anexo1	La mirada de la contabilidad anclada en prácticas y tradiciones anglosajonas, observa al interés público como la protección de los intereses privados, especialmente de socios-accionistas e inversores. Esta segunda mirada ha encontrado un buen desarrollo en los mercados bursátiles. (Después de los años 60).

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los investigados

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

En la perspectiva de los argumentos presentados, en la concepción de interés público en la contabilidad está presente la disposición de los contadores hacia la búsqueda del beneficio de las organizaciones empresariales y un espíritu en el servicio profesional, no obstante como lo manifiestan los autores mencionados y los investigados, los cambios presentados en la consecución de los objetivos cuando pasan de un estatus de servicio a la comunidad en términos generales, hacia la consecución de objetivos financieros auspiciados por el Estado y los organismos internacionales, se da un giro en los esquemas de interpretación en torno al beneficio personal de los contables, de las firmas y de un concepto de servicio al cliente.

A manera de síntesis el teorema que reúne los atributos presentados a juicio de la investigadora producto del consenso llevado a cabo es el siguiente:

Bdigital.ula.ve

Primer teorema

La visión profesional clásica de la contabilidad tenía una vocación hacia el interés público apalancada en el código de conducta ética, donde era importante tanto el prestigio profesional como el de la firma y la comunidad; no obstante, los cambio que se producen después de los años 60 no van en el mejoramiento de la profesión.

Declaraciones sobre los organismos internacionales de la contabilidad

Las declaraciones de los autores, y de los investigados sobre los organismos internacionales de contabilidad, están relacionadas con la afirmación que estos organismos están centrados principalmente en la

C.C.Reconocimiento

función financiera de la contabilidad, por lo tanto, aspectos como la responsabilidad, la ética y los valores de los profesionales giran en torno a estos criterios.

Aunque la misión declarada de la IFAC está en consonancia con el interés público, desde sus posiciones políticas, documentos de consulta a discusión pública, los manuales de ética, educación, auditoria entre otros, así como las políticas enunciadas, la puesta en práctica de las mismas se reducen a la salvaguarda de los intereses financieros de las organizaciones.

Ejemplo de estos aspectos es evidenciado en las síntesis de los documentos como: *The Corporate Report*, 1975; AICPA, 1973; IFAC, 2014; IASB, 2010 cuyo interés final es proteger los derechos de los inversionistas y acreedores.

Bdigital.ula.ve

Autores como Shahzad, Uddin y Tsamenyi (2005); Dellaportas et al. (2008); Jane Ashman (2014); Baker (2009), cuestionan la intervención de los organismos internacionales en jurisdicciones afiliadas, puesto que se convierten en medidas tomadas en la urgencia de dar respuesta a los escándalos financieros, tal es el caso del manual del código de ética y de auditoría que ha tenido reformas permanentemente. En este sentido se pronuncian Lindblom y Rulan (1997); Shields (2014); Dellaportas et al. (2008); Ferrer (2002); Gaffikin (2005), enunciado que los organismos obedecen a la presión de los grupos de interés y el código de ética es una medida paliativa a la crisis de confianza que se presenta. Véase la tabla siguiente.

C.C.Reconocimiento

Tabla 19
Declaraciones de los autores y organismos internacionales de la contabilidad

Autores	Declaración
IFAC (2013-2014)	La misión de la IFAC es servir al interés público mediante: la contribución al desarrollo de normas profesionales y orientaciones de alta calidad; facilitando la adopción e implementación de estas; contribuyendo al desarrollo de sólidas organizaciones de profesionales y firmas de la contabilidad, auspiciando el desarrollo de prácticas de alta calidad. Así mismo, promocionando el valor de los profesionales de la contabilidad en el mundo; y pronunciándose sobre cuestiones de interés público.
(IASB) 2010	Marco Conceptual para Información Financiera. Proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad (….) para los propósitos de toma de decisiones económicas. IASB (2010, p.11, párrafo OB2)
The Corporate Report, 1975; AICPA, 1973; IFAC, 2014; IASB, 2010	Proteger los derechos de los inversionistas y acreedores
Jane Ashman (2014)	La profesión contable representada por sus organismos profesionales no ha cumplido sus obligaciones de interés público, ni precisa guía o apoyo a sus miembros para hacerlo.
Dellaportas et al. (2008, p.1088).	El código "normativo crea un imperativo moral que debe guiar la conducta personal y profesional de los miembros más allá de los deseos egoístas del contador, o del cliente o empleador"
Shahzad, Uddin y Tsamenyi (2005)	La intervención de los organismos internacionales de contabilidad en los países en desarrollo, auspiciadas por el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y los Estados capitalistas

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	occidentales, proporcionan la infraestructura técnica y la capacidad organizativa para ejecutar el programa de privatización neoliberal con poca consideración por cuestiones de regulación y protección del público en general.
Huber (2016)	Cuestiona la hipótesis de que el interés público es una condición *sine qua non* de la profesión contable, dada la magnitud de los escándalos a escala mundial.
Brock et al., (2007); Cooper, Hinnings, Greenwood y Brown (1996)	Las grandes firmas de la contabilidad y la auditoría actúan en ausencia y distanciamiento del ejercicio profesional en el interés público, hacia una nueva forma de servicios en la que prima el interés propio y el de la firma.
Lindblom y Rulan (1997)	Cuestionan el código de ética, creen que el concepto sirve como un "manto" para ganar la confianza del público, en lugar de servir como una guía moral para los profesionales.
Dellaportas et al. 2008, p.1093)	Los códigos de ética son una "medida en respuesta a las críticas de la época"
Shields (2014)	Considera que organismos como IASB-IFAC reguladores de la profesión, están influenciados por grupos de interés. La regulación es el resultado de las fuerzas de la oferta y la demanda, que conduce a transferencias de riqueza que motivan las luchas de poder entre los intereses, grupos que tratan de maximizar la riqueza de sus miembros. Influencia que se denota en los estándares de auditoría.
Shields (2014)	Más que una negociación entre los diversos intereses de los grupos en el interés público, lo que puede presentarse son acuerdos institucionales para lograr sus propios beneficios.
Ferrer (2002)	Sobre la presión de los grupos de interés aclara que [L]as agencias reguladoras atraviesan largos procesos vitales y que, en algunas etapas de estos procesos, son fácilmente influenciables tanto por problemas que atañen a su propia información, como por la facilidad de sucumbir a los planteamientos de determinados grupos de interés que son los que de manera habitual se relacionan con la agencia reguladora. (p.5). En este sentido Ferrer (2002, p.4) expone que los resultados de la regulación no siempre han sido exitosos dado que "la perspectiva del interés público no es difícil de atacar sobre la base de que los modelos de regulación han fracasado en determinadas ocasiones, al no alcanzar los resultados de interés

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

	público que proponían".
Gaffikin (2005)	Considera que la teoría de los grupos de interés determina la concepción de interés público en una cuestión normativa, y que los defensores del enfoque funcionalista de la contabilidad abogan por esta postura sobre el argumento de que no hay ninguna base para identificar objetivamente el interés público, además cuestiona que este enfoque subestima los efectos de las influencias de poder económico y político sobre la regulación contable. Más que una teoría es un enfoque de la teoría de interés público de la regulación económica, entendida como el producto de las relaciones entre los diferentes grupos y entre estos grupos y el Estado.
Bowrey, Murphy, Smark, y Watts, (2007)	Argumentan que la profesión contable en Australia capturó a la Junta de Registro de Contadores Públicos con el fin de derogar la normativa contable. Como tal, estos grupos presionan sobre las normas de contabilidad, y pueden capturar los procesos por los que se desarrollan, con el fin de promover su propia agenda.
Baker (2009)	Señala que la frase interés público ha sido utilizada más como retórica que como una forma real de establecer o indagar por el significado, donde confluye la ideología de los organismos internacionales de contabilidad.
Iyoha, Francis Odianonsen (2011)	La economía de mercado y la regulación favorece los intereses privados de las grandes corporaciones financieras no sólo en Nigeria sino en la línea del interés privado en muchas regiones del mundo.

Bdigital.ula.ve

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los organismos internacionales y los autores.

Las declaraciones de los investigados sobre los organismos internacionales, se relaciona con la importancia de IFAC como guía para las actuaciones éticas y morales, pero no cuestionan si esas guías son suficientes, tal es el caso de la declaración de los participante codificados como, P6 y p11, aunque este último está de acuerdo con los postulados de IFAC, recomienda un sistema de sanciones.

Los participantes P3 y P9, cuestionan los planteamientos retóricos y se suman a la percepción de que los organismos internacionales respaldan el

C.C.Reconocimiento

paso del ejercicio profesional a la prestación de servicios al cliente y en beneficio de las firmas transnacionales de auditoria y del capital financiero.

Tabla 20
Declaraciones de los Investigados sobre los organismos internacionales de la contabilidad

Investigados	Declaraciones
P3 Anexo2	Se consolidan las grandes transnacionales de auditoría y las organizaciones multinacionales como IASB e IFAC como única voz de la profesión y exaltación de la concentración económica.
P6 Anexo 2	Los fundamentos conceptuales de los principios éticos contemplados en el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 y de IFAC, donde explícitamente se señala el deber moral del contador para con toda la sociedad y con el Estado.
P9 Anexo 1	Los organismos internacionales abiertamente plantean que su misión es trabajar para servir al interés público, pero también, directamente centralizan y determinan esos usuarios para quienes va dirigida la información preparada bajo los estándares internacionales, los cuales son denominados usuarios principales, como son inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales, y al suministrarle a estos información útil para la toma de decisiones se está contribuyendo al interés público, lo cual es una mirada reduccionista e interesada de la contabilidad, donde se ponen al servicio de unos cuantos considerados públicos por el poder de influencia e incidencia que se tiene bajo la lógica de operación en los mercados de capitales.
P11 Anexo 1	Las Normas de información financiera (NIIF) y la Normas internacionales de auditoría (NIA) son las referencias normativas que deben ser consideradas para obtener informes financieros de alta calidad, transparentes y comparables.
P11 Anexo 3	No obstante, la existencia de marcos normativos internacionales como IFAC, no es suficiente ya que se requiere que existan profesionales calificados que puedan aplicar las normas, y un conjunto de requerimientos de calidad y acreditación profesional, unidos a mecanismos de supervisión y sanción.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los investigados.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

De acuerdo con los autores y los investigados, IFAC tiene una misión que cumplir, pero está siendo presionada por grupos de interés, apoyando de alguna manera la prestación de servicios y no el desarrollo del ejercicio profesional.

A manera de cierre, el teorema que reúne los atributos presentados a juicio de la investigadora producto del primer diálogo terapéutico llevado a cabo es el siguiente:

Segundo teorema

La concepción de interés público de los organismos internacionales de contabilidad es proporcionar estados financieros confiables para el uso de acreedores e inversores del capital, propiciando la gestación y consolidación de un modelo que pasa del ejercicio profesional a la prestación de servicios.

Bdigital.ula.ve

Las declaraciones sobre las consecuencias de los escándalos contables

Los escándalos han producido mucho daño a la credibilidad de los profesionales en su ejercicio, efectos devastadores como; la quiebra y cierres de organizaciones empresariales privadas, la disminución de las firmas auditoras, la pérdida de confianza, disminución del capital social profesional, pérdida de la autorregulación profesional (Véase tabla número 21).

Criterios que comparten los autores y los investigados en el sentido que no es suficiente contar con códigos, manuales y pronunciamientos emitidos desde los organismos profesionales, es preciso adquirir un nuevo compromiso, es decir, hay que cambiar el esquema de interpretación de lo normativo y legal, hacia un esquema moral y ético, con conciencia del

C.C.Reconocimiento

bienestar común, puesto que la contabilidad proporciona un medio para legitimar la confianza al ser capaz de proporcionar información contable y los contadores son los expertos que median ese sistema (Broadbent,2002,).

Tabla 21
Declaraciones de los autores sobre las consecuencias de los escándalos contables

Autores	Declaración
Fogarty (2014)	Expresa que el servicio de la contabilidad para el interés público ya no está en ascenso.
(Dellaportas, et al. 2008, p.1081)	Comportamientos contrarios al interés público (…) puede tener efectos devastadores, tal es el caso de Arthur Andersen". Cuya consecuencia fue la pérdida de confianza y la destrucción de capital social, el cual se formó a partir de la integridad y reputación de la firma.
Mina Balanta (2015)	Los actos de corrupción de resonancia nacional e internacional en que se han visto involucrados algunos contadores públicos, amplifican la percepción de desconfianza social que se ha generado frente al actuar profesional, y desdibuja el buen comportamiento de la mayoría de usuarios de esta disciplina.
Kelsall (2015,p.98)	Las empresas son ahora vistas con una pobre participación de los interesados como la promulgación de daño a la reputación de la empresa, y con consecuencias económicas devastadoras.
Jane Ashman (2014)	Reconocer que los contables pueden ser responsables de los desastres que afectan la vida, pone al interés público en la dimensión del mundo de la vida (esquemas interpretativos) de IASB e IFAC, tienen que ser distintos a los apalancados solamente en los aspectos normativos y financieros.
Hinings, Greenwood, y Cooper (1999)	Acerca de las empresas globales profesionales, se refieren al cuestionamiento serio en la década de 1990 de la utilidad y la validez de las funciones de auditoría prestada por grandes empresas de contabilidad, presentándose los grandes colapsos corporativos y fraudes que estas auditorías no pudieron predecir. Las acusaciones de conexión de Anderson y Enron a varios escándalos han sido muy publicitadas, lo que lleva a su

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

	vez a la desaparición de esa empresa de servicios profesionales, viéndose afectada la contabilidad para el interés público.
Dellaportas y Davenport (2008)	La profesión contable se basa en los supuestos de confianza, puesto que el colapso de Andersen en 2002 marco una época en que se lesiona a la profesión contable, sin embargo, "el mayor enemigo de Andersen no fueron los tribunales, el público ha perdido la confianza en una empresa que había construido su reputación sobre la integridad" (p.1081).
O'Regan y Killian, S. (2014)	Expresan que las crisis en la profesión contable debido a los escándalos y a la perdida de la confianza en la profesión, aumentan la tensión entre los expertos, los organismos auto-reguladores, y el Estado. De tal manera que, el Estado para resguardar la confianza de los inversores y en el interés público emite normas reguladoras sobre la rendición de cuentas de los auditores profesionales, asunto que, amenaza la auto-regulación de la que gozan los organismos profesionales. Esta supervisión es necesaria puesto que no se estaban cumpliendo los presupuestos de la legitimación de interés público sino de intereses privados.
Benau, M. A. G., & Martínez, A. V. (2003). *Revista valenciana de economía y hacienda*, (7-I), 25-48.	Los escándalos financieros han provocado una profunda crisis de confianza en el conjunto de sistemas de control de la transparencia informativa de las empresas en las que tienen depositados sus ahorros millones de individuos. El resultado inmediato de estos acontecimientos ha sido el endurecimiento de las normas de control sobre las grandes corporaciones y la extensión de la crisis de confianza al resto de las economías avanzadas
Laughlin (1995), Laughlin y Broadbent (1996, 2005),	Revelan en sus investigaciones la compleja interacción entre los sistemas de contabilidad y los medios de dirección de la sociedad. La tesis central de este enfoque es que la contabilidad se puede utilizar de maneras contrarias al interés público, y que hay una imperiosa necesidad de ser conscientes de esta posibilidad.
Gaffikin (2016)	Expone que los espectaculares colapsos corporativos y fraudes observados a principios de este siglo, y antes indican claramente la existencia de intereses a menudo ocultos, de aquellos que buscarían una asignación justa de los escasos recursos para que todos los intereses de la sociedad puedan beneficiarse.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los autores.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

Los razonamientos de los investigados giran en torno a la preocupación de la contabilidad en su función financiera, como expresan P5 y P6 véase tabla 22, así mismo, expresan que la función contable en su construcción original es responsabilidad, control y salvaguarda hacia la comunidad, el no hacerlo es perjudicial y desastroso para la profesión y los contadores, puesto que se debe garantizar una actuación social que integre los aspectos sociales y económicos, para que la profesión contable se comprometa en la construcción de tejido social y en la restauración de la confianza pública, preocupación que manifiestan los investigados, véase tabla 22 que refleja las preocupaciones de los investigados sobre los escándalos financieros.

Tabla 22
Declaraciones de los investigados sobre las consecuencias de los escándalos contables

Bdigital.ula.ve

Investigados	Declaraciones
P1 anexo 2	La crisis estructural de confianza que enfrenta el sistema. El desequilibrio entre lo financiero y la producción económica material y la asimetría e iniquidad actuales. Todo ello amplía el espiral de la idea de crecimiento indefinido propia de la lógica financiera actual.
P3 anexo 2	El desprestigio profesional masivo que –como contracara- hace que se consoliden las grandes transnacionales de auditoría y las organizaciones multinacionales como IASB e IFAC como única voz de la profesión y exaltación de la concentración económica.
P5 anexo 2	Bajo esta perspectiva la contabilidad se ocuparía de justificar las practicas que conllevan a la acumulación de capital financiero, como su función primordial, lo cual, desde luego, se aleja de la facultad de depositaria de confianza pública y cuya consecuencia sería legitimar la propiedad y marginar los intereses de la sociedad.
P6 anexo 2	Las consecuencias de una contabilidad en contra de este tipo de interés

C.C.Reconocimiento

	público, significaría para nuestra disciplina el desconocimiento de su rol social y la creencia de que ella sólo actúa en función de los requerimientos del capital.
P7 anexo 2	Las consecuencias ya se hacen visibles en el panorama actual: por un lado, tenemos una contabilidad que se especializa cada vez más en satisfacer el interés capitalista de reproducir utilidades financieras, en favor del dueño, sin preocuparse por la asignación equitativa de los recursos y la generación de bienestar económico y social para los grupos de interés subalternos.
P7 anexo 2	Asistimos al desprestigio de la profesión, por actuaciones política y éticamente incorrectas, en situaciones particulares en las que los contables han obrado en favor únicamente de la acumulación de capital. Hemos construido una profesión que no se compromete con las exigencias del presente, es decir, con la necesidad de revertir las desigualdades sociales, profundizadas con la financiarización del mundo.
P8 anexo 2	Falta de credibilidad y desconfianza en nuestro quehacer diario y profesional. Este es un mal muy difícil de recuperar, pues cada escándalo profundiza aún más el desconcierto financiero y profesional de nuestro ejercicio, lo cual va en desmedro de nuestra capacidad de brindar confianza y fe pública.
P9 anexo 2	Completamente perjudicial que el contador público, no asuma el interés público como eje transversal en su función, ya que sería faltar a esa responsabilidad histórica designada por costumbre, al ser elegidos como legitimadores y garantes de confianza, hecho que permite la continuidad de las relaciones sociales y económicas.
P11 anexo 2	El no actuar en los marcos normativos NIIF-NIA, puede ser desastroso no solamente para la economía, las empresas y la profesión en Colombia.
P12 anexo 2	• Sesgos y beneficios hacia intereses particulares. • Las asimetrías de información. • Inequidad y desequilibrios. • Decisiones erróneas por parte de los usuarios de la información. • Profesionales al servicio de una corriente específica restándole objetividad a su ejercicio profesional y al trabajo que elaboran.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los investigados.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Teniendo en cuenta las declaraciones de los autores e investigados, y a partir del consenso se plantea el tercer teorema.

Tercer teorema

La consecuencia de una actuación profesional que no esté en armonía con una comprensión más amplia del interés público en contabilidad, podrá producir una crisis estructural de confianza en la profesión contable.

Finalmente, en este capítulo se establece:

a) Tres teoremas que serán puestos en consenso nuevamente con los investigados en el capítulo VI, en la búsqueda de los esquemas de interpretación en la contabilidad para el interés público.

b) Las categorías de análisis que emergen de este primer discurso radicalizado y terapéutico hacen relación a la ética, bien común, confianza, y comunidad

c) En una concepción más amplia, la creencia generalizada de los autores y de los investigados es que la profesión debe ser el guardián del interés público, y no de los intereses privados.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPITULO VI

LOS TEOREMAS CRÍTICOS ACERCA DEL INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD DESDE LA PERSPECTIVA *MIDDLE- RANGE THINKING*

El presente capitulo se desarrolla a partir de la exposición de los teoremas críticos y explicaciones teoréticas, en segundo lugar la valoración crítica por parte de los investigados para lograr el consenso sobre las categorías emergentes del esquema interpretativo del interés público en contabilidad desde la perspectiva de *Middle-range thinking*.

En la investigación se profundiza la importancia de los esquemas interpretativos por medio de, la recopilación de información, declaraciones de los investigados (entrevistas) y observación permanente para acceder a estos elementos intangibles.

Bdigital.ula.ve

Los procesos del discurso en la declaración de teoremas críticos

Para iniciar el proceso es pertinente resaltar los aspectos centrales desarrollados en el capítulo V, que se sintetizan en la tabla 23, en la que se presentan los teoremas, las primeras categorías emergentes y las creencias de los investigados y autores sobre el interés público.

Como se expuso en el capítulo IV son cuatro pasos para la formación de los teoremas, el primer paso es la construcción (Capitulo IV), el segundo paso corresponde a las explicaciones teoréticas proporcionada por la investigadora, el tercero es la valoración crítica de los investigados, y el

C.C.Reconocimiento

cuarto el consenso. En esta etapa, se realiza el proceso discursivo elaborado por la investigadora y de los autores e investigados en la valoración de los teoremas críticos, con la intención de validar por medio del consenso, (investigadora/investigados) los elementos categoriales declarados en el capítulo V, para luego ofrecer una descripción de los teoremas en la perspectiva de MRT.

Tabla 23
Síntesis de los teoremas, categorías y creencia generalizada sobre el interés público

Teoremas	Descripción
Primero	La visión profesional clásica de la contabilidad tenía una vocación hacia el interés público apalancada en el código de conducta ética, donde era importante tanto el prestigio profesional como el de la firma y la comunidad; no obstante, los cambio que se producen después de los años 60 no van en el mejoramiento de la profesión.
Segundo	La concepción de interés público de los organismos internacionales de contabilidad es proporcionar estados financieros confiables para el uso de acreedores e inversores del capital, propiciando la gestación y consolidación de un modelo que pasa del ejercicio profesional a la prestación de servicios.
Tercero	La consecuencia de una actuación profesional que no esté en armonía con una comprensión más amplia del interés público en contabilidad, podrá producir una crisis estructural de confianza en la profesión contable.
Categorías y creencia generalizada de interés público	
Categorías	ética, bien común, confianza, y sociedad
Creencia generalizada sobre interés público	La profesión debe ser el guardián del interés público, y no de los intereses privados.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones de los autores y los investigados en el capítulo V.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

La valoración crítica a manera de explicaciones teoréticas de los investigados, obedecen al segundo diálogo terapéutico, en el que se concilian las diferencias que se presentan para lograr el acuerdo que lleva al consenso. En este proceso la atención se centra en discernimiento del esquema interpretativo del interés público de los participantes. El discurso teórico cuya síntesis se presentó en el capítulo V, es el punto de partida que proporciona el lenguaje discursivo en el desarrollo de la comprensión del interés público, cuyos aspectos hallados claramente manifiestan que el interés público trasciende al marco de los intereses financieros.

Primer teorema

La visión profesional clásica de la contabilidad tenía una vocación hacia el interés público apalancada en el código de conducta ética, donde era importante tanto el prestigio profesional como el de la firma y la comunidad; no obstante, los cambio que se producen después de los años 60 no van en el mejoramiento de la profesión.

Bdigital.ula.ve

Explicación teorética

La noción de interés público en contabilidad nace con una profesión con un elevado estatus social, con una pretensión de servir al público que también puede ser observada como una forma de discurso simbólico que implica una interacción entre la ideología de la profesión y los esfuerzos de los miembros para ampliar su mercado de trabajo (Robson, Willmott, Copper, y Puxty, 1994).

C.C.Reconocimiento

A diferencia de otras profesiones, la profesión contable juega un papel importante en la regulación y distribución de los recursos económicos de las organizaciones en la sociedad, es decir, su influencia y significado va dirigido hacia todos los usuarios, grupos de interés, agencias reguladoras y el Estado, por lo tanto, el interés público en una concepción más amplia que la económica, es el que puede mediar entre todas las partes relacionadas para el beneficio de la sociedad.

En este sentido el interés público puede variar de una obligación de los profesionales de la contabilidad en su práctica contable (emitir dictámenes fiables, asesoramiento a terceros, informes financieros auditados), y del discurso simbólico que protege la profesión contable, "a un papel decisivo en la determinación de la regulación y distribución de los recursos económicos" (Baker, 2014, p.144).

Bdigital.ula.ve

Respecto a la profesión contable, Robson, Willmot, Cooper y Puxty (1994), al analizar la profesión en el Reino Unido en los años 80 y 90, expresan que la ideología de los organismos profesionales estaba dirigida a fijar sus facultades de autorregulación, a generar pensamiento del significado de la profesión como vigilante del bien público con atributos; como la independencia, el desarrollo de las prácticas y el ideal de servir al interés público.

No obstante, esta ideología no está en la misma línea de los hechos que se desarrollan en el mercado de trabajo cuya manifestación de interés público se determina en términos económicos y del beneficio propio, dada la expansión del mercado de trabajo que determina un interés público en beneficios propios y no de la sociedad en su conjunto.

C.C.Reconocimiento

En esta misma línea, Cooper y Robson (2006), en el contexto de las organizaciones profesionales de los Estados Unidos, manifiestan que el proceso político de la regulación contable desde los años 80 y 90 de las normas de información financiera y de auditoría son en esencia la preocupación por el usuario de la información, quien se reduce a inversores potenciales del capital financiero, y el interés público es una pretensión más retorica que real.

Desde el punto de vista de la normativa profesional, Kaidonis, M. (2008) expresa que, la capacidad de la profesión contable australiana para servir al interés público, es considerada en el contexto de la legislación y en el proceso de elaboración de normas de contabilidad como la Ley de 1999 *Corporate Law Economic Reform Program* (CLERP) y ley de 2001 *Australian Securities and Investments Commission* (ASIC); estas leyes trabajan bajo el supuesto que el interés público se resuelve en la protección de los poseedores del capital, interés público que se pone en duda, dado que, el "interés público no es un sustituto de los mercados de capitales", Kaidonis (2008, p.2) en consecuencia, si la profesión contable cumple los objetivos nacionales de apoyo a los mercados de capitales, solamente estaría cumpliendo una parte de su papel en la sociedad.

Bdigital.ula.ve

En la perspectiva de la autorregulación, O'Regan, P. (2010) manifiesta que, la profesión contable en Irlanda ha mantenido su forma de autorregulación desde finales del siglo XIX, la postura adoptada alrededor del interés público, es que el interés público se sirve mejor al permitir que la profesión regule y supervise a sus miembros.

C.C.Reconocimiento

Desde la utilización de la retórica, Thornburg y Roberts (2013), con la pregunta ¿en interés de quién?, expresan que los argumentos retóricos de interés público utilizados por la profesión contable de Estados Unidos, que apoyan la afirmación que ésta sirve al interés público pueden ser refutadas, y dependen de los resultados esperados, dado que, la retórica es utilizada como un intento de manipular instrumentalmente a un público desprevenido, y puede ser utilizada para transferir cualidades positivas a la profesión y una apariencia virtuosa.

Con una mirada al organismo de regulación estadounidense, Richard Baker (2009), afirma que el interés público es una construcción ideológica y retórica; en la que, las funciones ideológicas están relacionadas con la dinámica interna de las organizaciones. En concreto, sostiene que la retórica del interés público se evidencia en los organismos de regulación como son el *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 2003), *American Institute of Certified Public Accountants* AICPA (2004) y la firma transnacional *Price Waterhouse Coopers* (PWC, 2004) es ambigua y está en la línea de la ideología dominante de la sociedad estadounidense, que ha sido la forma como estas organizaciones se abogan funciones de regulación y fiscalización.

Bdigital.ula.ve

Finalmente, Broadbent (2002), expresa que la contabilidad debe estar orientada al bienestar social y se debe procurar que su uso no represente ciertos intereses a expensas de otros.

Como se ha notado en los párrafos anteriores, el concepto deviene adjetivos desde el punto de vista teórico e ideológico. Puede decirse que el interés público, pareciera, es un *mito* que disfraza lo que en realidad los profesionales y los organismos de la profesión están haciendo en pos de

C.C.Reconocimiento

cuidar los intereses privados propios, y de sus clientes en el funcionamiento del mercado de capitales, Robson, Willmot, Copper y Pusty (1994), señalan que el peligro está en no advertir la ideología como falsa conciencia, sino como algo que esta incrustado en las prácticas contables que las hace creíbles, legitimidad que le da la apariencia a la contabilidad que está trabajando en el interés público.

Bajo esta mirada, el interés público se convierte en una composición de muchas opiniones encontradas de la profesión, de la regulación, grupos de interés y organizaciones empresariales y profesionales.

Explicaciones teoréticas de los investigados

Las declaraciones de los investigados sobre la profesión contable, se encuentran relacionadas con expresiones como "Una profesión burocratizada es aliada del poder y no considera demasiado al interés público" (Investigado P3, anexo 1), así mismo manifiestan que el modelo profesional está dirigiéndose hacia la prestación de servicios, como lo expresan P1 y P6

> En el modelo profesional que hoy se destila a nivel internacional, la diferencia del contador profesional en ejercicio privado y del profesional en ejercicio público, precisamente se relaciona con esa mirada del papel del contador sirviendo a la "calidad" o a la expectativa del que paga sus servicios. Con ello ya los valores profesionales no son el centro de la profesión, sino la prestación de servicios con satisfacción de los usuarios-clientes y la búsqueda de rendimientos económicos del ejercicio de la actividad o servicio. Ya no se atestigua, sino que se "asegura" en un marco de gestión del riesgo. Esto es cambiar profesión, ejercicio profesional, por prestación de servicios. (Investigado P1, anexo 1)

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

"La mirada de la contabilidad anclada en prácticas y tradiciones anglosajonas, observa al interés público como la protección de los intereses privados, especialmente de socios-accionistas e inversores. Esta segunda mirada ha encontrado un buen desarrollo en los mercados bursátiles". (Investigado P6, anexo 1)

Manifestaciones de gran preocupación puesto que en esencia consideran que la contabilidad "como todos los conocimientos sociales, por su naturaleza sirven al Interés Público". (Investigado P3, anexo 1), y que "el ejercicio de la contaduría como práctica social debe satisfacer las necesidades de información de todos los usuarios y dentro de ellos la sociedad" (Investigado P4, anexo 1).

Sin embargo para P2, el interés público en la contabilidad está circunscrito a los aspectos regulativos y normativos de la profesión

Bdigital.ula.ve

> Si hay otro punto de vista del interés público, entonces debe ser promulgada por la ley en los diversos países. Hasta el momento, no hay ley que dice que el interés público de la contabilidad va más allá de proporcionar estados financieros confiables para el uso de los inversores y acreedores. (Investigado P2, 2017 anexo 1).

Para P7, el interés público es asunto de lo privado y lo público, por ello expresa "No deja de ser paradójico que, aunque en la práctica contable se asuma el interés público únicamente como lo estatal, los profesionales contables obren principalmente en función del interés privado". (Investigado P7, 2017, anexo 1).

C.C.Reconocimiento

Valoración crítica y el consenso

Una vez realizada la explicación teorética del primer teorema, el paso siguiente es realizar la valoración crítica para llegar al consenso. En primera instancia se presenta la relación de las categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados. El siguiente es paso es lograr el consenso respecto al primer teorema y determinar finalmente las categorías emergentes.

Categorías como ética, sociedad, confianza y bien común, están presentes en las declaraciones de los autores y de los investigados que vislumbran el interés público más allá de los intereses financieros y del cumplimiento del código de ética, no obstante están de acuerdo en que:

Bdigital.ula.ve

a) La visión profesional está permeada por los intereses de las firmas transnacionales de auditoria, de los organismos internacionales de regulación y por una visión centrada en el mercado financiero de la profesión.

b) El esquema interpretativo del interés público en contabilidad en esta perspectiva, esta permeado por una visión de la contabilidad instrumental dirigida a la presentación de informes financieros y al cumplimiento de los códigos de ética normativos.

C.C.Reconocimiento

Tabla 24
Consenso entre categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados sobre el primer teorema

Categorías generales / autores e investigados sobre el primer teorema	Creencia generalizada de los autores y de los investigados
Ética Bien común Confianza Sociedad	*La creencia generalizada* es que interés público en la contabilidad debe estar al servicio de la sociedad y dirigirse al bien común, es decir, va más allá de los intereses privados y financieros.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de las declaraciones, y explicaciones teoréticas de los autores e investigados.

Desde los argumentos presentados, la revisión de literatura, y las declaraciones de los investigados, se puede inferir que el interés público antes de los años 60 hace parte del esquema de interpretación desde el punto de vista de las creencias y valores del *bien común* entendido para los clientes, la organización y con el cumplimiento de la ética profesional, después de los años 60 se tipifica en los intereses personales –individuales propios y de los clientes del mercado de capitales.

Bdigital.ula.ve

En la consecución de este primer consenso con los autores e investigados y la participación de la investigadora, el primer teorema no tiene cambios respecto a la declaración inicial.

Segundo Teorema

La concepción de interés público de la federación internacional de contadores públicos (IFAC) es proporcionar estados financieros confiables para el uso de acreedores e inversores del capital, propiciando la gestación y

C.C.Reconocimiento

consolidación de un modelo que pasa del ejercicio profesional a la prestación de servicios.

Explicación teorética

A lo largo de la investigación se han ofrecido estos argumentos y, especialmente en el capítulo III. No obstante, es pertinente realizar una síntesis que ubicará a los organismos armonizadores en una clara vía en sus prácticas encaminadas a la protección de los intereses del capital.

IFAC, con sus grupos consultivos[1], dedicados a la protección del interés público ha elaborado una serie de documentos de consulta, posiciones políticas, estándares y reglas con la visión del interés público que de llevarse a cabo seguramente redundará en la consolidación de la profesión y la disciplina en el mundo. Lamentablemente, sus argumentos se quedan en estas propuestas retóricas a la hora de su aplicación, la esencia se queda solamente en el marco de los intereses financieros.

Bdigital.ula.ve

Como se muestra en los capítulos I y III , las definiciones del IASB y el IFAC de interés púbico son contundentes, pero en términos de la operacionalización todos los esfuerzos termina en la defensa de los intereses económicos de terceros, presentación y aseguramiento de la información para la toma de decisiones del capital financiero, usuarios que son los acreedores y

[1] El término "Grupos de la IFAC" se refiere a un comité, un grupo consultivo u otro grupo similar que se asocia con la Federación Internacional de Contadores, que no sea la propia Junta de la IFAC. Por consiguiente, incluye el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), el Consejo Internacional de Normas de Educación Contable (IAESB), el Consejo Internacional de Normas de Ética para los Contadores (IESBA), el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) (CAP), el Comité de Contadores Profesionales de Negocios (PAIB), el Comité de Pequeñas y Medianas Prácticas (SMP), el Comité de Desarrollo de Organizaciones Profesionales de Contabilidad (PAODC) y el Comité de Auditores Transnacionales (TAC). www.ifac.org

C.C.Reconocimiento

proveedores potenciales del capital, un código de ética, estándares de auditoria, de la profesión y, de la educación, en este mismo sentido.

En las orientaciones y estándares de los organismos AICPA (2015), FASB (2015a, 2015b), SEC (2015), IFAC (2015a, 2015b, 2015c), IASB (2015a, 2015b), PCAOB (2015)[2], se denota que la esencia está centrada en los aspectos económico-financieros, por medio de los documentos de consulta que tienen un manto de democracia participativa, terminan legitimando el interés del mercado con el velo del interés público, tanto así que, Huber (2016), cuestiona la hipótesis de que el interés público es una condición *sine qua non* de la profesión contable, dada la magnitud de los escándalos a escala mundial.

La mediación de los organismos internacionales como el Banco Mundial es de tal proporción que, Shahzad, Uddin y Tsamenyi (2005), critican esta intervención en las empresas estatales en Ghana en términos de su contribución al empleo, la reducción de los flujos de divisas y generación de ingresos fiscales, medidas que constituyen una definición de servir al interés

Bdigital.ula.ve

[2] ver referencias en inglés: AICPA Code of Professional Conduct. New York: American Institute of Certified Public Accountants. FASB. 2015a. Available at http://www.fasb.org /cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB %2FPage%2FSectionPage&cid=1176154526495. FASB.2015b. http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/NewsPage&cid=1176156772479. IFAC. 2015a. about IFAC. Available at http://www.ifac.org/about-ifac. IFAC. 2015b. Organization Overview. Available at http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview. IFAC. 2015c. A Definition of the Public Interest. Available at http://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf. IFRS. 2015a. About the IFRS Foundation and the IASB. Available at http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx. IFRS. 2015b. IFRS Foundation. Available at http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/ESMA-IFRS-Foundation-Statement-of-Protocols-July-2014.pdf. PCAOB. 2015. Available at http://pcaobus.org/Pages/default.aspx. PIOB 2015. Available at http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob, SEC. 2015. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Available at http://www.sec.gov/answers/pcaob.htm.

C.C.Reconocimiento

público extraído de los documentos del Banco Mundial y las reformas impuestas por el gobierno.

Este tipo de mediaciones, como afirman Shahzad et al., (2005) en los países en desarrollo auspiciadas por el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y los Estados capitalistas occidentales proporcionan la infraestructura técnica y la capacidad organizativa para ejecutar el programa de privatización neoliberal con poca consideración por cuestiones de regulación y protección del público en general.

Sobre el ejercicio profesional y la ética, Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton (1995), refieren que en sus inicios la profesión contable estadounidense fue permeada por la cultura progresista y el protestantismo, época de reformas, del pragmatismo, de relaciones de cooperación, el pluralismo de ideas y la aplicación de la ciencia, lo que profesionalmente se traducía en hacer hincapié en el servicio público, fe en la educación como promotora de la democracia y la justicia, una educación que transmitía no solo conocimiento académico sino también valores y virtudes como la firmeza, la prudencia, la discreción, la integridad.

Bdigital.ula.ve

Bajo los supuestos anteriores, la profesión contable era considerada como un cuerpo moral que debía rendir cuentas a la sociedad y contribuir en la mejora de esta; el código de ética sería un mediador entre las contradicciones culturales de la época a fin de conservar y proteger los valores del contador.

Las organizaciones profesionales, están propensas a los cambios externos y, a la dinámica económica de los mercados financieros, perturbaciones del entorno que las lleva asumir nuevas formas. No obstante,

C.C.Reconocimiento

la nueva forma que han adquirido y de acuerdo con Brock et al., (2007); Cooper, Hinnings, Greenwood y Brown (1996), es la del arquetipo de la red global, la que ostentan las grandes firmas de la contabilidad y la auditoría, cuya consecuencia es la ausencia y distanciamiento del ejercicio profesional en el interés público hacia una nueva forma de servicios en la que prima el interés propio y el de la firma.

Explicación teorética de los investigados

Las declaraciones de los investigados oscilan entre la abierta crítica a los organismos como es el caso de P9 y p3, y el acercamiento a los códigos y normas profesionales como guía moral en el desarrollo de la profesión, P6 y P11.

Bdigital.ula.ve

> Los organismo internacionales abiertamente plantean que su misión es trabajar para servir al interés público, pero también, directamente centralizan y determinan esos usuarios para quienes va dirigida la información preparada bajo los estándares internacionales, los cuales son denominados usuarios principales, como son *inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales*, y al suministrarle a estos información útil para la toma de decisiones se está contribuyendo al interés público, lo cual es una mirada reduccionista e interesada de la contabilidad, donde se ponen al servicios de unos cuantos considerados públicos por el poder de influencia e incidencia que se tiene bajo la lógica de operación en los mercados de capitales.(investigado P9, anexo 1)

Los esfuerzos de los organismos internacionales desde la década del 2000, para fortalecer la aplicación de los estándares en las jurisdicciones registradas como miembros activos ha girado en torno a la presentación de

C.C.Reconocimiento

información y al control de la actividad financiera, por lo tanto, "Se consolidan las grandes transnacionales de auditoría y las organizaciones multinacionales como IASB e IFAC como única voz de la profesión y exaltación de la concentración económica". (Investigado P3, anexo 2), aspectos que privilegian la prestación de servicios.

Los usuarios de la información son los protagonistas, lo expresa P11 "Es a partir de sus necesidades que se definen políticas contable bajo consideraciones de materialidad y costo beneficio". Bajo este supuesto se entiende al usuario como los proveedores y acreedores potenciales del capital. También manifiesta que "las Normas de información financiera (NIIF) y la Normas internacionales de auditoría (NIA) son las referencias normativas que deben ser consideradas para obtener informes financieros de alta calidad, transparentes y comparables". (Investigado, P11, anexo 1).

Bdigital.ula.ve

Sin embargo, considera que

> No obstante, la existencia de marcos normativos internacionales como IFAC, no es suficiente ya que se requiere que existan profesionales calificados que puedan aplicar las normas, y un conjunto de requerimientos de calidad y acreditación profesional, unidos a mecanismos de supervisión y sanción (Investigado, P11, 2017 anexo 1)

En esta vía de análisis P6 manifiesta que

> Los fundamentos conceptuales de los principios éticos contemplados en el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 y de IFAC, donde explícitamente se señala el deber moral del contador para con toda la sociedad y con el Estado, deben estudiarse mucho más. (Investigado, P6, anexo 1).

C.C.Reconocimiento

Para los autores y los investigados la fuerza normativa de los organismos internacionales es inminente y podría ser guía moral y ética del desarrollo profesional y de la contabilidad como práctica social, si su visión no se restringiera solamente a los intereses financieros que promueve su rendimiento a corto plazo sobre la productividad, la equidad y la responsabilidad social profesional.

En este sentido, Jane Ashman (2014) enuncia que, la diferencia entre la responsabilidad social empresarial y la profesional, es que la primera se ve típicamente como un compromiso normativo (es decir, cómo las empresas deben comportarse), aspecto que comparte el código de ética IFAC, es decir, expresa el mandato de cómo deben comportarse los contadores (generalmente en el ámbito financiero), y la segunda no es meramente normativa, es obligatoria.

Bdigital.ula.ve

Valoración crítica y el consenso

En conclusión, las categorías centrales encontradas en conjunto con los autores y los investigados en el desarrollo del segundo teorema están relacionadas con ejercicio profesional, bien común y responsabilidad social.

C.C.Reconocimiento

Tabla 25

Consenso entre categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados sobre el segundo teorema

Categorías generales / autores e investigados sobre el segundo teorema	Creencia generalizada de los autores y de los investigados
Ejercicio profesional Bien común Responsabilidad social	El ejercicio profesional en el interés público debe trascender la prestación de servicios a los clientes, perspectiva que pasa por encima del bien común y de la responsabilidad social de la contaduría pública.

Fuente: elaboración propia a partir de las declaraciones, y explicaciones teoréticas de los autores e investigados. Jiménez (2017)

Tercer teorema

La consecuencia de una actuación profesional que no esté en armonía con una comprensión más amplia del interés público en contabilidad, podrá producir una crisis estructural de confianza en la profesión contable.

Bdigital.ula.ve

Explicación teorética

El colapso de varias empresas y fraudes de alto perfil en las dos últimas décadas ha llamado a cuestionar la integridad de la profesión contable, la función social de la contabilidad y del interés público. En este sentido, Fogarty (2014), expresa que el servicio de la contabilidad para el interés público ya no está en ascenso, pues la estima social, reclama actuaciones responsables y en concordancia con el desarrollo de la sociedad. Los contadores se han centrado más en los desarrollos técnico- instrumentales, en las recompensas, y en lograr un status profesional individual y no en el interés público.

C.C.Reconocimiento

En esta vía de reflexión Gil (2014) expone que la contabilidad de alguna manera permite la construcción ideológica del Interés público "cuando define y determina el beneficio asignable al capital atribuible como dividendos" (p.228) favoreciendo una realidad instrumental y financiera de las organizaciones, en la medida que no informa sobre los asuntos ecológicos y medioambientales, "ni el plus valor y su distribución"(p.228)

Así mismo, el interés público puede ejercer presión en los organismos internacionales por medio de organizaciones no gubernamentales cuando se exige y requiere información medioambiental; cuando solicita transparencia en los procesos de formación de precios y en las cuentas públicas de los gobiernos; cuando reclama contabilidad del valor en los procesos privados o cuando demanda balances sociales, Gil (2014). Es decir que, el interés público en contabilidad es el escenario de la búsqueda del nuevo rol de la disciplina y de la profesión en la sostenibilidad de las organizaciones sociales.

Bdigital.ula.ve

O'Regan y Killian, S. (2014), expresan que las crisis en la profesión contable debido a los escándalos y a la pérdida de la confianza en la profesión, aumentan la tensión entre los expertos, los organismos auto-reguladores y el Estado. De tal manera que, el Estado para resguardar la confianza de los inversores y en el interés público emite normas reguladoras sobre la rendición de cuentas de los auditores profesionales, asunto que, amenaza la auto-regulación de la que gozan los organismos profesionales.

La intervención de organismos estatales en las organizaciones profesionales como ha sucedido en la década del año 2000 con la propuesta de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) y la ley *Sarbanes-Oxley* son producto de la percepción del Estado que el interés público no se

C.C.Reconocimiento

está cumpliendo, en este sentido, Laughlin y Broadbent (2005) expresan que la contabilidad ha ganado y mantenido su independencia y privilegio, ya que ha logrado convencer tanto el Estado como la forma de gobierno que se está trabajando en el interés público, sin embargo, los escándalos y fraudes pone a la autorregulación en el escrutinio y presión del Estado.

En los términos de la investigación, esta supervisión del Estado está siendo ejercida como un mecanismo de dirección de la sociedad, estas intervenciones gubernamentales son impulsadas por los requerimientos percibidos del mundo de la vida, puesto que, hay consecuencias económicas derivadas de los procesos de contabilidad.

Laughlin y Broadbent (2005) también aclaran que cada vez que se presentan incidentes escandalosos, se emplea la estrategia de cambios estructurales en los organismos de autorregulación para demostrar que la profesión contable puede regularse por sí misma, y que el interés público puede ser conservado para evitar futuras crisis éticas y sociales.

Bdigital.ula.ve

En los últimos años ha habido una amplia evidencia de una crisis ética en la profesión contable que ha erosionado la confianza de la profesión, de las empresas, los empleados, el Estado y, el público en general. Evidencias que son expuestas por (Stuebs, M., y Wilkinson, B. 2010; Sikka, P., y Hampton, M. P. 2005; Toren, N. 1975; Fogarty, T. J., Radcliffe, V. S., y Campbell, D. R. 2006; Scott, W. R. 1965; Wilkerson Jr, J. E. 2010; Stubs y Wilkinson 2014).

Stubs y Wilkinson (2014, p.35), hacen referencia específica a la profesión de impuestos: "El desarrollo de los refugios fiscales complejas y la comercialización agresiva de los refugios a lo largo de la década de 1990 son los comportamientos sintomáticos de los problemas más profundos que

C.C.Reconocimiento

aquejan a la profesión". Problema que no solamente afecta a los impuestos y la forma como las firmas manipulan la información para pagar menos, sino también en el ámbito de la auditoría, consultoría y, las prácticas contables en general.

Esta tensión, fundamentalmente, está incrustada en el arquetipo de diseño de la organización que afecta el esquema interpretativo y los subsistemas, entendiendo que las prácticas de impuestos y auditoría hacen parte de los subsistemas de toda organización.

Problemática que se está presentando continuamente en la que se vulneran los principios de la ética y la moral dado que no se está dudando entre servir al cliente o mantener el foco de interés público como característica integral y responsabilidad de la profesión.

Bdigital.ula.ve

Explicación teorética de los investigados

Para los investigados la consecuencia de una actuación profesional que no esté en armonía con una comprensión más amplia del interés público, es decir, hay que tener en cuenta aspectos sociales y no solamente económico – financiero, ocasiona en palabras de P1

> La crisis estructural de confianza que enfrenta el sistema. El desequilibrio entre lo financiero y la producción económica material y la asimetría e iniquidad actuales. Todo ello amplía el espiral de la idea de crecimiento indefinido propia de la lógica financiera actual. (Investigado P1, anexo 2)

O como lo indica P3, nos lleva al descrédito profesional, dándole la oportunidad a las firmas y a las organizaciones multinacionales que se erijan como el norte y credo de la contabilidad, puesto por un lado produce,

C.C.Reconocimiento

> el desprestigio profesional masivo que –como contracara- hace que se consoliden las grandes transnacionales de auditoría y las organizaciones multinacionales como IASB e IFAC como única voz de la profesión y exaltación de la concentración económica. Por otro, si un conocimiento se aparta de los intereses sociales ocurre un rezago cultural que lo debilita y lo puede llegar a transformar en inútil (socialmente hablando). (Investigado P3, anexo 2)

Las actuaciones de los contables afectan el desarrollo profesional y de la contabilidad como campo de conocimiento, puesto que "las consecuencias de una contabilidad en contra de este tipo de interés público, significaría para nuestra disciplina el desconocimiento de su rol social y la creencia de que ella sólo actúa en función de los requerimientos del capital. (Investigado P6, anexo 2). Afirmaciones que establecen la importancia del interés público en la contabilidad como institución que" construye, modifica y/o resignifica buena parte de las relaciones económicas y culturales de las sociedades. (Investigado P6, anexo)

Bdigital.ula.ve

Las siguientes afirmaciones están relacionadas con la pérdida de: confianza, responsabilidad social, y acumulación de capital.

Tabla 26
Otras declaraciones de los investigados sobre el tercer teorema

Investigado	Declaraciones teoréticas
P4 anexo 2	Que la información que se precisa, no sea realmente fidedigna, útil y con ello la renuncia a la ética y a la responsabilidad social en la actuación de los profesionales de la contabilidad.
P 7 anexo 2	Asistimos al desprestigio de la profesión, por actuaciones política y éticamente incorrectas, en situaciones particulares en las que los contables han obrado en favor únicamente de la acumulación de capital.

C.C.Reconocimiento

P8 anexo 2	Falta de credibilidad y desconfianza en nuestro quehacer diario y profesional. Este es un mal muy difícil de recuperar, pues cada escándalo profundiza aún más el desconcierto financiero y profesional de nuestro ejercicio, lo cual va en desmedro de nuestra capacidad de brindar confianza y fe pública.
P10 anexo 2	La fe pública potestativa del Contador Público es el grado de confianza que la sociedad ha depositado en una persona

Fuente: elaboración propia con base en los datos suministrados por los investigados. Jiménez (2017).

Bajo esta perspectiva la contabilidad se ocuparía de justificar las practicas que conllevan a la acumulación de capital financiero, como su función primordial, lo cual, desde luego, se aleja de la facultad de depositaria de confianza pública y cuya consecuencia sería legitimar la propiedad y marginar los intereses de la sociedad.

Bdigital.ula.ve

A las declaraciones enunciadas, se puede agregar que aún en el caso del interés público en la mirada de la contabilidad financiera y de los marcos normativos, las consecuencias son nocivas "Si el interés público de la contabilidad es proporcionar estados financieros confiables para el uso de los inversores y acreedores, entonces la falta de dichos estados financieros puede causar problemas en los mercados financieros". (Investigado P2, anexo 2), para P11 (anexo 2) "El no actuar en los marcos normativos NIIF-NIA, puede ser desastroso para la economía, las empresas y la profesión en Colombia".

Finalmente P12 (anexo 2), elabora una lista que no es exhaustiva, pero que de alguna manera engloba los aspectos tratados con los investigados: a) Sesgos y beneficios hacia intereses particulares; b) asimetrías de información; c) Inequidad y desequilibrios; d) decisiones erróneas por parte de los usuarios

C.C.Reconocimiento

de la información; e) profesionales al servicio de una corriente específica restándole objetividad a su ejercicio profesional y al trabajo que elaboran.

Valoración crítica y el consenso

La valoración crítica realizada por los investigados en el diálogo, fue enriquecedora en la medida que cada uno de los participantes se comprometió de una manera profunda y con gran sensibilidad logrando determinar en conjunto la confianza, la ética, la responsabilidad social y el beneficio para la sociedad como categorías centrales, como puede verse en la siguiente tabla. También, es de anotar que el teorema presentado no fue modificado por los participantes.

Tabla 27
Consenso entre categorías generales encontradas con la creencia de los autores y de los investigados sobre el tercer teorema

Bdigital.ula.ve

Categorías generales / autores e investigados sobre el tercer teorema	Creencia generalizada de los autores y de los investigados
Confianza Ética Responsabilidad social Bien común	El interés público en contabilidad es la mediación entre la disciplina y la profesión en la sostenibilidad de las organizaciones sociales. Dado que, la profesión contable juega un papel importante en la regulación y distribución de los recursos económicos, es decir, su influencia y significado va dirigido hacia todos los usuarios, grupos de interés, agencias reguladoras y el Estado, por lo tanto, el interés público en una concepción más amplia que la económica, es el que puede mediar entre todas las partes relacionadas para el beneficio de la sociedad.

Fuente: elaboración propia a partir de las declaraciones, y explicaciones teoréticas de los autores e investigados. Jiménez (2017)

C.C.Reconocimiento

Descripción de los teoremas en la perspectiva de Middle-Range Thinking

Para realizar la descripción de los teoremas en la perspectiva de Middle-range thinking debe puntualizarse que, la posición del medio del enfoque en la investigación, reconoce el papel de las declaraciones teoréticas del investigador, y de los autores que representan el grado de utilización de la teoría antes y en el proceso de investigativo.

Para trascender de la etapa de la cuasi-ignorancia del investigador y los investigados, y especialmente para la construcción de los teoremas hubo necesidad de altos niveles de teoría previos, documentados por medio de estudios e investigaciones que proporcionan el marco conceptual y el lenguaje para debatir los aspectos del interés público en la contabilidad.

El marco conceptual que se utiliza no es para determinar la validez de la teoría, se constituye en la referencia para la construcción metodológica de la investigación, por lo tanto, los estudios empíricos se desempeñan como ideas "esqueletos" que funcionan como plataforma para los diálogos terapéuticos con los investigados, y el discurso teórico radicalizado con los autores y la investigadora.

Bdigital.ula.ve

La posición del bajo-bajo significa la utilización de bajos niveles de teoría, y altos niveles participación de los investigados y de la investigadora, una vez que se ha superado la cuasi-ignorancia, para conducir y guiar los diálogos terapéuticos en un estado de develamiento y aceptación de los teoremas críticos que conduce a los primeros acuerdos acerca de las categorías emergentes del esquema interpretativo.

La posición del "*medio*" revela que a partir de la valoración crítica y el consenso se pueden establecer las categorías emergentes del interés público

C.C.Reconocimiento

en la contabilidad como criterios categoriales para modificar el esquema interpretativo, también indica una actitud abierta, en la que se comprende que se deben cambiar aspectos del funcionamiento actual de la federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), de la contabilidad, y de la profesión, por ello, la actitud para el cambio de los investigadores para este caso específico Investigados e investigadora, se relaciona con la necesidad de modificar el *statu-quo* establecido sobre la concepción del interés público.

La acción comunicativa que se produce promueve que los investigadores puedan concertar el consenso, que se fundamentó en normas morales y éticas, observando los criterios de la veracidad y, la ausencia de coerción. En la siguiente figura se presentan estos pasos en forma esquemática.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Elección de Teoría: niveles de teorización previa				
Elección de la metodología:		Alto	Medio	Bajo
el nivel de la naturaleza teórica de los métodos	Alto	Teorías de la regulación económica, de los grupos de interés que van dirigidos a los aspectos financieros de la contabilidad- categoría relacionadas con reportes financieros. Métodos cuantitativos.		
	Medio		Interés público como la mediación entre la disciplina y la profesión para la sostenibilidad de las organizaciones sociales. Categorías: confianza, ética, responsabilidad profesional y bien común. Método cualitativo, enfoque crítico.	
	Bajo			Otras teorías en la perspectiva psicológica, sociológica y crítica. Orientaciones hacia la ética, el ser y el comportamiento humano en la organización. Método cualitativo-enfoques interpretativos.

Bdigital.ula.ve

Figura 14. Aplicación de *middle-range* en la construcción de los teoremas críticos. Fuente elaboración propia a partir de la adaptación de Laughlin (1995, p 70, figura 2)

Finalmente, las categorías emergentes producto del consenso con los autores y los investigados para seguir con la etapa de la ilustración son:

C.C.Reconocimiento

Confianza, ética, bien común, responsabilidad social en el ejercicio profesional y sociedad.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPITULO VII

PROCESO DE ILUSTRACIÓN DE LOS ESQUEMAS INTERPRETATIVOS DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA PERSPECTIVA DE MIDDLE-RANGE THINKING

Los procesos de ilustración

El consenso en la ilustración es el acuerdo mutuo que se genera en la conversación, entre el investigador y los investigados sobre el contenido de los teoremas críticos con respecto al nuevo esquema interpretativo del interés público en contabilidad.

Bdigital.ula.ve

La tercera fase es crucial en la medida que se encuentra dirigida principalmente por los investigados, y su objetivo es decidir los elementos categoriales del esquema interpretativo a la luz de la comprensión de las dos etapas anteriores, para esto se requiere que los participantes de la investigación deseen promover el cambio, y el investigador pueda ser capaz de mediar para que los participantes sean conscientes de sus posibilidades.

El significado de esta etapa, es que existe la posibilidad de modificar la estructura cognitiva para que nuevas formas de conocimiento emerjan en pos de una mejor comprensión de la contabilidad, en su sentido más amplio de aspectos económicos y financieros, y desde allí una nueva concepción de interés público.

C.C.Reconocimiento

Para comprender la necesidad de cambiar el esquema de interpretación en contabilidad, es necesario realizar el análisis de la evolución de las declaraciones teoréticas de los organismos internaciones más influyentes en la práctica contable en el mundo, y que sintetiza las declaraciones de los teoremas uno y dos, por lo tanto, el siguiente análisis es importante en la medida que permite establecer los esquemas de interpretación antes de la etapa de la ilustración.

Evolución de las declaraciones teoréticas de los organismos internaciones sobre el interés publico

Debe aclararse que estos organismos no precisan conceptualmente esquemas de interpretación, las categorías conceptuales enunciadas como esquemas interpretativos, son producto de la reflexión y de la adaptación de la investigadora desde la metodología propuesta.

Bdigital.ula.ve

La tabla 28, describe aspectos del esquema interpretativo en los años 60, después de los años 60, y la década del 2000. Las perturbaciones hacen referencia a los cambios en la estructura de las organizaciones que modifican la concepción de interés público y consecuentemente al esquema interpretativo.

Las siguientes declaraciones amplían los aspectos presentados en la tabla 28 y aclaran que el esquema de interpretación, depende de la concepción de la contabilidad, por ello, Dellaportas et al., (2008, p.1087) manifiesta que "durante la década de los años 30, el término contabilidad era oscuro y desconocido sin embargo, hoy en día se constituye en una de las

C.C.Reconocimiento

áreas de mayor importancia en la organizaciones", el rol de la contabilidad debe ser "entendido para servir al interés público" (Willmott, 1990, p. 315).

Tabla 28
Evolución de las declaraciones teoréticas de los organismos internacionales sobre el esquema interpretativo

Organismos profesionales		
AICPA/ estados Unidos	**ICAEW/ Reino Unido**	**IFAC- Mundial**
Esquemas interpretativos años 60		
Preocupación por el interés público, la ética y la responsabilidad personal, el Estado acreditaba y legitimaba la profesión, prescripción de normas, búsqueda de credibilidad. Valores basados en la virtud.	Unificación profesional como un solo cuerpo de conocimiento contable para garantizar su labor en beneficio público, profesionales cualificados y con status social, promoción de sus servicios contables, autorregulación profesional.	No aplica
Esquemas interpretativos después de los años 60		
Necesidad de controlar el debate sobre los principios de contabilidad generalmente aceptados, voluntad para establecer estándares de calidad.	Monopolio profesional, rivalidad entre contadores autorizados y no autorizados, rol proactivo del profesional, influencia en la legislación corporativa, regulación para las empresas de contabilidad	No aplica
Perturbaciones externas		
Equilibrar interés económico con el interés privado. Pérdida de control por partes de los cuerpos profesionales lo que pone en duda su idoneidad. Conflicto de intereses de las grandes firmas de auditoría y consultoría.		
Esquemas interpretativos -Década 2000		
El establecimiento de estructuras institucionales ha proporcionado que el contador maximice su propio beneficio y pierda su compromiso con la misión del interés público. Red Global profesional	Se prioriza la necesidad de mantener un statu quo y la viabilidad económica de la profesión, el Estado propicia un ambiente para los negocios y protege los intereses de los inversores, modelo de competencia.	Predominio del interés público para el beneficio del mercado de valores, gestión financiera y desarrollo del servicio al cliente. Sustentado en Esquemas interpretativos basados en valores como la transparencia, la pericia, y la integridad.

Fuente: elaboración propia (2017) a partir de la revisión de literatura.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

Parte de las dificultades es que el interés público en contabilidad no tiene una definición concreta y puede ser usado indistintamente, aunque, su mayor acepción se encuentra entre otras, en los códigos de ética y en las funciones de auditoría.

Puede notarse en la siguiente afirmación que el esquema de interpretación de algunos contadores, parte de la premisa de observar a la contabilidad desde una perspectiva técnica adherida a los asuntos financieros, Fernández, Villanueva y Mareque (2013) refiriéndose a la auditoría expresan que:

> La existencia de unas Normas de Ética está justificada por el hecho de que uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular. (p.13)

Bdigital.ula.ve

Sobre los aspectos de la auditoría, en la última década se ha generado debates y cambios en la regulación y la creación de organismos gubernamentales con la misión de salvaguardar el interés público, dado que "la situación es más compleja y el enfoque conceptual es ahora más rígido y menos flexible" (Fernández et al., p 9), identificándose un cambio en los arquetipos de los organismos internacionales, que se presentan en los procesos, la estrategia y en el esquema de interpretación, que se pueden tipificar como una colonización puesto que es impuesta por los organismos estatales, "que muestra una tendencia hacia posiciones menos tolerantes y más alejadas de la autorregulación de la profesión" (Fernández, et al., p9).

C.C.Reconocimiento

Generalmente en los códigos de ética se declara como un deber profesional la actuación en el interés público, por ejemplo, en los códigos de ética promulgados por *American Institute of Certified Public Accountants* desde 1917, (AICPA), y el *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW) desde 1880, establecen en su declaración el deber de la actuación en el interés público del profesional contable, filosofía que también comparte IFAC, como organismo de gran influencia internacional desde su fundación en los años 70.

Los organismos profesionales han promulgado en su devenir marcos de actuación desde la mirada de la ética, por ejemplo, en Estados Unidos el primer código de ética fue formulado a finales del siglo XVIII y comienzos del XIX y el segundo código se construyó en la década de 1980. De acuerdo con Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton (1995), los códigos de ética profesional confieren legitimidad a la profesión y su éxito se basa en la aceptación de las instituciones, en los Estados Unidos el primer momento se da entre 1905 y 1917, donde se le daba importancia a la formación del profesional como sujeto ético, una educación en la responsabilidad y la lealtad, el reconocimiento del estado de ánimo y el carácter correcto que debía adoptar el contador frente a sus colegas, clientes y el público en general.

Bdigital.ula.ve

El segundo momento tiene lugar entre 1970-1980 considerado como la era de la contabilidad política, y una cultura marcada por el consumo, el individualismo, las relaciones públicas, la crisis de identidad y el uso de la retórica legalista y la técnica.

En sus inicios la profesión contable estadounidense fue permeada por la cultura progresista y el protestantismo, época de reformas, del pragmatismo,

C.C.Reconocimiento

de relaciones de cooperación, el pluralismo de ideas y la aplicación de la ciencia, lo que profesionalmente se traducía en hacer hincapié en el servicio público, fe en la educación como promotora de la democracia y la justicia, una educación que transmitía no solo conocimiento académico si no también valores y virtudes como la firmeza, la prudencia, la discreción, y la integridad, de tal manera que la profesión era considerada como un cuerpo moral que debía rendir cuentas a la sociedad y contribuir en la mejora de esta; el código de ética se convierte en un mediador entre las contradicciones culturales de la época a fin de conservar y proteger los valores del contador. (Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton 1995).

Sin embargo, entre 1970 y 1980 se da un crecimiento intensivo de los ingresos de las grandes firmas de contabilidad por sus servicios de auditoría y la sociedad se ve alarmada sobre la posible falta de independencia en los servicios prestados, los cuales estarían legitimando prácticas inapropiadas y acciones de los profesionales en favor del cliente y no del interés público. (Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton, 1995).

Bdigital.ula.ve

Es así como, los organismos contables y profesionales se ven sometidos a una fuerte vigilancia y regulación, aparece en 1988 el segundo código caracterizado por el detalle de las reglas legalistas, y no por la orientación moral sobre la que se construyó el primer código. El concepto de independencia es concebido ahora no como parte integral del carácter profesional, sino que es valorado como un bien económico, la legitimidad de la profesión es dada por la obediencia de las reglas y el actuar del contador está basado en la racionalidad técnica por encima del comportamiento moral, donde el lucro está por encima del interés público y donde se hace visible una

C.C.Reconocimiento

crisis de representación contable. (Preston, Cooper, Scarbrough y Chilton 1995).

Lee (1995) refuerza los aspectos anteriores a partir del análisis de la profesionalización contable en Estados Unidos y Reino Unido, manifiesta que a finales del siglo XVIII y comienzo del siglo XIX el desarrollo de la profesión contable en estas naciones, presentaban los siguientes aspectos:

a) En los años 80, en Reino Unido inicialmente se organiza la comunidad contable como reacción a la ley de quiebras que amenazaba económicamente a los contadores, con su propuesta buscaban consolidarse como un solo cuerpo para garantizar su ejercicio profesional, lograr autorregularse, promover la demanda de los servicios que prestaban, manifestando tener como foco el interés público y proporcionar confianza al público en la labor desempeñada, podría considerarse que aunque persiguieran una necesidad económica no perdían de vista la importancia de su función pública.

Bdigital.ula.ve

b) Por su parte, en Estados Unidos se buscó la credibilidad profesional mediante la formación de instituciones que licenciaran a los contadores, de tal manera que se reconociera públicamente su destacado profesionalismo y su formación ética, igualmente se pretendía una uniformidad en los estándares para diversificar sus servicios y lograr un desempeño de calidad, se reconoce una preocupación inicial por la integridad, la responsabilidad individual y el juicio profesional.

c) En Estados Unidos el cuerpo profesional tiene una fuerte influencia del Estado como órgano legitimador, a diferencia de Reino Unido, donde en un primer momento existió tensión entre el estado y la comunidad profesional.

C.C.Reconocimiento

La descripción anterior permite identificar que en un principio los comités profesionales actuaban con libertad y aunque el concepto de interés público estaba enmarañado entre el interés individual no perdían de vista su función pública.

d) A finales del siglo XX se da una pérdida de control por parte del monopolio profesional lo que pone en duda la competencia del contador público, el cual está sujeto a diversas presiones de corte económico e institucional en pro de mantener un *statu quo* frente a sus clientes, lo cual sustituye por completo la misión pública del contador, quien ahora es considerado como un ejecutivo de negocios. (Lee, 1995)

En este sentido, Keith Robson; HughWillmott;David J Cooper; y Tony Puxty (1994) realizan un análisis de la participación del Estado y los organismos profesionales en el proceso de regulación llevado a cabo en Reino Unido, desde el enfoque de la ideología y los mercados de trabajo de los contables, se hace un llamado a la ratificación de la ideología de la profesión, como ese cuerpo de conocimientos y experiencias en pro de la protección del bien público mediante el mecanismo de rendición de cuentas.

Bdigital.ula.ve

Declaran los autores que se entiende la "ideología" como la manifestación del discurso de la regulación profesional que hace que las prácticas contables sean creíbles, la ideología opera mediante sistemas de clasificación, es así como las primeras asociaciones de contadores establecieron un abanico de procedimientos y requisitos para garantizar su reconocimiento profesional; adicional a eso se advierte sobre un discurso ideológico que proporciona legitimidad y está vinculado con el ideal de

C.C.Reconocimiento

"interés público", la ideología opera para confrontar la regulación contable con la autorregulación.

En Reino Unido hasta la década de 1970 existió confianza sobre la aptitud de las estructuras contables de autorregulación y la independencia profesional considerada como un "estado de ánimo", para esta época había una preocupación por el interés público, preocupación que empezó a verse lesionada por la incursión en nuevos mercados y servicios, en la búsqueda de una mayor cobertura y rentabilidad de los organismos profesionales. (Keith Robson; HughWillmott;David J Cooper; y Tony Puxty 1994)

De esta manera, el discurso de estos organismos de contabilidad, empezaron a considerar lo conveniente para el cliente, y no necesariamente, en la protección del interés público, planteándose un nuevo modelo, que reconocía como trabajo reservado la auditoría y el cual era regulado por el Estado, y una labor no reservada como la asesoría y la consultoría financiera que estaría regulada por los procesos de mercado competitivo. Este nuevo sistema de regulación, buscó regular las empresas de contabilidad y no a los profesionales, a fin de garantizar la independencia las acciones de los organismos contables que tendrían fuerza de ley.

En Europa el panorama no es distinto, en los años 80 con los intentos de la Octava Directiva Europea de reconciliar la regulación internacional con las estructuras nacionales, los asuntos de reconocimiento mutuo e independencia son desplazadas por un modelo de competencia, la contabilidad es vista como una industria y se hace necesario la expansión y competitividad de los servicios financieros, donde el gobierno juega un rol importante en la cimentación de un ambiente propicio para los negocios y que proteja a los

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

inversores. (Keith Robson; Hugh Willmott; David J Cooper; y Tony Puxty 1994).

En el estudio de la profesión estadounidense de Zeeff (2003) fortalece los argumentos anteriores, argumentando que la profesión contable de los Estados Unidos es reconocida en 1896 y en sus inicios existe tensión entre diversos organismos estatales y comités profesionales que buscan el establecimiento de principios para la uniformidad en la información contable y la obtención de estados financieros auditados.

Finalizando la década de 1930 se puede decir que se da un cambio en el perfil del contador quien pasó de técnico a profesional, posteriormente llega a la cumbre del prestigio y reconocimiento profesional por el alto grado de influencia en el establecimiento de normas que reglamentaban la práctica enfocadas en las cualidades y el juicio profesional del auditor. (Zeeff, 2003).

Bdigital.ula.ve

Luego de la segunda guerra mundial y tras la expansión a nivel mundial la grandes empresa de contabilidad diversificaron sus servicios en escala y alcance, ofreciendo una nueva línea de negocios catalogado como servicios de asesoramiento de gestión, estableciendo sistemas de información gracias al desarrollo de modelos informáticos, para esta época se hace manifiesta la preocupación preponderante por la consecución de clientes para acrecentar su rentabilidad a un a costas de perder de vista los principios profesionales. (Zeeff, 2003)

Para la década del 1960, las fusiones corporativas empiezan a ejercer presión sobre los métodos de contabilidad, especialmente en lo referente a la unión de intereses, requiriendo una mejor información en cuanto a la información por segmentos, para esta fecha las denominadas "*Big Eight*",

C.C.Reconocimiento

empresas de contabilidad empiezan a posicionarse con mayor fuerza y a lograr un *statu*s para la profesión. (Zeeff, 2003)

Posterior a esta época la profesión empieza a verse cuestionada por los múltiples escándalos financieros, considerándose que la profesión estaba evadiendo responsabilidades y que las empresas de auditoria estaban siendo cómplices de las prácticas evasoras de sus clientes debido a bonificaciones y recompensas que circulan de por medio y que incitaban a un actuar profesional sesgado, que se aprovechaba de los vacíos en los pronunciamientos difusos y reactivos que emitía el consejo de principios de contabilidad (APB), para favorecer intereses parcializados. (Zeeff, 2003)

La falta de credibilidad en la APB, hace que aparezca en escena el *Financial Accounting Standards Board* (FASB) en 1973, como órgano independiente, para este periodo se empieza a perder el dialogo existente entre las "*Big Eight*" y el emisor de normas, las firmas profesionales no dan opiniones que puedan afectar a sus mejores clientes, puesto que el éxito de sus negocios está dado por sus buenas y cercanas relaciones con los clientes. (Zeeff, 2003)

Bdigital.ula.ve

Entre 1970 y 1980 el Departamento de Justicia y la Comisión Federal de Comercio ejercen presión sobre el código de ética profesional, exigiendo la eliminación de excesivas restricciones y prohibiciones impuestas al comercio, las licitaciones públicas y la convocatoria directa, el código de ética es modificado y, con esto se acrecienta la competencia profesional por la reducción de precios, saturación del mercado de servicios profesionales, la búsqueda desmedida del lucro y la perdida de compromiso profesional, lo cual es un fuerte golpe a la independencia del contador y se produce una

C.C.Reconocimiento

crisis de confianza en su capacidad para responder al interés público, puesto que el profesional y la profesión se transforma en un negocio que presta asesorías o servicios de consultoría a sus clientes. (Zeeff, 2003)

Las anteriores líneas, en un sentido histórico, muestran los vaivenes de los códigos de ética, el interés público y la profesión contable de los dos organismos que tienen una influencia significativa, en esta línea de análisis, pero, en el ámbito internacional se destaca la asociación internacional de contadores públicos que tiene incidencia a nivel mundial, la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC)[1].

IFAC en el código de ética, expresa que "el interés público es una ventaja común que permite que todos los ciudadanos compartan los beneficios de la profesión contable" (2010, p. 4). Nótese que su esquema interpretativo privilegia el predominio del interés público para el beneficio del mercado de valores, la gestión financiera y el desarrollo del servicio al cliente. También se sustenta en valores como la transparencia (información), la pericia, (experiencia del contador), y la integridad relaciones con las partes interesadas de su trabajo), aspectos relacionados especialmente en el código de ética, en este sentido, Dellaportas y Davenport (2009), aclaran que no es suficiente el código de ética, dado que

> Mientras que la profesión contable ha conservado su ideal de servicio al público en su código de ética, la actividad de la contabilidad ha abrazado una ideología comercial. En consecuencia, se han planteado preocupaciones en relación con la profesión de doble función como un negocio y un guardián del interés público. (p.13)

[1] Para una mayor claridad véase el aparte del capítulo III referido a IFAC.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

En este sentido en los esquemas de interpretación delineados en las asociaciones profesionales antes de los años 60, se comprendían los valores como la colegialidad y el servicio al cliente antes que los individuales, la ideología neoliberal y la expansión de las organizaciones empresariales produce una modificación en los esquemas de interpretación en la contabilidad, y se visibiliza como una actividad más de los negocios comerciales y el contador público es considerado como un ejecutivo de negocios, aspectos que otros autores comparten como (Suddaby, Cooper y Greenwood 2007; Brock, Powell y Hinings, 2007; Brock,2006; Lee 1995; Cooper, Hinings, Greenwood y Brown 1996).

Algunos autores entre ellos, (Baker, 2014; Gaffikin 2005; Gaffikin 2016 Laughlin 2013; Ashman 2014), han realizado estudios en los que tratan de establecer algunos límites temporales en la evolución de la contabilidad, haciendo énfasis que antes de los años 70, la contabilidad estaba inmersa en la investigación contable normativa, prescripciones acerca de las teorías contables y como éstas debían proveer los elementos que debían tener los marcos conceptuales, y cuáles deberían ser las prácticas contables.

Bdigital.ula.ve

En los años 80 sobre todo en los Estados Unidos, la contabilidad toma un rumbo hacia la investigación positiva y empírica, que surge como una reacción a la investigación normativa (especulativa) que no estaba anclada en observaciones reales de las organizaciones. El supuesto filosófico subyacente de esta línea de investigación es que los estudios rigurosos deben basarse en un amplio marco teórico y se deben probar las teorías, a partir de los datos numéricos medibles, el trabajo de Watts y Zimmerman (1978,1979) es un claro ejemplo de esto, así como los esfuerzos de las universidades estadounidenses

C.C.Reconocimiento

para fortalecer los estudios doctorales en finanzas, economía, estadística, gestión, auditoria, impuestos y sistemas de información.

Este enfoque permeó la investigación en términos generales, sin embargo, en el Reino Unido, aunque se trabajaba el enfoque positivo, también se interesaron por la investigación interpretativa y crítica, este enfoque ha sido denominado como alternativo a la corriente funcionalista de la contabilidad. Alternativas que en la actualidad conviven como campos de investigación diferenciados tanto en la cultura estadounidense como la inglesa.

Las declaraciones de los autores son el insumo para identificar las creencias y valores de los contadores públicos antes del proceso de ilustración, aspectos que hacen evidente la pertinencia del cambio en esquema de interpretación de la contabilidad y del sistema de creencias de los profesionales.

Bdigital.ula.ve

La síntesis sobre los esquemas que se presenta en la tabla evidencia que, se ha trabajado el interés público en la vía de los intereses financieros y en una estrecha mirada y comprensión de la contabilidad, que se ha quedado en asuntos regulativos y técnicos que de alguna manera está auspiciado por los organismos como IFAC y IASB[2], aspectos que han mencionado los autores e investigados en los capítulos V, VI y VII. La siguiente tabla muestra los esquemas interpretativos del interés público antes de la etapa de iluminación.

[2] En el capítulo III, se aclara que IASB es un organismo asesor permanente dentro de IFAC.

C.C.Reconocimiento

Tabla 29

Esquemas interpretativos del interés público antes de la etapa de ilustración

Esquemas interpretativos Creencias/ Valores de interés publico	Esquemas interpretativos sobre la contabilidad
Contabilidad al servicio de la sociedad, (pero esa sociedad es el cliente y el cumplimiento del código de ética) generación de confianza, responsabilidad social. (En el esquema de la responsabilidad empresarial y confianza financiera). Control eficiente. Cumplimiento del código de ética. Ejercicio profesional hacia la prestación de servicios del interés privado financiero.	-Papel de la contabilidad financiera/ instrumental. -Presentación de información financiera confiable para la presentación de reportes financieros. -Sistema de información para la toma de decisiones financieras.

Fuente: elaboración propia (2017) con base en la evolución de los esquemas interpretativos de los organismos internacionales de contabilidad.

Bdigital.ula.ve

Declaraciones teoréticas de los Investigados en el proceso de ilustración

Aclaración previa

Como puede notarse en la tabla, en las declaraciones de los organismos internaciones, el interés público en la contabilidad puede ser un concepto controvertido, pero, esto no significa que se dejen de lado los valores culturales y sociales importantes, puesto que se debe luchar para que en su desarrollo prevalezcan los valores implícitos de la honestidad, confianza, responsabilidad profesional , ética y moral para que, los sujetos la desplieguen en una práctica social en beneficio de la comunidad contable.

Por ello, las prácticas no pueden ser creadas por medio de la implementación de estándares pre-empaquetados de normas que regulan la conducta ética, Lehman (2002, p.15), aporta a esta línea de pensamiento

C.C.Reconocimiento

afirmando que "si las discusiones sobre la contabilidad y el lenguaje se desarrollan aisladas de las cuestiones morales, es improbable que una contabilidad habilitadora tenga el poder de articular el horizonte de valores que forma a las comunidades modernas"

Las declaraciones de los investigados sobre la práctica contable versaron sobre el ejercicio profesional que está en consonancia con los argumentos anteriores, tal como lo manifiestan los investigado P4 desde el ejercicio profesional y p6 desde la disciplina. En esta perspectiva se destacan los aspectos de la vocación profesional, el marco de actuación ética y responsable, y la contabilidad como disciplina social.

> El ejercicio de la contaduría como práctica social debe satisfacer las necesidades de información de todos los usuarios y dentro de ellos la sociedad, aplicando adecuadamente el registro, la evaluación y el control y que esto sea la base para la toma de decisiones. (Investigado P4, Anexo 1)

> La contabilidad como práctica social es una categoría heterodoxa, en cuya perspectiva se observa que construye, modifica, y legitima formas de acción social. Desde luego que acá el término "práctica social" trasciende lo instrumental, y ubica a la contabilidad como una disciplina con capacidad e incidencia en las relaciones materiales de la sociedad. (Investigado P6, Anexo 1)

Ahora bien, para el proceso de la ilustración del nuevo esquema interpretativo, se utiliza de una parte el consenso llevado a cabo en el capítulo VI y de otra, algunas declaraciones de los investigados.

El consenso conseguido en el primer teorema lleva a plantear que el interés público en la contabilidad debe estar al servicio de la sociedad y dirigirse al bien común, es decir, va más allá de los intereses privados y

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

financieros. El segundo teorema invita a la trascendencia de la prestación de servicios a los clientes, perspectiva que pasa por encima del bien común y de la responsabilidad social de la contaduría pública.

En el tercer teorema, el interés público en contabilidad es la mediación entre la disciplina y la profesión en la sostenibilidad de las organizaciones sociales. Dado que la profesión contable juega un papel importante en la regulación y distribución de los recursos económicos, es decir, su influencia y significado va dirigido hacia todos los usuarios, grupos de interés, agencias reguladoras y el Estado, por lo tanto, el interés público en una concepción más amplia que la financiera, es el que puede mediar entre todas las partes relacionadas para el beneficio de la sociedad.

Bdigital.ula.ve

Tres aspectos importantes se destacan en el consenso:

1. El interés público al servicio de la sociedad más allá de intereses financieros.
2. El interés público es la mediación entre la disciplina y la profesión para la sostenibilidad de las organizaciones, y la actuación con responsabilidad social, ética y moral.
3. El ejercicio profesional en el interés público debe trascender la prestación de servicio a los clientes.
4. Las categorías emergentes conceptuales están relacionadas con la ética, bien común, confianza, comunidad, ejercicio profesional, y responsabilidad social.

C.C.Reconocimiento

De otra parte, los investigados proporcionan lo siguiente:

> P1, anexo 1. La confianza pública y el interés público se han considerado contemporáneamente propósitos y responsabilidades fundamentales del hacer y el saber contable. Por ello, en la medida que "Autoridad", "Orden", "Confianza", entre otros, son valores, que juzgamos como fines o propósitos loables y "buenos", la contabilidad está atravesada por cuestiones y condicionantes morales.
>
> P9, anexo 1. Los valores que se promueven en la familia son fundamentales para entender y aplicar apropiadamente los principios éticos y morales del contador público.
>
> P1, anexo1. Los valores que se consagran como principios en el código de ética, además de la confianza y consecuentemente los valores promulgados por IFAC.
>
> P12, anexo 1. Los valores en el código de ética, así mismo no se deben desconocer los principios de IFAC, que los complementan. La confianza debe ser el principio rector del código de ética.

Bdigital.ula.ve

Con los investigados no siempre fue posible el consenso sobre las cuestiones que pueden ser más apropiadas, pero si hubo un acuerdo sobre los aspectos que deben prevalecer en el esquema interpretativo. Con los argumentos presentados y teniendo las declaraciones en los capítulos V y VI, y de acuerdo con los investigados el esquema interpretativo en la etapa de la ilustración es el siguiente:

C.C.Reconocimiento

Tabla 30

Esquemas interpretativos del interés público en la etapa de la ilustración

Esquemas interpretativos Creencias/ Valores de interés publico
El interés público como vocación profesional, cuyos valores y creencias se enmarcan en la responsabilidad del ejercicio profesional, bien común, ética y confianza, que favorece la relación entre el ser, saber y hacer en el marco de actuación ética y responsable para todas las partes interesadas de la sociedad.
Esquemas interpretativos sobre la contabilidad **Creencias sobre la contabilidad**
Contabilidad como práctica social, responsabilidad profesional, responsabilidad ética. La contabilidad como práctica social que construye, modifica y, legitima formas de acción social, trasciende lo instrumental y financiero. El interés público, desde esta categoría, sitúa a la contabilidad como una disciplina con la responsabilidad de construir información, confianza y, comunicación, con miras a la protección del interés general, que es superior a los intereses individuales de la empresa, y que se sintetizan en la optimización del beneficio no solamente económico. (Declaración de P6 anexo 1)

Fuente: elaboración propia con base en las declaraciones de los investigados en los años 2014-2015-2016.

Una vez realizada la declaración por parte de la investigadora del nuevo esquema interpretativo, los investigados estuvieron de acuerdo en:

a) Los valores declarados por IFAC (2014, p.10) como integridad, objetividad, competencia, diligencia profesional, confidencialidad, y comportamiento profesional.

b) Los valores declarados en los códigos de ética que, relacionados con integridad, objetividad, independencia, responsabilidad,

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

confidencialidad, observaciones de las disposiciones normativas, competencia y actualización profesional, difusión y colaboración, respeto entre colegas, conducta ética y

c) La confianza como valor

Y, exponen que la pertinencia de los valores declarados por IFAC y los códigos de ética de cada país, son significativos en la medida que se trabajen no solamente en el ámbito financiero, y permitan la interacción de los sujetos en la sociedad, en este sentido, en el Código de ética -Junta central de contadores (2014, p. 5) se expresa que,

> Los valores representan las conductas ideales y deseables de comportamiento en los que se soporta la cultura corporativa de una entidad; en este sentido, los valores dicen algo de lo que un grupo es o debe ser; los valores identifican y refuerzan, mediante propuestas de comportamiento, la forma de interacción en una organización, de cuyo buen funcionamiento depende el logro de los objetivos misionales y la propia supervivencia del grupo o de la entidad.

Bdigital.ula.ve

Igualmente resaltan que la confianza es crucial en el desarrollo de la práctica contable, estuvieron de acuerdo en que las creencias sobre la contabilidad determinan la concepción de interés público, también, en que los profesionales en su actuación profesional deben "brindar confianza y fe pública". (Investigado, P8, anexo 2), y "el interés público es el marco de referencia para el actuar ético" (Investigado, P9, anexo 1).

Aunque se asume la consciencia que la actuación profesional debe ser responsable, con valores como la integridad, la confianza, y la creencia de que

C.C.Reconocimiento

la contabilidad es una práctica social, para P7, el asunto es que "hemos construido una profesión que no se compromete con las exigencias del presente, es decir, con la necesidad de revertir las desigualdades sociales, profundizadas con la financiarización del mundo" (anexo 2).

Este no es asunto menor, pero de lo que trata la investigación es precisamente de reconocer en el otro la capacidad del cambio, y que, con una forma distinta de ver el interés público en la contabilidad, podrá en su proceso de ilustración emanciparse para que pueda por medio de sus actuaciones, ya sea en la academia, en la empresa privada o pública, o en su trabajo en las firmas de contadores, pueda llevar a otros al proceso de ilustración.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

CAPITULO VIII

LAS BASES PARA UNA TEORÍA ESQUELETO DEL INTERÉS PÚBLICO EN LA CONTABILIDAD

En la teoría esqueleto en la perspectiva de *Middle-Range thinking*, es de vital importancia la elección teórica, metodológica y del cambio; la elección teórica indica el nivel de teorización previo a la investigación, la metodológica el nivel de utilización de los métodos (análisis crítico del discurso), y la elección al cambio es el nivel de énfasis en la crítica del statu-quo.

Bdigital.ula.ve

Por lo tanto, una teoría esqueleto del interés púbico en la contabilidad es un lenguaje que permite reflexionar y debatir los aspectos del mundo empírico en el contexto histórico, político, económico y financiero de las organizaciones sociales. Es decir, los patrones empíricos generales previos para construir la teoría, son un referente relevante al inicio de la investigación, en la que el papel del investigador es estructurado y comprometido con el enfoque metodológico y con el desafío del statu-quo establecido del interés público.

Por consiguiente, en la elección metodológica, el análisis crítico del discurso proporciona tres etapas en las que se identifican: la cuasi-ignorancia, la formación de los teoremas críticos y, el logro de los procesos de ilustración.

C.C.Reconocimiento

La figura 11 en el cuarto capítulo resalta las tres etapas y la explicación de la formulación de los teoremas críticos.

También debe recordarse que las conclusiones derivadas en la teoría son razonablemente concluyentes acopladas a la naturaleza esquelética y empírica, de tal magnitud que los criterios de validación son proporcionados por los significados de los datos del investigador y los investigados, con los cuales puede llegarse al consenso en la teoría esqueleto a partir de los nuevos esquemas interpretativos[1] y las creencias generalizadas sobre los teoremas críticos[2]. Acuerdos que se exponen en la triangulación de la concepción de interés público, las creencias y valores del interés público y la contabilidad, como lo muestra la siguiente figura.

Bdigital.ula.ve

Figura 15. Triangulación del consenso en la teoría del interés público en la contabilidad. Fuente: elaboración propia (2017)

[1] Véase el nuevo esquema de interpretación en la etapa de ilustración capítulo VII tabla 29.
[2] Véase el consenso de lo teoremas críticos sobre las creencias generalizadas en el capítulo VI, tablas 24,25 y 27.

C.C.Reconocimiento

La teoría esqueleto como puede notarse en la figura 15, contempla el consenso en la concepción de interés público; creencias y valores del interés público, y las creencias sobre la contabilidad. Consenso que fue llevado entre los investigados, los autores, y la investigadora en el proceso de investigación.

De una manera sucinta se presentan los aspectos mencionados.

- *Consenso en la concepción de interés público*: El interés público en contabilidad es el ámbito de los sujetos, que circunscriben sus creencias y valores con responsabilidad para el bienestar de la sociedad; desde la práctica social, la confianza, y la ética en su actuación profesional.

Bdigital.ula.ve

- *Creencias y valores del interés público*: El interés público como vocación profesional, cuyos valores y creencias se enmarcan en la responsabilidad del ejercicio profesional, bien común, y confianza, que favorece la relación entre el ser, saber y hacer en el marco de actuación ética y responsable para todas las partes interesadas de la sociedad.

- *Creencias sobre la contabilidad*: Contabilidad como práctica social, responsabilidad profesional, responsabilidad ética. El interés público, desde esta categoría, sitúa a la contabilidad como una *disciplina con la responsabilidad de construir información, confianza y, comunicación, con miras a la protección del interés general,* que es superior a los intereses individuales de la empresa, y que se sintetizan en la optimización del

C.C.Reconocimiento

> beneficio no solamente económico, por lo tanto, esta postura conlleva a un compromiso y obligatoriedad de responsabilidad profesional y ética. También, la contabilidad como *práctica social, es un producto social* que da cuenta de la interacción de los sujetos en una sociedad determinada, en relación con el saber contable, y sólo toma sentido en relación con el interés público

El consenso en la concepción del interés público y en las creencias, proporcionan la idea de vincularidad de la contabilidad con la sociedad, puesto que va más allá de las instituciones y contempla las interacciones entre los sujetos y las organizaciones. En este sentido, los sujetos son todas aquellas personas que de una u otra manera tienen que ver con la contabilidad. Interactúan en ella; profesionales, académicos, agremiaciones, estudiantes, empresarios, las personas, organismos reguladores e institucionales, en el ámbito de lo público y lo privado.

Bdigital.ula.ve

Sujetos que, en la concepción de responsabilidad, suponen que los contadores pueden abstraerse de sus deliberaciones cotidianas y pueden actuar dentro de una situación de compromiso con la profesión, y consigo mismos, para que sus decisiones puedan ser justas y vinculantes para las organizaciones sociales contables.

En este sentido, las organizaciones sociales contables pueden entenderse como un tejido social y de sentido que se incrustan en la esfera social de la vida cotidiana profesional que toman responsabilidades para lograr equidad y beneficio para todos, es decir que, es el espacio donde las ideas y

C.C.Reconocimiento

argumentos se discuten, se forma el consenso y el disenso y permiten construir acciones para el cambio.

También es el lugar donde los sujetos pueden actuar y pensar colectivamente en las creencias y valores que los afectan y en las formas de dominación y control de la contabilidad, comprendiendo lo anterior, puedan proponer y conducirse de una manera más amplia en lo concerniente a la profesión, a la práctica, y a la contabilidad como conocimiento. De esta manera, las creencias y valores son constitutivos importantes de los sujetos que dan forma a su sentido moral y propósito cuando entran en el ámbito de la contabilidad, y sobre todo cuando la perciben como una práctica social.

Siendo así, la contabilidad como práctica social *es un producto social* que da cuenta de la interacción de los sujetos en una sociedad determinada, en relación con el saber contable, y sólo toma sentido en relación con el interés público, por lo tanto, es la visión de la contabilidad al servicio de la sociedad en su conjunto, teniendo en cuenta los aspectos monetarios y no monetarios, económicos, sociales y ambientales.

Bdigital.ula.ve

Consecuentemente, al aceptar que la contabilidad es una práctica social se debe ser consciente que repercute en un mundo social, y una consecuencia de tal aceptación impone mayores responsabilidades en los contadores, esta comprensión puede hacer que los contadores deliberadamente acepten las "consecuencias sociales, políticas y económicas de su práctica contable" Gaffikin (2016, p.133).

Por consiguiente, el interés público en relación con las prácticas sociales en contabilidad, tiene una concepción diferente a la contenida en los intereses

C.C.Reconocimiento

financieros constituidos en las organizaciones privadas, respecto del logro del bienestar social, aspectos que se evidencian en la triangulación de la teoría.

Ahora bien, se producirán cambios en el esquema interpretativo al reconocer el interés público en la contabilidad, porque también es aceptar obligaciones profesionales, éticas, morales y de confianza para la comunidad. Responsabilidades y compromisos que no han sido ajenos en la actuación profesional, como puede advertirse en los inicios de AICPA y de ICAEW, y en las declaraciones de autores e investigados.

Una nueva concepción, le permitirá una actuación no como ser individual sino como sujeto social, que podrá tener la capacidad de tomar distancia de sus saberes preconcebidos de la disciplina y la profesión, para contextualizarlas y contextualizarse nuevamente. De acuerdo con Gracia, (2010, p. 22)

Bdigital.ula.ve

> El sujeto es biografía social y personal, es experiencia, es acumulado que se expresa al momento de las disertaciones, las acciones, las conclusiones, de las ideas mismas. Se trata de un sujeto que comparte en la sociedad, que participa de las creencias, de la cultura que le es cercana, de los valores y pensamientos que le acompañan al momento de las interpretaciones y diálogos con el contexto.

Por lo tanto, el contador público, sea en la actividad pública o privada, su obligación es velar por los intereses económicos, ambientales, sociales, humanos y financieros de la sociedad. Consecuentemente, la conciencia moral, la aptitud profesional y la independencia mental constituyen su esencia espiritual, que le permitirá vivir y vislumbrar armónicamente a la contabilidad como campo de conocimiento, a la profesión como practica

C.C.Reconocimiento

social y se comprenderá como depositario de fe pública que velará por los intereses de la sociedad.

En esta interrelación, la contabilidad tiene mucho que aportar, pues el interés y el trabajo del profesional contable debe ir más allá de la medición del beneficio, la generación del informe (especialmente resultados y balance general), el soporte legal para declarar impuestos, la preocupación estricta por el dato, la cifra, la cuenta, el código, la fecha, etc., el trabajo de contador debe orientarse a encontrar la manera de redistribuir la riqueza de forma más equitativa y más justa.

En este sentido, Gaffikin (2016) expresa que las sociedades están reguladas por normas y convenciones, por lo que es importante para determinar cómo las personas las interpretan, de esta forma, la subjetividad y la reflexión son consideraciones importantes en la conducta humana, y en la teoría del interés público.

Bdigital.ula.ve

La teoría del interés público es un aporte al conocimiento y al progreso de la contabilidad, en la medida que se parte de una realidad expresada por la investigadora, autores e investigados sobre lo que está significando actualmente el interés público en la contabilidad, expresado en el interés para el mercado de capitales y auspiciado por los organismos internacionales, la contabilidad está sirviendo al desarrollo de entornos sociales y económicos que privilegian las condiciones individualistas en pos del crecimiento de las corporaciones trasnacionales de la contabilidad, cuyo fin es la eficacia y eficiencia económico-financiera, por medio de políticas de desregulación que pretenden la protección de la inversión extranjera a toda costa, y el privilegio

C.C.Reconocimiento

de la rentabilidad a corto plazo, contribuyendo con ello inequidades sociales y a desnaturalizar el concepto de lo público como privado.

Por ello, es necesario visualizar el interés público en la contabilidad para sociedad y no para el mercado, porque hablar de sociedad es hablar de lo público, es decir, y en palabras de Habermas,

> Bajo la *esfera de lo público* entendemos en principió un campo de nuestra vida social, en el que se puede formar algo así como opinión pública. Todos los ciudadanos tienen en lo fundamental, libre acceso a él. Una parte de la esfera de lo público se constituye en cada discusión de particularidades que se reúnen en público. En este caso, ellos no se relacionan ni como hombres de negocios o en el ejercicio de sus profesiones, cuyos asuntos particulares les motivarían a hacerlo, ni como compañeros con obligaciones estatutarias de obediencia, bajo disposiciones legales de la burocracia estatal. Como concurrencia, los ciudadanos se relacionan voluntariamente bajo la garantía de que pueden unirse para expresar y publicar libremente opiniones, que tengan que ver con asuntos relativos al interés general. Habermas (1986, p.123). (Subrayado de la investigadora.)

Bdigital.ula.ve

Los aspectos anteriores tratados por Habermas (1986) que se presentan subrayados fueron reconocidos en la investigación en los capítulo VI y VII en el tratamiento de los teoremas críticos y los esquemas interpretativos, por ello sociedad, interés público, contabilidad, confianza, responsabilidad, práctica social, ética, creencias y valores son palabras que convergen en la teoría para desafiar el statu-quo establecido en los mercados de capitales y propender por la comprensión de la contabilidad y la profesión con valores y creencias adscritos a la equidad y a la eficiencia social.

C.C.Reconocimiento

Seguramente no será fácil realizar esta tarea, pero en la medida que se adquiere la conciencia colectiva- es decir que los sujetos actúen en búsqueda de la contabilidad como practica social y que, sus creencias y valores estén en consonancia con el beneficio y el bienestar común se podrá lograr a largo plazo un interés público para la sociedad en su conjunto.

Finalmente, la teoría del interés público en la perspectiva de *middel-range,* indica que se asume el punto medio entre la contrastación teórica, las declaraciones de los investigados, y los autores, también muestra que es una construcción teórica esqueleto, es decir, no se puede utilizar para predecir y realizar generalizaciones del cambio en los esquemas interpretativos de los contadores, tampoco es para validar las teorías y argumentos presentados, sin embargo, puede ser utilizada por otros investigadores en el contexto de las organizaciones como posibilidades conceptuales que sirven para informar el análisis de cualquier cambio presentado [en el esquema interpretativo]" (Laughlin, 2013, p. 90),

Bdigital.ula.ve

Reflexionar el interés público en la contabilidad es considerarla, en términos de las relaciones con el mundo de la vida contable (esquemas interpretativos), es decir, la correlación de los esquemas cognitivos de los sujetos con los arquetipos y esquemas de las organizaciones, interacciones que resultan vitales no solamente para el desarrollo de las organizaciones sino también para los sujetos.

C.C.Reconocimiento

REFERENCIAS

Abbott, A. (1988). *The system of professions: An essay on the division of expert labor*. University of Chicago Press, Chicago, II.

Accounting Standards Steering Committee/ (1975). *The corporate Report. A discussion paper.* Accounting Standards Steering Committee London

Adams, C. (2002). *Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 15(2): 223–250.

American Institute of Certified Public Accountants. (1988). *Code of professional conduct. 1988.*

American Institute of Certified Public Accountants. (1973). *Code of professional conduct.* New York: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants. AICPA. (2015). Code of Professional Conduct. New York: Available at http://www.fasb.org

Archel, P. (2007). *Teoría e Investigación en Contabilidad: un estudio de caso*. Aeca monografías.

Ashman, J. E. (2014). *The Professional Obligations of Accountants Involved in Strategic Planning* (Doctoral dissertation) University of Otago.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Bailey, K. S. (1967). El interés público: Algunos dilemas funcionales que plantea. En: *Interés público*. Capítulo VIII, 111-122. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Benau, M. A. G., Y Martínez, A. V. (2003). Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista valenciana de economía y hacienda*, (7-I), 25-48.

Baker, R. (2008). *A Habermasian Approach to the Analysis of Globalization Processes. International Journal of Social Inquiry*.1 (2), 89-112

Baker, R. (2009). ¿Cuál es el significado del "Interés Público"? Examinando la ideología de la Profesión de la Contaduría Pública Americana. En M. Gómez, y C. M. Ospina (comp*).Avances Interdisciplinarios para una comprensión Crítica de la Contabilidad*. Bogotá: Universidad de Antioquía - Universidad Nacional, 222-243. Original publicado en 2005. Baker, C. R. (2005). What is the meaning of "the public interest"? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *18*(5), 690-703.

Baker, R. (2014). *Defining the public interest in accounting*. In *Accounting for the public interest (pp. 143-159)* New York, NY: Springer Netherlands. Editor Steven Mintz, S. (2014).

Baldwin, R., and M. Cave. (1999). *Understanding Regulation; Theory, Strategy, and Practice.* Oxford, U.K.: Oxford University Press.

Bartunek, J. M. (1984). *Changing interpretive schemes and organizational restructuring: The example of a religious order*. *Administrative science quarterly*, 355-372.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Bartunek, J. M., y Moch, M. K. (1987). *First-order, second-order, and third-order change and organization development interventions: A cognitive approach. The Journal of Applied Behavioral Science*, *23*(4), 483-500.

Bedard, J. (2001). *The disciplinary process of the accounting profession: protecting the public or the profession? The Quebec experience*. *Journal of Accounting and Public Policy, 20*, 399–437.

Bivins, T. H. (1993). *Public relations, professionalism, and the public interest*. *Journal of Business Ethics*, *12*(2), 117-126.

Bodenheimer, E. (1967*).* Prolegómenos para la formulación de una teoría del interés Público. En: *Interés público.* Capítulo XVII, 223-234. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Bowrey, G. D., Murphy, B., Smark, C. J. Y Watts, T. (2007). *On foxes becoming gamekeepers: the capture of professional regulation by the Australian accounting profession.* In P. Basu, G. O'Neill & A. Travaglione (Eds.), Engagement & Change (pp. 183-192). Bowen Hills, Qld., Australia: Australian Academic Press.

Broadbent, J. (2002). Critical accounting research: a view from England. *Critical Perspectives on Accounting*, *13*(4), 433-449.

Brock, D. M. (2006). The changing professional organization: A review of competing archetypes. *International Journal of Management Reviews*, *8*(3), 157-174.

Brock, D. M., Powell, M. J., y Hinings, C. R. (2007). Archetypal change and the professional service firm. *Research in Organizational Change and Development*, *16*(1), 225-256.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Campanale, C. (2015). *Management accounting and organizational changes in healthcare: a critical approach.* (Doctoral Thesis). Scuola Superiore Sant'Anna. Italia.

Canning, M., y O'Dwyer, B. (2001). Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest?. *European Accounting Review*, *10*(4), 725-749.

Cañibano, L. (2009). La contabilidad como práctica social e institucional. *Capic Review 7 editorial.*

Casinelli, C.W. (1967).El interés público en el contexto de la ética política. En: *Interés público.* Capitulo IV, 57-66. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Capcha, C.J y Vílchez, O.P. (2005). La dimensión cognitiva de la crisis contable y la estrategia holística para la recuperación de la confianza. Conferencia interamericana de contabilidad–Brasil 2005 área 1 investigación contable.

Chua, W.F. (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. M. Gómez, y C. M. Ospina. (Comp). *Avances Interdisciplinarios para una comprensión Crítica de la Contabilidad.* Bogotá: Universidad de Antioquía - Universidad Nacional, 37-78. Trabajo original publicado en 1986. Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *Accounting review*, 601-632.

Cochran CE. (1974). *Political science and "the public interest"*. *The Journal of Politics*, 36(2), 327-355.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Colm, G. (1967). El interés público: clave esencial de la política pública. En: *Interés público.* Capítulo X, 131-144. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Cooper, C. (2005).*Accounting for the public interest: public ineffectual or public intellectuals? Accounting Auditing and Accountability. Journal*, 18(5), 592-607.

Cooper, D. J., Hinings, B., Greenwood, R., y Brown, J. L. (1996). *Sedimentation and transformation in organizational change: The case of Canadian law firms*. *Organization studies*, *17*(4), 623-647.

Cooper, D. J., y Robson, K. (2006*). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization*. *Accounting, Organizations and Society*, *31*(4), 415-444.

Bdigital.ula.ve

De Juan Asenjo, O. (1984). *La constitución económica española*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid.

Dellaportas, S. y Davenport, L. (2008). *Reflections on the public interest in accounting. Critical perspectives on Accounting*. 19, (7), 1080-1098

Dellaportas, S. and Davenport, L. (2009). *Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional. Accountants.AustralianAccountingReview.*19 (1), 11-23.

Dillard, J. y Ruchala, L. (2005).*The rules are no game from instrumental rationality to administrative evil*. *Accounting Auditing and Accountability. Journal*, 18(5), 603-630.

C.C.Reconocimiento

Dumay, J. C., y Guthrie, J. (2007). *Disturbance and implementation of IC practice: a public sector organisation perspective*. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, *11*(2), 104-121.

Dumay,J.C.(2008). *Intellectual Capital In Action: Australian Studies* (Doctoral thesis). University of Sydney. Australia. http://hdl.handle.net/2123/2398

Fama, E. F., and A. B. Laffer. (1971). *Information and capital markets*. *Journal of Business* 44 (3): 289-298.

Fernández, M. T., Villanueva, M., y Mareque, M. (2013). La independencia del Auditor. Justificación de la auditoría de cuentas. Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (ICAC). Ministerio de Economía y Competitividad. Recuperado de www. icac. meh.es

Ferrer, J. D. L. C. (2002). Principios de regulación económica en la Unión Europea. *Instituto de Estudios Económicos. Madrid*.

Fogarty, T. J., Radcliffe, V. S., y Campbell, D. R. (2006). Accountancy before the fall: The AICPA vision project and related professional enterprises. *Accounting, Organizations and Society*, *31*(1), 1-25.

Fogarty, T. (2014). The Bloom Is Off The rose: *Desprofessionalization in the Public Accounting.* In. *Accounting for the Public Interest: Perspectives on accountability, Professionalism and role in Society* .Mintz, S (Comp). 51-72. Heidelberg: Springer

Frankel, M. S. (1989). *Professional codes: why, how, and with what impact?*. *Journal of business ethics*, *8*(2-3), 109-115.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Friedrich, C.J. (Compilador) (1967). *El interés Público*. Traducción de Sonia Tancredi. Editorial Roble, México. (Edición original en inglés: Nomos V: The Public Interest, 1962)

Fulop, M. T. (2013). *"To serve the Public Interest", the main characteristic of Accounting Profession*. *The Journal of Accounting and Management*, *3*(3), 27-37.

Fu, Xiao (2012) *The Influences of Budgetary System in a Selection of Large Chinese companies in the Industry of Electronic Household Appliances.* Durham theses, Durham University. (Doctoral thesis). Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/3644/

Gaffikin, M. (2005). *Regulation as Accounting Theory*. (Working Paper No 05/09, University of Wollongong).

Gaffikin, M. J. (2016). *A Brief Historical Appreciation of Accounting Theory? But Who Cares?*. In *Pioneers of Critical Accounting* (pp. 109-142). Palgrave Macmillan UK.

Gil, J.M. (2014). Contabilidad e Interés Público: Unas Palabras. *Horizontes Plurales e Identitarios.* Universidad del Quindío. Armenia. 221-240

Gómez, M. (2005). Breve Introducción al Estado del Arte de la Orientación crítica en la Disciplina Contable. *Porik aN* (Revista de Ciencias Contables, Económicas y administrativas, Universidad del Cauca).10, 13-37.

Gómez, M. (2010). Interés Público y ejercicio de la contaduría pública: miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. *Revista Unimar.* 54, 77-.91

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Gracia, E. (2010). Apuntes sobre pensamiento contable. In *libro de ponencias del VIII Simposio Nacional de Investigación Contable y Docencia* 16-24.

Gray, R., and M. Milne. 2004. *Towards reporting on the triple bottom line: Mirages, methods and myths*. In *The triple bottom line: Does it all add up?: Assessing the sustainability of business and CSR* , ed. A. Henriques and J. Richardson, 70–80. London: Earthscan.

Gray, R., and S. Gray. (2011). *Accountability and human rights: A tentative exploration and a commentary*. *Critical Perspectives on Accounting* 22(8): 781–789.

Greenwood, R., y Hinings, C. R. (1988). *Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change*. *Organization studies*, *9*(3), 293-316.

Greenwood, R., Hinings, C. R., & Brown, J. (1990). "P2-form" strategic management: corporate practices in professional partnerships. *Academy of management journal*, *33*(4), 725-755.

Greenwood, R., y Hinings, C. R. (1993). *Understanding strategic change: The contribution of archetypes. Academy of Management journal*, *36*(5), 1052-1081.

Greenwood, R., y Hinings, C. R. (1996). *Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism*. *Academy of management review*, *21*(4), 1022-1054.

Griffith, E. (1967). Los fundamentos éticos del interés Público. En: *El interés Público:* Capítulo II, 26-38. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Gurd, B. (2008). *Structuration and middle-range theory—A case study of accounting during organizational change from different theoretical perspectives. Critical Perspectives on Accounting*, *19*(4), 523-543.

Habermas, J. (1974). *Teoría y Praxis: Estudios de Filosofía Social.* Barcelona: Altaya

Habermas, J. (1984). *The Theory of Communicative Action:* Volume I. Reason and the Rationalization of Society, Heinemann, London.

Habermas, J. (1986). La esfera de lo público. *Touraine y Habermas: Ensayos de teoría social. p 123-130.* Traducción de Francisco Galván Díaz. Tomado de *Kultur und kritik* Editorial Suhrkam. Frankfurt a. Main. 1973. Este artículo es parte de una antología preparada por F. Galván para una coedición de la UAM/A y UAP: *La crítica social en Touraine y Frankfurt*.

Bdigital.ula.ve

Habermas, J. (1987). *The Theory of Communicative Action:* Volume II. The Critique of Functionalist Reason, Heinemann, London.

Henderson, S. y Henderson, E. (2001), *A Note on the Public Interest and Ethical Behaviour. Australian Accounting Review*, 11 (3): 68–72. doi: 10.1111/j.1835-2561.2002.tb00391.x

Hinings, C. R., Greenwood, R., y Cooper, D. (1999). *The dynamics of change in large accounting firms*. *Restructuring the professional organization*, 131-153.

Hopper, T. y Powell, A. (1985). *Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting*: *a review of its underlying assumptions. Journal of Management Studies*, 429-465.

C.C.Reconocimiento

Huber, W. D. (2016). *Public Accounting and the Myth of the Public Interest*. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, *16*(2), 251-272.

International Accounting Standards Board. (IASB, 2010).*El Marco Conceptual para la Información Financiera.* Londres: IASCF. La traducción al español es aprobada por un comité de revisión nombrado por la fundación IFRS.

International Accounting Standards Board. (IASB, 2015). *Trabajando en el interés público: la fundación de IFRS y el IASB.* Versión en español. Disponible http://www.ifrs.org/About-us/Documents/Working_in_the Public Interest_SPANISH.pdf. [Consulta: 2015, Noviembre 23].

International Federation of Accountants (IFAC, 2008). *policy position 3: International standard setting in the public interest.* December, 2008. New York: International Federation of Accountants.

International Federation of Accountants (IFAC, 2010). *policy position paper #4: A public interest framework for accountancy profession*. Exposure Draft, November, 2010. New York: International Federation of Accountants.

International Federation of Accountants (IFAC, 2011). International Standard Setting in the Public Interest . *IFAC Policy Position #3 September de 2011.* Disponible: www.ifac.org

International Federation of Accountants (IFAC, 2011). Regulation of the Accountancy Profession . *IFAC Policy Position #1 September de 2011.* Disponible: www.ifac.org

International Federation of Accountants (IFAC, 2012). A Public Interest Framework for the Accountancy Profession. *IFAC Policy Position #5 June de 2012.* Disponible: www.ifac.org

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2014). *Manual Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.* Texto en lengua española por la International Federation of Accountants (IFAC). Disponible: www.ethics board.org

Iyoha, F. O. (2011). *State agencies, industry regulations and the quality of accounting practice in Nigeria* (Thesis Doctoral). Covenant University

Jiménez, A.R. (2012). Contabilidad: entre la responsabilidad social y el interés público. *Criterio libre,* 10 (17) ,219-234

Jiménez, A. R. (2013). Un aporte de Richard Laughlin a la contabilidad: El pensamiento de Middle-Range. *Revista Lúmina,*(14). 176-199

Junta Central de Contadores (2014). *Código de ética. Unidad Administrativa Especial- Junta Central De Contadores - Uae Jcc,* 1-15. Disponible: https://www.jcc.gov.co/intranet/images/contenido/CODIGO_DE_ETICA.docx

Bdigital.ula.ve

Kaidonis, M. (2008). *The Accounting Profession: Serving the public interest or capital interest? Australasian Accounting Business and Finance Journal*.2 (4).Disponible: http://ro.uow.edu.au/aabfj/vol2/iss4/1. [Consulta: 2013, mayo 25]

Kelsall, C. A. (2015). *A critical discourse analysis of the concept sustainability within the accounting community inclusive of small and medium-sized practices* (Doctoral Thesis). University of Sheffield). http://etheses.whiterose.ac.uk/id/eprint/10594

Kelly, E. (2000). *Habermas on moral justification*. *Social Theory and Practice*, 26(2), 223- 250.

C.C.Reconocimiento

Kuan, K.T. (2014). *Auditor Independence: an analysis of the adequacy of selected provisions in CLEAR 9.* (Doctoral Thesis). University of Queensland.

Larrinaga, C. (1999). Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: Una Revisión. *Revista de Contabilidad.* 2 (3), 103-131

Larrinaga, Carrasco, Caro, Correa, y Páez. (2001). The role of environmental accounting in organizational change: An exploration of Spanish companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 14(2): 213–238.

Lasswell, H. (1967). El interés público: Proposición de principios de contenido y procedimiento. En: *el interés público*. Capítulo, 67-94.Mexico: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Laughlin, R. C. (1984). *The design of accounting systems: A general theory with an empirical study of the Church of England*. (Doctoral thesis). University of Sheffield. U.K

Laughlin, R. (1987), *"Accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory". Accounting, Organizations and Society*, 12 (5), pp. 479-502.

Laughlin, R. C. (1991). *Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: some alternative models*. *Organization studies*, *12*(2), 209-232.

Laughlin, R. (1995), *"Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking"*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 8 (1), pp. 63-87.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Laughlin, R., y Broadbent, J. (1996). *The 'accounting turn 'in steering media in organisations and society with specific reference to the public sector in the UK* (No. 96/03). Working Paper. Paper for presentation at the Fourth Critical Perspectives on Accounting Symposium in New York, 26-28 April, 1996

Laughlin, R., y Power, M. (1996). *Habermas, law and accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, *21*(5), 441-465.

Laughlin, R y Broadbent, J.(1997). Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *10*(5), 622-648.

Laughlin, R. C. (2004). *Putting the record straight: a critique of 'methodology choices and the construction of facts: some implications from the sociology of knowledge*. *Critical Perspectives on Accounting*, *15*(2), 261-277.

Bdigital.ula.ve

Laughlin R. y Broadbent, J. (2005). *The role of PFI in the UK government's modernization agenda*. *Financial Accountability and Management* 21(1): 75–97.

Laughlin R, y Broadbent, J. (2005). Government concerns and tensions in accounting standard-setting: the case of accounting for the Private Finance Initiative in the UK, *Accounting and Business Research*, 35 (3), 207-228

Laughlin, R.C. (2007). *Critical reflections on research approaches, accounting regulation and regulation of accounting*. *The British Accounting Review,* 39, 271-289

C.C.Reconocimiento

Laughlin, R. (2010). *A comment on "Towards a paradigmatic foundation for accounting practice". Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *23*(6), 759-763.

Laughlin R. y Laughlin, R. (2013). *Accounting control and controlling accounting: interdisciplinary and critical perspectives*. Emerald Group Publishing.

Laughlin y Broadbent. (2014) *Middle-Range Thinking and Management Control. Systems Management Control and Uncertainty (pp.255-268).* Palgrave Macmillan UK.

Lee, T. (1995). *The professionalization of accountancy: A history of protecting the public interest in a self-interested way*. *Accounting, Auditing Accountability Journal*, *8*(4), 48-69.

Lehman, G. (2003). *Middle-Range accounting and its roots in procedural language theory.* (Doctoral dissertation, Lancaster University Management School).

Lehman, R. (2005).*Accounting and the public interest: All the world's a stage*. *AccountingAuditing and Accountability. Journal*, 18(5), 675-689.

Levy, A. (1986). *Second-order planned change: definition and conceptualisation. Organizational Dynamics 15/1, pp. 5-23*.

Leys, W. (1967). La pertinencia y generalidad del "interés público". En: *Interés público.* Capítulo XIX, 255-276.México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Lindblom CK, Ruland RG. (1997). *Functionalist and conflict views of AICPA code of conduct: public interest vs. self-interest*. *Journal of Business Ethics* 1997; 16(5),573–582.

Mina Balanta, S. (2015). *La ética como componente trasversal del plan de estudios para la formación del contador público colombiano* (Tesis Doctoral), Universidad Santo Tomas.

Mintzberg, H. (1979). *La estructuración de organizaciones: Una síntesis de la investigación*. *Editorial Prentice Hall, México*.

Musgrave R.A. (1967*).* El interés Público: Eficiencia en la creación y mantenimiento del Bienestar material de la comunidad. En: *Interés público.* Capítulo IX, 123-130.México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Bdigital.ula.ve

Neu, D. y Graham .C. (2005). *Accounting Research and the Public Interest*. *Accounting Auditing and Accountability. Journal*, 18(5), 585-591.

Niemeyer, G. (1967). *El interés Público y la utilidad privada*. En: *Interés público.* Capítulo I, 15-26. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

O'Dwyer, B. (2002). *Managerial perceptions of corporate social disclosure: An Irish story*. *Accounting Auditing and Accountability Journal* 15(3), 406–436

O'Regan, P. (2010). *Regulation, the public interest and the establishment of an accounting supervisory body*. *Journal of Management and Governance*, *14*(4), 297-312.

C.C.Reconocimiento

O'Regan, P., y Killian, S. (2014). *Professionals who understand: Expertise, public interest and societal risk governance*. *Accounting, Organizations and Society*, *39*(8), 615-631.

Pereyra. C. (2009). Exploraciones preliminares y reflexiones preparatorias sobre investigación científica en Contabilidad. *Quantum,* IV (1), 36-56

Pholkeo, C. (2013). *An examination of the emergence and development of the accountancy profession in developing countries: the case of the Kingdom of Thailand* 1948–2010 (Doctoral Thesis), RMIT University.

Platón. (1981). *Diálogos.* Tomo I La República. Bogotá: Ediciones Universales.

Platón. (1984). *Platón- Diálogos*. México: Porrúa, S.A.

Potter, B. N. (2005). *Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change*. *Abacus*, *41*(3), 265-289.

Bdigital.ula.ve

Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P., y Chilton, R. C. (1995). *Changes in the code of ethics of the US accounting profession, 1917 and 1988: the continual quest for legitimation*. *Accounting, Organizations and Society*, *20*(6), 507-546.

Ranson, S., Hinings, B., y Greenwood, R. (1980). *The structuring of organizational structures. Administrative science quarterly*, 1-17.

Robson, K., Willmott, H., Cooper, D., y Puxty, T. (1994). *The ideology of professional regulation and the markets for accounting labour: Three episodes in the recent history of the UK accountancy profession*. *Accounting, Organizations and Society*, *19*(6), 527-553.

C.C.Reconocimiento

Ryan, B., Scapens, R., y Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en contabilidad y finanzas*. Barcelona: Deusto.

Sanz, S. C. (2011). Armonización contable mundial: principales organismos. *Acciones e investigaciones sociales*, (5), 209-221

Sawabe, N. (2005).*Accounting for the public interest: a Japanese perspective*. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 18(5), 603-630.

Schubert, G. (1967). ¿Existe una teoría acerca del interés público? En: *Interés público.* Capítulo XIII, 177-194. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

Scott, W. R. (1965). Reactions to supervision in a heteronomous professional organization. *Administrative Science Quarterly*, 65-81.

Searle, R. J. (1997). *La construcción social de la realidad*. Paidós.

Bdigital.ula.ve

Shields, K. E. (2014). *International accounting standard setting: lobbying and the development of financial instruments accounting*. (Doctoral Thesis) University of Leeds.

Sikka, P., Willmott, H., y Lowe, T. (1989). *Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession. Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *2*(2), 47-71.

Sikka, P., y Hampton, M. P. (2005, September). The role of accountancy firms in tax avoidance: Some evidence and issues. In *Accounting Forum* 29, (3) pp. 325-343).

Sorauf J. F. (1967). La confusión del concepto. En: *Interés público.* Capítulo XV, 199-206. México: Roble. Original publicada en ingles en 1962.

C.C.Reconocimiento

Suddaby, R., Cooper, D. J., y Greenwood, R. (2007). *Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change*. *Accounting, Organizations and Society*, *32*(4), 333-362.

Stuebs, M., y Wilkinson, B. (2010). Ethics and the tax profession: Restoring the public interest focus. *Accounting and the Public Interest*, *10*(1), 13-35.

Stuebs, M., y Wilkinson, B. (2014). Professionalizing the tax accounting profession: Fulfilling public-interest reporting responsibilities. In *Accounting for the Public Interest* (pp. 27-49). Springer Netherlands.

Thornburg, S., y Roberts, R. W. (2013). *In whose interest? A critical examination of public interest appeals made by the public accounting profession in the USA*. *International Journal of Critical Accounting*, *5*(1), 81-95.

Tinker, A. M. (1980). Towards a political economy of accounting: an empirical illustration of the Cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society*, *5*(1), 147-160.

Tudor, A. T. (2013). Balancing the public and the private interest–a dilemma of accounting profession. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, *92*, 930-935.

Uddin, S., y Tsamenyi, M. (2005). *Public sector reforms and the public interest: a case study of accounting control changes and performance monitoring in a Ghanaian state-owned enterprise*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *18*(5), 648-674.

Watts, R., and J. Zimmerman.(1978). *Towards a positive theory of the determination of accounting standards*. *The Accounting Review* 53(1): 112–134.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Watts, R., and J. Zimmerman. (1979). *The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses*. *The Accounting Review* 54(2): 273–305.

Williams, P. F. (2014). *The IFAC framework: International accounting and the public interest.* In *Accounting for the Public Interest* (pp. 161-174). Springer Netherlands.

Willmott H.C. (1990). *Serving the public interest? A critical analysis of a professional claim.* In: Cooper D, Hopper T, editors. *Critical accounts*. London: Macmillan; p. 315–331.

Willmott, H., Cooper, D., y Puxty, T. (1993). *Maintaining self-regulation: Making interests coincide in Discourses on the Governance of the ICAEW*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, *6*(4), 68-93.

Wilkerson Jr, J. E. (2010). Accounting educators as the accounting profession's trustees: Lessons from a study of peer professions. *Issues in Accounting Education*, *25*(1), 1-13.

Zeff, S. A .(2003). *How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part* I. *Accounting Horizons*: 17 (3), 189-205.

Zeff, S. A. (2003). *How the US accounting profession got where it is today: Part* II. *Accounting Horizons*, *17*(4), 267-286.

Sikka, P., Willmott, H., & Lowe, T. (1989). Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *2*(2).

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

Bdigital.ula.ve

ANEXOS

C.C.Reconocimiento

ANEXO 1

Declaraciones de los participantes sobre las concepciones del interés público

Participantes	Declaraciones
P1	En mi opinión es un tema muy complejo. Puede ser abordado desde múltiples aristas y disciplinas. La intersección entre contabilidad e interés público torna más compleja la categoría. Depende del encuadramiento, concepción y rol que se le asigne a la contabilidad. Si se le ve como un sistema de información para la toma de decisiones, la visión del interés público será una distinta, a si se le ve como un sistema de control y rendición de cuentas. Ahora, si la contabilidad es vista como una institución de legitimación, la concepción sobre el interés público sería también diferente. La contabilidad, particularmente la contabilidad financiera, está en el centro de las instituciones básicas para que el capitalismo opere. Pero esto no como racionalidad, sino como "institución". En la visión clásica de la profesión, la Contaduría Pública tiene esa vocación hacia el interés público (independientemente de las múltiples concepciones políticas sobre el interés público). En el modelo profesional que hoy se destila a nivel internacional, la diferencia del contador profesional en ejercicio privado y del profesional en ejercicio público, precisamente se relaciona con esa mirada del papel del contador sirviendo a la "calidad" o a la expectativa del que paga sus servicios. Con ello ya los valores profesionales no son el centro de la profesión, sino la prestación de servicios con satisfacción de los usuarios-clientes y la búsqueda de rendimientos económicos del ejercicio de la actividad o servicio. Ya no se atestigua, sino que se "asegura" en un marco de gestión del riesgo (*assurance*). Esto es cambiar profesión, ejercicio profesional, por prestación de servicios. En síntesis, la emergencia de la profesión del Contador Público a finales del siglo XIX y su consolidación en la primera mitad del siglo XX (todo en el contexto anglosajón), me parece que construyeron una mirada del ejercicio para el interés público (independiente si estaba solo centrado en el mercado). Ese modelo tuvo sus coletazos en Latinoamérica con el modelo de profesión que teníamos (o que tenemos hasta que se imponga el modelo actual de IFAC). Así mismo, la confianza pública y el interés público se han considerado contemporáneamente propósitos y responsabilidades fundamentales del hacer y el saber contable. Por ello, en la medida en que "Autoridad", "Orden", "Confianza", entre otros, son valores, que juzgamos como fines o propósitos loables y "buenos", la contabilidad está atravesada por cuestiones y condicionantes morales.

Bdigital.ula.ve
C.C.Reconocimiento

	De allí que sólo la transformación del ser humano, de su actitud y su acción, puede generar alternativas para enfrentar la crisis social, ambiental, de valores y de desequilibrios que se presenta en la contemporaneidad.
P2	Mis artículos publicados indican que el interés público de la contabilidad es proporcionar estados financieros confiables para el uso de los inversores y acreedores. Esta es la opinión de que el contador del interés público. Si hay otro punto de vista del interés público, entonces debe ser promulgada por la ley en los diversos países. Hasta el momento, no hay ley que dice que el interés público de la contabilidad va más allá de proporcionar estados financieros confiables para el uso de los inversores y acreedores. Los estados financieros confiables para el uso de los inversores y acreedores se considera que es de interés público.
P3	Hay que distinguir, creo, el IP del "interés del público" y hay que conceptualizar "público" como deriva de "pueblo", es decir, un término clasificatorio no especializado. Existe IP en contabilidad tanto en lo que se refiere al control de rendición de las cuentas privadas y públicas como en la producción de información que utilizan decisores de todo tipo (aunque prevalentemente los financieros). Lo público se relaciona con las estructuras del poder socioeconómico. Una profesión burocratizada es aliada del poder y no considera demasiado al IP, más que como argumento de sus propios intereses sectoriales. Otra cosa es la disciplina contable, el conocimiento en Contabilidad, como todos los conocimientos sociales, por su naturaleza sirven al IP. Por ese motivo, la sociedad reclama ahondar los estudios sobre contabilidad y otras ciencias y tecnologías sociales (como es el caso de las crisis financieras y la corrupción internacional).
P4	Me parecen muy interesantes sus preguntas, pero como bien dice mi realidad es muy diferente, los conceptos de interés público, fe pública, nosotros así no lo manejamos pues en (país) todo es público o estatal en ese sentido lo que trabajamos es la responsabilidad social que tiene todo funcionario público o incluso todo individuo en garantizar el cumplimiento de sus funciones y se trabaja mucho con el código de ética de los cuadros o directivos. Como lo explica en exposición, pasamos de ser contadores públicos a contadores profesionales, donde ejerceremos como profesionales en su mayoría serán entidades públicas, enfocadas a garantizar un bien un servicio para la satisfacción de necesidades colectivas, es importante el compromiso que tenemos La contabilidad como disciplina, como ciencia y como profesión debe propiciar los medios para procurar el bien común, a través del vínculo de la teoría con la práctica. Como lo conversamos pasamos de ser contadores públicos a contadores profesionales, donde ejerceremos como profesionales en su mayoría serán entidades públicas, enfocadas a garantizar un bien un servicio para la satisfacción de necesidades colectivas, es importante el compromiso que tenemos son las máximas instituciones que regulan, norman y controlan, todo en función del interés público.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	El ejercicio de la contaduría como práctica social debe satisfacer las necesidades de información de todos los usuarios y dentro de ellos la sociedad es uno, aplicando adecuadamente el registro, la evaluación y el control y que esto sea la base para la toma de decisiones.
P5	Inicialmente es pertinente precisar que cuando se hace alusión al interés público no se está haciendo referencia exclusiva al estado o a su institucionalidad, sino que se hace alusión a lo público desde el interés general, lo cual desde luego involucra tanto lo estatal como lo privado. En este orden de ideas la percepción que tengo de lo público involucra todos aquellos aspectos que sean susceptibles de ser medido, valorados, controlados e informados por todas las áreas del conocimiento, según su objeto de estudio, con fines sociales. Desde luego la contabilidad forma parte de estas disciplinas. En este sentido la contabilidad, como una disciplina que a través de un apoyo interdisciplinar ejerce un control social, se preocupa por el interés público en la medida que dé cuenta de la utilización de los recurso bajo los parámetros de la responsabilidad social; en consecuencia, debe informar sobre los ingresos, egresos, costos, activos y pasivos de una unidad productiva y además debe involucrar lo ambiental, lo social, lo cultural, lo político, lo productivo, entre otros aspectos, que de alguna manera apuntan a la satisfacción de las múltiples necesidades de información de los diferentes grupos de interés.
P6	Reconozco al menos dos miradas o perspectivas sobre el interés público. La primera, alusiva al interés común que involucra a agentes como el Estado, la empresa, los trabajadores, los acreedores, y la comunidad en general. Podría decir que esta mirada está anclada o tiene relación con una vertiente latina, en la que hay un marco legal emanado del Estado, donde invita u obliga a las empresas para que actúen conforme al interés general de la comunidad. En Colombia, un garante del cumplimiento de este tipo de interés público, sería el Revisor Fiscal. La segunda, de origen privado y anclada en prácticas y tradiciones anglosajonas, observa al interés público como la protección de los intereses privados, especialmente de socios-accionistas e inversores. Esta segunda mirada ha encontrado un buen desarrollo en los mercados bursátiles. Acá, la percepción de interés público es mucho más limitada, y lo problemático de esta perspectiva es que asume que el interés público es el interés de los propietarios de capital o de los inversores, soslayando en gran medida los intereses del Estado, los trabajadores y otros miembros de la comunidad que no formen parte de los llamados mercados bursátiles o financieros. La contabilidad como *práctica social* es una categoría heterodoxa de corte institucional, en cuya perspectiva se observa que la contabilidad es una práctica que construye, modifica, y legitima formas de acción social. Desde luego que acá el término "práctica social" trasciende lo instrumental, y ubica a la contabilidad como una disciplina con

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	capacidad e incidencia en las relaciones materiales de la sociedad. En este sentido, veo que el *interés público*, desde la mirada de esta categoría heterodoxa, tiene completa coherencia, puesto que ubica a la contabilidad como una disciplina con la responsabilidad moral de construir información, de construir confianza, de construir comunicación (todo ello alusivo al interés público) con miras a la protección del interés general, a la salvaguarda del interés social, intereses que ciertamente son superiores a los intereses individuales de empresa (y que se sintetizan en la optimización del beneficio económico).
P7	A pesar de que en otras disciplinas lo público no se restringe al ámbito del Estado, me parece que en la práctica contable permanece esa estrecha idea de que el interés público es representado únicamente por la autoridad estatal. Quizá pueda aceptarse que en la reflexión teórica en contabilidad se asumen posiciones más progresistas de lo público, en términos de considerar que lo público supera al Estado y se halla en los intersticios de la relación entre el Estado, las compañías y la sociedad civil, de modo que las compañías representan y agencian distintas dimensiones del interés público. Pero en la práctica contable no sólo se sigue separando los sistemas de información contable empresarial que producen información para usuarios estatales de los sistemas que producen información para usuarios no estatales, incluso con datos distintos sobre los mismos hechos; sino que, además, el reconocimiento y la revelación contable favorecen cada vez más uno solo de los grupos de interés de las compañías, el de los dueños, en detrimento de los intereses económicos y de bienestar de los demás grupos. A esto podría sumarse que sigue considerándose que lo que pasa dentro de las compañías es de interés esencialmente privado y que, a menos que una orden legal obligue a revelar algunos asuntos, como lo tributario, los contables debemos guardar secreto sobre diversos aconteceres de las compañías. En esta vía, la contabilidad no se asume responsable ante usuarios distintos a los estatales o los corporativos, como los trabajadores, los consumidores o la comunidad en general; y una de las razones de ello es que los contadores pueden ser separados de sus cargos, sin ninguna protección especial por parte de la ley, si no cumplen las expectativas de los dueños del capital. No deja de ser paradójico que, aunque en la práctica contable se asuma el interés público únicamente como lo estatal, los profesionales contables obren principalmente en función del interés privado. Pues, no es secreto que ante el dilema de satisfacer los intereses particulares de mayores rendimientos o los intereses estatales de legalidad y tributo, los contables con bastante frecuencia se decantan por lo primero. Lo paradójico está en que la contabilidad pareciera haber cumplido históricamente un papel de control al servicio del interés público, incluso antes de la existencia de autoridades estatales modernas.
P8	Hablar de interés público y de contabilidad es unir pensamientos de negocios, de organizaciones empresariales, de profesionales dignos y eficientes en labores acordes con el proceso contable y de control, es imposible desligar lo uno de lo otro, son

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	variables que pudiesen estar unidas o separadas, pero siempre se estarán acompañando por su alto grado de importancia, máxime en estos momentos donde se viene generando tantos escándalos de corrupción y defraudación y de perdida de la confianza por parte de la sociedad en general y de la Profesión en particular. El tema ético, el cual debe ser propio de quienes ejercemos actividades contables y además de control, además de la cultura de la generación de confianza a través de la fe pública
P9	El interés público es el marco de referencia para el actuar ético del profesional en contaduría pública, entendiendo esto, como un actuar coherente entre el deber ser y el ser, bajo unos principios que convergen y están en consonancia con el bienestar de la colectividad, de la sociedad o los distintos usuarios a quienes puede interesarle la información que la contabilidad suministra, para con base en ella determinar proyectos, negocios o inversiones que posibiliten un desarrollo social y económico. Los organismo internacionales abiertamente plantean que su misión es trabajar para servir al interés público, pero también, directamente centralizan y determinan esos usuarios para quienes va dirigida la información preparada bajo los estándares internacionales, los cuales son denominados usuarios principales, como son *inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales,* y al suministrarle a estos información útil para la toma de decisiones se está contribuyendo al interés público, lo cual es una mirada reduccionista e interesada de la contabilidad, donde se ponen al servicios de unos cuantos considerados públicos por el poder de influencia e incidencia que se tiene bajo la lógica de operación en los mercados de capitales. Los valores que se promueven en la familia son fundamentales para entender y aplicar apropiadamente los principios éticos y morales del contador público explicado en la ley 43 de 1990.
P10	Sea lo primero precisar que la contabilidad es una disciplina social; por tanto las decisiones que toma un contable tienen consecuencias para la sociedad además de considerar que la contabilidad no puede concebirse únicamente en el plano de informes financieros sino que la contabilidad debería dar cuenta del impacto positivo o negativo que una organización tiene en la comunidad. Desde esta perspectiva la contabilidad tiene que ver con lo público con el bien común y al referirme al bien común, lo hago desde la perspectiva de lo humano, de lo económico, lo cultural y lo social. Puede entenderse que lo público está referido a fines del Estado; yo creo personalmente que no; lo público por ejemplo tiene que ver con el medio ambiente....y cuantas empresas contaminan??? y que hacernos desde el contexto de la FE PUBLICA para denunciar lo que afecta el derecho que tenemos los seres humanos a respirar aire puro???. Por eso para mi entender la percepción del interés público desde la contabilidad, es entender que es la contabilidad, que no es más que un concepto vinculado a una disciplina social.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

P11	Desde la expedición del Decreto 2160 se estableció claramente el propósito de los informes financieros de propósito general que redundan en el interés público. Aquí se incorpora el enfoque utilitarista de la información y en su marco conceptual que se construye a partir de las necesidades de los usuarios de la información que debe ser útil para tomar decisiones. En este marco normativo también se incorporan otros objetivos de la información, que pueden tener su origen en enfoques distintos, pero que no atentan en contra del interés público. El marco normativo en el interés público se encuentra en las NIIF que tiene como propósito la obtención de información financiera de alta calidad, confiable y transparente para los usuarios con el fin de reflejar la realidad económica de las transacciones y otros sucesos. Es un conjunto de principios que se construyen a partir de las necesidades de los usuarios y no meramente desde los requerimientos legales. A su vez las normas de aseguramiento garantizan que los procedimientos seguidos por las entidades se ajustan a los requerimientos de las NIIF en lo relacionado con su reconocimiento, medición, presentación y revelación. Los informes financieros de propósito general se dirigen a usuarios indeterminados que no tienen acceso a la información, por lo que no se pretende que estos principios cumplan todos los requerimientos de los administradores, autoridades de regulación y requerimientos fiscales. El protagonista es el usuario, y es a partir de sus necesidades que se define de políticas contable bajo consideraciones de materialidad y costo beneficio. En conclusión las NIIF y la NIA son las referencias normativas que deben ser consideradas para obtener informes financieros de alta calidad, transparentes y comparables. Los valores que se consagran como principios en la ley 43 además de la confianza y consecuentemente los valores promulgados por IFAC.
P12	Si asumo el concepto de interés público como una necesidad de la comunidad, orientada hacia un objeto o situación porque de ellos depende su bienestar y satisfacción, considero que la contabilidad desde su perspectiva disciplinar, imprime una cualidad de objetividad a la información social y económica que los entes suministran a los intereses de esa comunidad, toda vez que alrededor de los entes hay una coalición de intereses que convergen y la contabilidad por sí misma se constituye en la fuente de información para que cada uno de esos usuarios tome las decisiones que le competen según su rol. Los valores en la ley 43, no se deben desconocer los principios de IFAC, que los complementan. La confianza debe ser el principio rector del código de ética.

Bdigital.uta.ve

C.C.Reconocimiento

ANEXO 2

Declaraciones de los participantes sobre las consecuencias de los escándalos que afectan la contabilidad.

Participantes	Declaraciones
P1.	La crisis estructural de confianza que enfrenta el sistema. El desequilibrio entre lo financiero y la producción económica material y la asimetría e iniquidad actuales. Todo ello amplía el espiral de la idea de crecimiento indefinido propia de la lógica financiera actual.
P2.	Si el interés público de la contabilidad es proporcionar estados financieros confiables para el uso de los inversores y acreedores, entonces la falta de dichos estados financieros puede causar problemas en los mercados financieros.
P3	Por un lado, el desprestigio profesional masivo que –como contracara- hace que se consoliden las grandes transnacionales de auditoría y las organizaciones multinacionales como IASB e IFAC como única voz de la profesión y exaltación de la concentración económica. Por otro, si un conocimiento se aparta de los intereses sociales ocurre un rezago cultural que lo debilita y lo puede llegar a transformar en inútil (socialmente hablando).
P4	Que la información que se precisa, no sea realmente fidedigna, útil y con ello la renuncia a la ética y a la responsabilidad social en la actuación de los profesionales de la contabilidad
P5	Si el contador, en su ejercicio profesional, se desliga del interés público estaría desconociendo a los grupos de interés a los cuales la contabilidad debe informar y probablemente la estaría direccionando al interés de un grupo en particular; bajo esta perspectiva la contabilidad se ocuparía de justificar las practicas que conllevan a la acumulación de capital financiero, como su función primordial, lo cual, desde luego, se aleja de la facultad de depositaria de confianza pública y cuya consecuencia sería legitimar la propiedad y marginar los intereses de la sociedad.
P6	La respuesta a esta pregunta está determinada por la perspectiva que se asuma para entender el interés público. Desde la mirada que entiende al interés público en sentido amplio, es decir, como conjunto de intereses del Estado, la empresa, los trabajadores, la comunidad, etc., las consecuencias de la actuación del profesional en contra de este interés público, sería altamente nociva, no solo para la imagen social del contador, sino especialmente por sus implicaciones sobre el detrimento de la confianza y el tejido social. Una actuación contra esta perspectiva de interés público, de hecho, iría flagrantemente contra los fundamentos conceptuales de los principios éticos contemplados en el artículo 35 de la Ley 43 de 1990 y de IFAC, donde explícitamente se señala el deber moral del contador para con toda la sociedad y con el Estado. Las consecuencias de una contabilidad en contra de este tipo de interés público,

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	significaría para nuestra disciplina el desconocimiento de su rol social y la creencia de que ella sólo actúa en función de los requerimientos del capital. Sin embargo, lamentablemente con bastante frecuencia la contabilidad que construimos no se corresponde con este ideario de interés público, desconociendo así que la contabilidad es una institución que construye, modifica y/o resignifica buena parte de las relaciones económicas y culturales de las sociedades. Desde la segunda mirada, que entiende al interés público como la protección del interés privado de accionistas e inversores, la actuación del contador público y de la contabilidad en contra de este tipo de interés público, podría no resultar tan nociva, siempre y cuando esa transgresión se realice para privilegiar el interés del Estado y la Sociedad en general. Por ejemplo, si el interés de un grupo de accionistas o inversores es que desde la contabilidad se muestre una alta valoración empresarial, pero el contador observa que ello va contra los principios de esencia sobre forma, o de realización, o de materialidad, y en consecuencia no realiza la representación o revelación respectivas, y en vez de ello decide privilegiar, digámoslo así, la verdad de los hechos, entonces ir contra ese interés público (de los socios y accionistas, del mercado financiero), sería prudente e incluso apropiado.
P7	Las consecuencias ya se hacen visibles en el panorama actual: por un lado, tenemos una contabilidad que se especializa cada vez más en satisfacer el interés capitalista de reproducir utilidades financieras, en favor del dueño, sin preocuparse por la asignación equitativa de los recursos y la generación de bienestar económico y social para los grupos de interés subalternos. Los sistemas de información contable empresariales y estatales están volcándose a la lógica financiera, que busca reproducir el dinero con el único fin del dinero, a gusto de los grandes agentes de los mercados financieros internacionales, que no son únicamente corporativos, sino incluso, estatales. De ahí que la contabilidad esté ocupada primordialmente de valorar transacciones de títulos valores (de propiedad y deuda), entre agentes de distintas naturalezas, con el ánimo de reportar rendimientos. Este tipo de *realidades* económicas profundizan las brechas sociales, pero de ello no se ha ocupado la contabilidad. Por otro lado, asistimos al desprestigio de la profesión, por actuaciones política y éticamente incorrectas, en situaciones particulares en las que los contables han obrado en favor únicamente de la acumulación de capital. Hemos construido una profesión que no se compromete con las exigencias del presente, es decir, con la necesidad de revertir las desigualdades sociales, profundizadas con la financiarización del mundo.
P8	Las consecuencias de la actuación profesional y de la contabilidad, que no estén en consonancia con el interés público serán funestas y ello está demostrado en la que se viene dando en la actualidad, falta de credibilidad y desconfianza en

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento

	nuestro quehacer diario y profesional. Este es un mal muy difícil de recuperar, pues cada escándalo profundiza aún más el desconcierto financiero y profesional de nuestro ejercicio, lo cual va en desmedro de nuestra capacidad de brindar confianza y fe pública.
P9	No actuar bajo el interés público, sería contrariar la normatividad, pero frente a la situación indicada anteriormente, donde aún el tema del interés público es difuso, en tanto la definición internacional no obedece a lo que etimológicamente se reconoce como interés público y es más una premisa amañada y acomodada para justificar el accionar del contador, consideraría que inclusive, bajo la mirada impuesta por los organismos internacionales, actuar en el interés público, es comprometer el principio básico de la independencia profesional, ya que prevalen los usuarios principales quienes ejercen presión directa o indirecta sobre lo que es relevante y oportuno de reconocer. Por otro lado, es completamente perjudicial que el contador público, no asuma el interés público como eje transversal en su función, ya que sería faltar a esa responsabilidad histórica designada por costumbre, al ser elegidos como legitimadores y garantes de confianza, hecho que permite la continuidad de las relaciones sociales y económicas.
P10	Muchos, dice la jurisprudencia que la fe pública potestativa del Contador Público es el grado de confianza que la sociedad ha depositado en una persona; pero entendido desde un lenguaje mucho más simple no es más que decir la Verdad; entonces de aquí se derivan dos conceptos bastante claros. Verdad y confianza; la pregunta es desde el ejercicio de una disciplina social que consecuencias se derivan sino tenemos claro que cuando faltamos a la confianza y a la verdad, no solo nos perdemos como agentes humanos, sino que causamos mucho daño a la sociedad.
P11	El no actuar en los marcos normativos NIIF-NIA, puede ser desastroso no solamente para la economía, las empresas y la profesión en Colombia.
P12	• Sesgos y beneficios hacia intereses particulares. • Las asimetrías de información. • Inequidad y desequilibrios. • Decisiones erróneas por parte de los usuarios de la información. • Profesionales al servicio de una corriente específica restándole objetividad a su ejercicio profesional y al trabajo que elaboran.

Bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento