

ANÁLISIS DE LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS POSIBLES
QUE SUSTENTAN EL MODELO DE REGULACIÓN IASB
Y SU POSTULADO DE INTERÉS PÚBLICO

Presentada por:

DAYANA ISABEL PEÑAFIEL MELO
NUBIA ELSA CONTRERAS MAYORGA

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
PALMIRA – VALLE
AÑO: 2015

ANÁLISIS DE LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS POSIBLES
QUE SUSTENTAN EL MODELO DE REGULACIÓN IASB
Y SU POSTULADO DE INTERÉS PÚBLICO

MONOGRAFÍA

Previo a la obtención del Título de:

CONTADOR PÚBLICO

Presentada por:

DAYANA ISABEL PEÑAFIEL MELO
NUBIA ELSA CONTRERAS MAYORGA

Dirigido por:

FLOR DE MARÍA AYALA

UNIVERSIDAD DEL VALLE
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTADURÍA PÚBLICA
PALMIRA – VALLE
AÑO: 2015

NOTA DE ACEPTACIÓN:

El trabajo de grado titulado “ANÁLISIS DE LOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS POSIBLES QUE SUSTENTAN EL MODELO DE REGULACIÓN IASB Y SU POSTULADO DE INTERÉS PÚBLICO “, de los autores Dayana Isabel Peñafiel Melo y Nubia Elsa Contreras Mayorga, cumple con los requisitos para optar al título de Contaduría Pública.

Flor de María Ayala

Directora de Tesis

Jurado

Jurado

Palmira, Abril 16 2015

DEDICATORIA

Dedicamos la presente tesis:

A Dios

*Por mostrarnos día a día su grandioso amor incondicional adicional
por darnos el don de la vida para poder llegar a este escalón
y por mostrarnos a través de su vida y obra que con humildad,
paciencia sabiduría y con la mano del Todopoderoso
cualquier cosa es posible.*

A nuestros padres y hermanos

*Quienes con su amor, apoyo y comprensión incondicional estuvieron siempre
a lo largo de nuestra vida estudiantil; a ellos que siempre tuvieron
una palabra de aliento en los momentos difíciles
y que han sido incentivos de nuestras vidas.*

A nuestra directora de trabajo de grado

*Flor de María Ayala por ser nuestra guía y por la paciencia
con la que forjó nuestro pensamiento.*

A nuestros amigos y familiares

*Que de una u otra forma estuvieron ahí en cada momento
dándonos aliento y confiando en nosotros, apoyándonos
en cada paso y acompañándonos en el proceso.*

AGRADECIMIENTOS

Nubia

A la familia Contreras Mayorga, Familia Manzano y Familia Marmolejo

A Dios que me dio siempre segundas oportunidades,

A los hombres y mujeres, ellos y ellas que han creído en forjar un proyecto de vida en mí, a ellos que me conducen a lograr metas que estaban propuestas, porque indudablemente desbordamos de alegría al lograrlas.

A cada año vivido con fe y convicción por cambiar un pedacito de mundo,

A mi Universidad del Valle que llevo en el alma y por la que luché siempre, especialmente a la Regional Univalle Sede Palmira

Al Programa Contaduría Pública porque veo sus frutos en la Academia,

A mis compañeros de toda mi carrera, los de antes y los de después,

A mis amigos que con todas sus palabras dan fuerza a mi vida,

A mi Madre bella y sencilla que en la distancia me habla con tanto amor y me espera cada fin de semestre,

A Bernardo el ser incondicional que me acogió a mi llegada porque sin él las cosas no hubiesen sido tan positivas y espirituales.

A Flor de María quien me vislumbra en los ejercicios académicos como si no pasaran los años,

A William Rojas, Francisco Góngora, Martha Inés., Juan Pablo, Myriam, Lucila, Eugenia, Catherine, Lina, Chavelina, Wilson, Patricia, Edison, Aleyda, Juliana, Serrano, Pachito, Fernanda, Julio, y a quienes cada día me han dado aliento para seguir.

*Especialmente a mi hija **Ana María** quien con sus alegrías y ternuritas está conmigo en cada uno de estos días y noches,*

Al Ángel de mi vida, Gersaín por tantos sueños construidos y su espíritu para seguir luchando

A mi compañera Dayana por su dedicación, entrega y lucidez a lo largo de este repensar contable,

A mis amigos y demás familiares, siempre gracias

Dayana

Detrás de cada logro siempre hay una historia que contar, Siempre hay personas que resaltar por que estuvieron ahí sin importar que ni cuándo y a las que hoy personalmente les quiero agradecer

Primero a Dios por darme vida, salud y la oportunidad de llegar a este escalón. Porque cada paso que damos los seres humanos es por su gracia y por su amor

A mi familia que de una u otra forma estuvieron ahí apoyándome creyendo en mí a lo largo de toda mi vida.

A mi papá que siempre me dio su apoyo y su comprensión al cual admiro por su valentía su fortaleza.

Para ti son mis logros y gracias a ti porque siempre te esmeraste para que fuera alguien.

A mi madre que me dio la vida y que ha Estado ahí en los momentos más difíciles tú que eres mi Maps y mi apoyo. Tu gran corazón, fe y la forma en la que me educaste me ha hecho ser lo que soy.

A mi compañera de tesis que estuvo ahí siendo una madre... una amiga aveces con locuras, pero siempre tuvo la palabra de aliento en el momento adecuado. Adicional a esto les agradezco a sus amigos y familiares que siempre estuvieron ahí pendientes de nosotras

A mi Universidad del Valle y mis maestros que fueron los que en parte formaron lo que soy hoy con sus enseñanzas.

A mis amigos que siempre estuvieron ahí y que me apoyaron así como JSM que me mantenía despierta todas las noches y que me convirtió en una verdadera ermitaña para que me enfocara en este proyecto, WVI que nos ayudó a conceptualizar algunos apartes del entramado de esta tesis.

A Mi jefe Isabel que creyó en mí que me apoyo siempre

A mis Compañeros de trabajo que siempre estuvieron pendientes y escuchándome en cada paso.

A todos aquellos que intervinieron de una u otra forma en mi vida Gracias!

TABLA DE CONTENIDO

0. INTRODUCCIÓN.....	12
1. CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN	15
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	16
1.1.1. CONTEXTO DEL PROBLEMA	19
1.1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	20
1.1.3. SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA.....	21
1.2. ANTECEDENTES	21
1.2.1. EL INTERÉS PÚBLICO EN LA NUEVA BASE INSTITUCIONAL DE LA REGULACIÓN CONTABLE EN COLOMBIA. COMENTARIOS GENERALES A PROPÓSITO DEL PROCESO DE CONVERGENCIA HACIA ESTÁNDARES CONTABLES INTERNACIONALES (BUSTAMANTE, 2010)	22
1.2.2. ALGUNAS EXPERIENCIAS EXITOSAS EN LATINOAMÉRICA RELACIONADAS CON LA ESTANDARIZACIÓN CONTABLE (CANO, 2010).....	24
1.2.3. INTERÉS PÚBLICO Y EL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA: MIRADAS AL CONTEXTO INTERNACIONAL (GÓMEZ, 2010).....	26
1.2.4. LO PUBLICO PARA LA CONTABILIDAD Y LA CONTABILIDAD PARA LO PUBLICO: CAMINOS DE INVESTIGACIÓN Y ALTERNATIVAS DEL DESARROLLO CONTABLE (BAUTISTA, 2005).....	29
1.2.5. APROXIMACIÓN AL MODELO DE REGULACIÓN CONTABLE IASB DESDE LA PROPUESTA DE JOSÉ IGNACIO JARNE JARNE (HERRERA 2012)...	30
1.2.6. CONTABILIDAD E INTERÉS PÚBLICO: UNAS PALABRAS (GIL 2014)....	32
1.3. OBJETIVOS	35
1.3.1. OBJETIVO GENERAL.....	35
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	35
1.4. JUSTIFICACIÓN	36

1.4.1.	JUSTIFICACIÓN TEÓRICA.....	37
1.4.2.	JUSTIFICACIÓN ACADÉMICA	37
1.4.3.	JUSTIFICACIÓN SOCIAL	38
1.5.	MARCOS REFERENCIA.....	38
1.5.1.	MARCO TEÓRICO.....	39
1.5.2.	MARCO CONCEPTUAL.....	41
1.6.	METODOLOGÍA.....	43
1.6.1.	TIPO DE INVESTIGACIÓN	43
1.6.2.	MÉTODO DE INVESTIGACIÓN	44
1.6.3.	FUENTES DE INFORMACIÓN.....	44
1.6.4.	TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN.....	45
2.	CAPITULO II. LA TEORÍA DE REGULACIÓN ECONÓMICA Y SUS ENFOQUES ...	47
2.1.	CONCEPTO DE REGULACIÓN.....	47
2.2.	TIPOS DE REGULACIÓN	50
2.2.1.	REGULACIÓN CIVIL E INSTITUCIONAL.....	51
2.2.2.	REGULACIÓN SOCIAL.....	51
2.2.3.	REGULACIÓN FINANCIERA O ECONÓMICA	52
2.3.	TEORÍA DE LA REGULACIÓN ECONÓMICA.....	53
2.3.1.	FINES DE LA TEORÍA DE LA REGULACIÓN ECONÓMICA	55
2.3.2.	APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LA REGULACIÓN ECONÓMICA	58
2.4.	VERTIENTES DE LA TEORÍA DE REGULACIÓN ECONÓMICA.....	59
2.5.	LA REGULACIÓN ECONÓMICA EN FUNCIÓN DE INTERESES PÚBLICOS ..	60
2.5.1.	TEORÍA DE LA AGENCIA.....	61
2.5.2.	TEORÍA DE LOS COSTOS DE TRANSACCIÓN.....	66
2.6.	LA REGULACIÓN ECONÓMICA EN FUNCIÓN DE INTERESES PRIVADOS..	70
3.	CAPITULO III. POSITIVISMO Y NORMATIVISMO DESDE LA CONTABILIDAD	75

3.1.	LA CONTADURÍA PÚBLICA COMO CIENCIA SOCIAL.....	75
3.2.	POSTURA METODOLÓGICA / POSITIVA.....	78
3.2.1.	CARACTERÍSTICAS DE LA POSTURA METODOLÓGICA POSITIVA.....	81
3.2.2.	REGLAS DE LA POSTURA METODOLÓGICA POSITIVA	82
3.2.3.	LA CONTABILIDAD Y EL POSITIVISMO	89
3.3.	POSTURA METODOLÓGICA / NORMATIVISTA.....	92
3.3.1.	LAS NORMAS: CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y CLASIFICACIÓN....	92
3.3.2.	EL NORMATIVISMO	96
3.3.3.	PENSANDO EL NORMATIVISMO DESDE EL DERECHO COMO CIENCIA 101	
3.3.4.	NORMATIVISMO EN LA TEORÍA ECONÓMICA - LA TEMPORALIDAD .	103
3.3.5.	EL POR QUÉ DE LA NORMATIVA EN CONTABILIDAD	104
3.3.6.	LA NECESIDAD DE CREAR “ARTEFACTOS” REGULATIVOS.....	107
4.	CAPITULO IV. CARACTERIZACIÓN DE MODELO REGULATORIO IASB EN EL CONTEXTO DE LA NUEVA GERENCIA PÚBLICA.....	111
4.1.	NUEVA REGULACIÓN PÚBLICA.....	111
4.2.	REGULACIÓN FINANCIERA Y EL MODELO REGULATORIO IASB.....	117
4.2.1.	TIPOS DE REGULACIÓN FINANCIERA.....	120
4.2.2.	SISTEMAS CONTABLES.....	121
4.2.3.	MODELOS CONTABLES	124
4.2.4.	MODELO REGULATORIO IASB	127
5.	CAPITULO V. CONCEPTUALIZACIÓN INTERÉS PÚBLICO PARA EL MODELO IASB DESDE LA PERSPECTIVA POSITIVA Y NORMATIVA DE LA CONTABILIDAD .	142
5.1.	CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL INTERÉS PÚBLICO	144
5.2.	LO PÚBLICO Y LO PRIVADO - APROXIMACIÓN FILOSÓFICO POLÍTICA ...	145
5.2.1.	RELACIÓN ESTADO, SOCIEDAD E INTERÉS PÚBLICO	146

5.3.	INTERVENCIONISMO DEL ESTADO	148
5.4.	DE LO ESTATAL A LO PRIVADO	151
5.5.	LO PRIVADO “EN” LO PÚBLICO	153
5.6.	INTERÉS PÚBLICO EN LA POLÍTICA Y EL DERECHO	155
5.7.	EL INTERÉS PÚBLICO COMO LENGUAJE Y COMO IDEOLOGÍA.	157
5.8.	INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD	159
5.8.1.	EL INTERES PÚBLICO DESDE EL POSITIVISMO Y LA NECESIDAD DE LA NORMATIZACION CONTABLE	162
5.8.2.	EL INTERES PÚBLICO DESDE EL NORMATIVISMO Y LA NECESIDAD DE REPLANTEAMIENTO DE LA NORMALIZACION.	163
5.9.	INTERÉS PÚBLICO, ORGANISMOS REGULADORES Y PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA	165
5.9.1.	INTERÉS PÚBLICO EN LA PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA AMERICANA (RETÓRICAS)	166
6.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	181
7.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	185

LISTA DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Aspectos Fundamentales de la Definición de Regulación	50
Ilustración 2 Bosquejo General del capítulo II Fuente Elaboración Propia.....	74
Ilustración 3 Posturas Metodológicas de la Contaduría	77
Ilustración 4 Etapas de aparición de los Juicios de Valor	88
Ilustración 5 Bosquejo General Capítulo III	110
Ilustración 6 Elementos de un Modelo Contable	125
Ilustración 7 Niif en el Mundo.....	129
Ilustración 8 Estructura del IASB	133
Ilustración 9 Caracterización del modelo contable IASB desde Jarne Jarne	138
Ilustración 10 Interés Público, Estado y Sociedad	146
Ilustración 11 Interés Público en la Contabilidad	159
Ilustración 12 Criterios de la verdad Contable / Verdad de coherencia asimilado a la metodología Positiva	164
Ilustración 13 Criterios de la verdad Contable / Verdad Como Correspondencia asimilado a la metodología Normativa	165

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 El concepto de Regulación desde diferentes Autores.....	47
Tabla 2 Concepto de Positivismo desde diferentes autores	79
Tabla 3 Concepto de Modelo desde diferentes autores.....	124
Tabla 4 Características del Modelo Continental Europeo Vrs Modelo Regulatorio IASB.....	138
Tabla 5 Características del Modelo Americano Vrs Modelo Regulatorio IASB	140
Tabla 6 Características del Modelo Británico Vrs Modelo Regulatorio IASB	141
Tabla 7 Interés Público en la política y el derecho.....	155

0. INTRODUCCIÓN

En el mundo empieza a hablarse de estandarización de las normas contables, dada la latente necesidad de hablar el mismo idioma en cuanto a información financiera, debido a que día a día hay mercados más globalizados y aparecen diversos usuarios de la información.

Lo anterior conlleva a crear modelos aplicables a los países, para que bajo estos se emita la información financiera pertinente y de ahí el surgimiento del modelo IASB a analizar en el presente trabajo investigativo, para ahondar críticamente en los postulados realizados enfocados especialmente en el del Interés Público.

Por tal motivo esta investigación está encaminada a buscar los posibles fundamentos teóricos que sustentan este modelo y su postulado de Interés Público para lo cual lo miramos desde la perspectiva positiva y normativa debido a que mediante estos realizamos un acercamiento teórico conceptual para la mejor aprehensión de los mismos.

Debido a que estamos inscritos hoy por hoy en cambios significativos mundiales que tienen que ver con la internacionalización de las economías, que fijan su enfoque en la protección de mercados cada vez menos sostenibles, el modelo económico arrastra a países a hacer parte de grupos económicos cuyos intereses particulares priman con el objetivo de lograr estabildades financieras y donde se elige ser parte de un juego en el cual no se tiene la carta ganadora, de hecho cada vez más se condiciona al profesional a pensarse desde ese modelo y no se le deja espacio para la reflexión de si es o no conveniente su ejercicio al servicio del

modelo, por ende, cada vez se potencializa la Contabilidad como un instrumento de medición de poder que garantice el desarrollo económico de las naciones.

A lo largo de este documento se encontrará la estructura de la investigación propuesta la cual está conformada de la siguiente manera: en el primer apartado “Aspectos generales de la investigación” se realizara un acercamiento a los sustentos teóricos y metodológicos de esta investigación, Luego como segundo punto “La teoría de la regulación y sus enfoques” se describe la teoría económica de la regulación y las vertientes que se desprenden de la misma enfocándose en los problemas de la agencia y los costos de transacción, después viene el acápite de “Positivismo y Normativismo desde la Contabilidad” donde analizamos estas posturas metodológicas y sus características, pues estas son el sustento de los principios y regulaciones contables. Como penúltimo capítulo “caracterización de modelo regulatorio IASB en el contexto de la nueva gerencia pública” se realiza la aproximación contextual e histórica de este modelo y se analiza también la gerencia publica; por ultimo “conceptualización Interés Público para el modelo IASB desde la perspectiva positiva y normativa de la Contabilidad” realizamos este capítulo donde transversamos las aprehensiones teóricas antes realizadas con el postulado de Interés Público que profesa este modelo.

Para concluir esta introducción se puede afirmar que la investigación acercará al sentido crítico, y hará usar nuestras habilidades en pro de la sociedad y del Estado además de que enriquecerá y dará ayuda a mejorar nuestras aptitudes profesionales. De otra parte y lo más valioso como aporte a nuestra concepción profesional de lo público como profesión , es el hecho de hacer parte de un Programa Académico donde la permanente preocupación está permitida para ahondar en las reflexiones de la cientificidad de las realidades sobre las cuales la Contabilidad representa, sea porque el enfoque teórico así lo exige; como también

la urgente necesidad de que la Contabilidad sea visible con la diversidad que merece, para no dejarla en un reduccionismo generalizado imperante por los modelos de regulación que parecen globalizantes y la conducen a un instrumental propio de la neutralidad que no es precisamente lo que le corresponde.

1. CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

A lo largo del siguiente capítulo se plasmarán las razones que llevaron a realizar un análisis de los fundamentos teóricos que sustentan el modelo de regulación IASB puesto que en la actualidad es el de mayor aceptación, para esto tomamos el postulado de Interés Público que declaran dentro de los objetivos de esta organización.

Para lograr este propósito se realizará una aproximación a la concepción de Normativismo y Positivismo principalmente desde el autor Tua Pereda, el cual nos da la pauta para enfocar el trabajo investigativo soportándolo como el sustento teórico en el cual se basa este modelo, adicionalmente tocamos la teoría de la regulación para tener una concepción más integral del mismo

Lo anterior es desencadenado por la óptica de que la Contabilidad es un instrumento que muestra la realidad económica de las organizaciones, adicionalmente así como afirma Mejía (2004, p 3) “la Contabilidad como una ciencia de carácter empírico, social y positivo-normativo”, la cual está basada en la confianza pública que se genera a través de la credibilidad en la información emitida en los múltiples informes presentados a diversos stakeholders; los cuales toman decisiones basadas en esta. Bajo las anteriores afirmaciones se puede deducir que todos los constructos que aportan al sistema contable, incluidos los modelos, en este caso puntual el planteado por el IASB, tienen estas diversas posturas por tanto para entender a integridad debemos darle una mirada desde las mismas.

Adicional a lo anterior al ser el modelo regulatorio IASB lo que en la actualidad es de general aceptación en la mayoría de países, se hace necesario realizar la aprensión de sus bases fundamentales para poder tener una mejor construcción conceptual de los objetivos que se propone y los caminos teórico prácticos empleados.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Contabilidad en busca de su fundamentación teórica se ha centrado en dos enfoques tradicionales de las ciencias, el positivista y el normativista el primero introducido por el filósofo y matemático francés Auguste Comte, el cual se basa fundamentalmente en lo empírico como una aproximación a la realidad; el segundo que resulta ser todo lo contrario fue acuñado por Hans Kelsen y se aproxima a una teorización basado en juicios de valor centrados en el deber ser de las cosas. Estas corrientes se denotan en la forma en que se estructuran las regulaciones inmersas en tal sistema, así como en los modelos que engloban las mismas.

Adicional a esto para tener una concepción más integral, se puede analizar la teoría económica de la regulación que tiene como fin último controlar a los diversos agentes económicos para que propendan a interés general o público para poder reducir o eliminar las fallas de mercado.

Sin embargo el objetivo de la Teoría de Regulación Económica se ve distorsionada por las relaciones de poder, y en nuestra disciplina la tendencia de normalización de la praxis dada por el enfoque positivista combinada con la

interacción de países en los nuevos mercados internacionales dado por la globalización, la aparición de organismos de control y regulación internacional que velan por evitar las crisis financieras, la necesidad de reducir el costo de transacción de la información de las inversiones alrededor del mundo; Han marcado una predilección guiada a estandarizar la normatividad de los países para que en todos se hable el mismo idioma en cuanto a información contable se refiera.

Lo anterior marca la necesidad de encontrar un lenguaje único de general aceptación por los diferentes países del mundo y es ahí donde surge el modelo de regulación IASB como la opción más factible, con sus estándares los cuales se dividen en dos grandes grupos, las NIC emitidas desde 1973 hasta 2001 y las NIIF de esta fecha hasta la actualidad.

Al darse la anterior situación entra a influir muchas variables regentes para la emisión de estos estándares y una de estas es el Interés Público profesado por el International Accounting Standards Board (IASB) en sus objetivos principales cuando afirma

Desarrollar, buscando el Interés Público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los Estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas

No obstante al buscar este modelo llegar a Interés Público en sus estándares, se encuentra con el dilema de las influencias de poder, hacen que estas normas se

distorsionen de su fin convirtiendo el Interés Público en el interés de las grandes esferas del mercado.

Lo que termina ocasionando que múltiples países incursionen en un proceso de estandarización contable, basado en normatividades que proporcionan información financiera como eje principal tienen a los inversionistas y acreedores y se centran en los flujos de fondos.

Destacando que los estándares incorporados por este modelo dejan a un lado muchos aspectos sociales y de Interés Público por fuera de su marco regulatorio, adicional a esto incluyen países pequeños sin resolver sus problemas de hegemonía normativa y sin tener en cuenta sus particularidades sociales y culturales, adoptan un sistema donde la Contabilidad sólo se centra en información financiera para representar una realidad económica dominante por los mercados.

Todo lo anterior desemboca en una problemática que hoy por hoy viene contrastando el papel de la Contabilidad, y la relación con nuevos organismos de control que estandarizan y regulan sus marcos objetivos. En este caso es necesario entrever que la Contabilidad tiene un contenido público del conocimiento y por tanto está vinculada al poder, ésta concentración de poder hoy hace que se dé una derivación de grupos de interés donde la Contabilidad se muestra como instrumento de apariencia neutral que está de parte del poder hegemónico del capital revestido de códigos de ética y marco legal que lo muestran sostenible a nombre del Interés Público.

Entonces es donde se concluye que hay una necesidad de apersonarse del Interés Público y la Contabilidad refleje una información más transparente y sobretodo más neutral que responda a intereses de la comunidad, una necesidad urgente de que el modelo de regulación contable IASB contemple representación social, ambiental, ecológica, política forjando nuevos instrumentos conceptuales para aprehenderlos.

Además hablar de Interés Público en Contabilidad implica la inclusión de las características particulares de cada país al implementarlos, y nos estamos enfrentando a un modelo intervencionista en contravía de la política regional y/o local.

1.1.1. CONTEXTO DEL PROBLEMA

Para nuestro problema de investigación hay que admitir existen una serie de situaciones que de una u otra forma anteceden lo que queremos plantear, una de estas es los procesos de Reforma del Estado- principalmente en América Latina- en los cuales, estrategias como la liberalización de los mercados y el paso a manos privadas de empresas Estatales han sido las principales características. Además es necesario reconsiderar el esquema con que opera el Estado quien ha emprendido los caminos de una dinámica globalizadora que compromete cada vez más sus estrategias de supervivencia y servicio de masas cuyo objetivo es la concentración de capitales para suplir los juegos de mercado financieros en los cuales se suscribe a través de Acuerdos Internacionales.

Adicional a esto se encuentra el fenómeno de la globalización,

Es una realidad hoy asimilada por liberales, conservadores e incluso por algunos marxistas. Liberales y conservadores defienden los beneficios provenientes del proceso de liberalización y desregulación de los mercados mientras una parte de la izquierda entiende que es el camino ineludible del capital. Más allá del ello, resulta innegable que dicho proceso marcha en forma paralela con la ampliación de inestabilidad sistémica de la economía mundial, además de crear desequilibrios en determinados circuitos y países cuyas consecuencias no son todavía totalmente previsibles. Como es sabido, “más que en cualquier otro periodo de la historia económica, los intentos de estabilizar el crecimiento económico y las políticas monetarias se ven severamente obstaculizados por un conjunto de factores altamente desestructuradores: total anomia de los mercados financieros, exacerbación del capital volátil, pérdida de capacidad reguladora de las instituciones internacionales, juntamente con una baja condición del gobierno global por parte del país hegemónico, debilitamiento de los Estados nacionales, y acumulación de déficit crónicos en las balanzas externas de los “grandes países de periferia” que se abrieron a la lógica global” Dupas (2005, p 23)

Así mismo para este trabajo investigativo hay que retomar la Teoría de Regulación, como base contextual de la cual se desprende un proceso encaminado a reducir las fallas, las asimetrías y externalidades del mercado, pero pese a ello cuando el Estado interviene para resolver los orígenes de estos, aparecen sus propias debilidades.

1.1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuáles son los fundamentos teóricos posibles que sustentan el Modelo de Regulación IASB y su postulado del Interés Público?

1.1.3. SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA

Como preguntas auxiliares al planteamiento anterior definimos las siguientes:

- Cómo se caracteriza el Modelo de Regulación IASB y su proceso de normalización en el contexto de la nueva Gerencia Pública?
- ¿Cómo se identifica la Teoría de Regulación Económica, los Costos de Transacción y Teoría de la Agencia en el contexto del Interés Público y su relación con el Modelo IASB?
- ¿Cómo se reconoce en los enfoques Positivo y Normativo el papel de éstos para la Contabilidad, desde los procesos de Regulación?
- ¿Cómo se conceptualiza y diferencia desde la Regulación el Interés Público para la Contabilidad Positiva y Normativa?

1.2. ANTECEDENTES

Los antecedentes, son el medio óptimo para la aprehensión de conocimientos y la construcción de trabajos de investigación, como el que presentamos en este documento; el cual se basará en parte de la información que se ha ido obteniendo detalladamente. Por esta razón se destaca la importancia de consultar estos para poder tener una idea clara de lo que se está investigando para no llegar a error de

redundar en la información y cumplir su objetivo de enriquecer el conocimiento científico.

Para este trabajo investigativo se consultó previamente los autores que han abordado temas similares y que sirven de apoyo bibliográfico. A continuación se relaciona una ficha técnica de monografías y artículos de revista de los documentos tenidos en cuenta para base principal de este proyecto investigativo

**1.2.1. EL INTERÉS PÚBLICO EN LA NUEVA BASE
INSTITUCIONAL DE LA REGULACIÓN CONTABLE EN
COLOMBIA. COMENTARIOS GENERALES A PROPÓSITO
DEL PROCESO DE CONVERGENCIA HACIA
ESTÁNDARES CONTABLES INTERNACIONALES
(BUSTAMANTE, 2010)**

Con este Artículo Investigativo de la revista Contaduría de la Universidad de Antioquia lo que pretende el autor es mostrar como una de las estrategias del capitalismo es neoliberal el Estado, y uno de los medios a través de los cuales ha logrado su propósito es consolidando una propuesta de estándares internacionales para fortalecer la dependencia económica logrando así la pérdida de soberanía.

Para sustentar su hipótesis el autor comienza delimitando el concepto de dependencia y subdesarrollo, los cuales entre las afirmaciones principales dice que es una relación de vinculación y sometimiento haciendo que la parte denominada débil renuncie a cualquier alternativa que le permitiera cambiar el

Estado en que se encuentra por buscar el desarrollo con las fórmulas de los que ellos denominan los grandes.

Luego de esto, muestra como la globalización es una estrategia del capital para reproducir las condiciones que permitan la concentración y acumulación de riquezas centrado principalmente en neoliberizar al Estado y llevarlo en una postura donde beneficie al mercado garantizando sus condiciones, así mismo analiza como la Contaduría Pública es un eje central en estos procesos y por eso su afán por estandarizarla para así reducir los costos de transacción asociados a la preparación y aseguramiento de la información con bases contables diferentes.

Por ultimo analiza como la estandarización y adopción de normas internacionales significa para Colombia la perdida de la soberanía regulativa, pues bajo el argumento de que estas normas son el camino para un país más competitivo no se detienen a pensar en las condiciones particulares de la estructura empresarial local y cultural del país.

Este artículo nos da un acercamiento al concepto de Interés Público y el papel que juega la Contaduría Pública no solo para los fines del capitalismo sino como un eslabón entre la sociedad y grandes poseedores del poder.

1.2.2. ALGUNAS EXPERIENCIAS EXITOSAS EN LATINOAMÉRICA RELACIONADAS CON LA ESTANDARIZACIÓN CONTABLE (CANO, 2010)

En este artículo investigativo se realiza una descripción panorámica del proceso vivido por algunos países latinoamericanos, entre ellos Argentina, Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Perú, y Venezuela; en la estandarización de la información contable, a través de la adopción, adaptación o de armonización de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Normas de Información Financiera (NIIF), con el fin de asimilarlos como experiencias exitosas para la dinámica globalizadora en la cual debe integrarse Colombia si no quiere permanecer al margen de los procesos de internacionalización económica que se viven en el mundo desde hace ya más de treinta años.

En la República de la Argentina, debido a una característica especial, que se evidencia en su forma de organización político-administrativa la cual se establece mediante Estados Provinciales, donde las leyes favorecen la autonomía en el control de la profesión contable a Consejos locales (por distritos provinciales) provocó que en la Argentina, se presentara la necesidad de armonizar primero las normas internas del país para lograr que se unificara la información y de esta manera lograr la armonización con las normas internacionales de una manera más fácil, lo cual han logrado avanzar positivamente en el acercamiento a las NIIF, pues de los países de América del Sur, ha sido el primero en homologar sus normas locales bajo los criterios promovidos por el IASB.

En Brasil se realizó una comparación de las normas del país y las NIIF a cargo de los dos órganos principales de Contabilidad: el Consejo Federal de Contabilidad

(CFC) y el Instituto de Auditores Independientes de Brasil (IBRANCON), determinando que el sistema contable de país ha estado enmarcado por una permanente mezcla entre la Contabilidad financiera y el sistema fiscal del país; este hecho ha generado inconvenientes, en la convergencia a normas internacionales, pues se encuentran involucrados varios organismos dentro del país encargados de emitir normas tanto contables como fiscales, además de ser considerado como inconveniente para el sector empresarial, por tener que adoptar nuevos estándares solo para proveer información financiera.

En Bolivia se estructuró un proyecto con el fin de contribuir a que la información financiera de las empresas que operan en Bolivia sea técnicamente fiable, objetiva, comparable, uniforme y transparente. Las NIC habrán de orientar gradualmente el esquema que tendrá la información financiera en el país. Actualmente un significativo número de estas NICs ya han sido aprobadas en Bolivia y se han estado adoptando progresivamente.

La principal conclusión a la que se pudo llegar en esta investigación, es que aún queda mucho trabajo por hacer, sobre todo en países como Venezuela, Perú, Brasil y Costa Rica, pues a pesar de haber sido abanderados de la adopción, adaptación o armonización, en unos casos particulares, muchas de las empresas de estos países aún no aplican dichas normas internacionales, y aducen la resistencia a dicho proceso, a que por abastecer solo el mercado local en sus países, no ven la necesidad de aplicarlas, pues no creen en que en un futuro próximo, puedan llegar a ser proveedores o mantener negociaciones con empresas del exterior, además prefieren vender sus empresas a compañías multinacionales, a cambiar sus sistemas de información contable y financiero según lo han manifestado algunos empresarios venezolanos especialmente.

Este trabajo ofrece un panorama internacional en América del Sur, sobre el proceso tan amplio y dispendioso que puede llegar a ser la adopción, adaptación o armonización de las NIIF, también nos da una concepción acerca del proceso de regulación existente en cada uno de esos países y las contrariedades generadas por el modelo de regulación de IASB.

1.2.3. INTERÉS PÚBLICO Y EL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA: MIRADAS AL CONTEXTO INTERNACIONAL (GÓMEZ, 2010)

Este artículo investigativo busca como fin principal mostrar la relación entre el Interés Público y el ejercicio profesional de la Contaduría Pública, pero centrándose principalmente en la concepción de Interés Público que prevalece y predomina en la estructura profesional a nivel internacional; destacando que esta relación puede renovar, complementar y reinterpretar el sentido ético moral y social que tiene el contador público como uno de los protectores de la confianza pública.

Para apoyar su hipótesis el autor empieza realizando un bosquejo histórico entra la relación de la profesión y el bien común, mostrando que las diferentes entidades, estructuras, regulaciones, certificaciones etc. tienen intrínsecamente y algunas veces explícitamente el concepto del Interés Público. Y aunque esto es una realidad, la Contaduría Pública con sus acciones está lejos de mostrar resultados que muestren confianza pública; sobre todo con el contexto global que muestra una visión parcial y restringida de los intereses que debe servirse mediante la profesión.

Para tal propósito el artículo está dividido en cinco apartados que muestran a profundidad lo que el autor quiere expresar: en el primero, denominado “Contabilidad y Contaduría Pública”, en el hace una separación entre ambas para denotar como la Contabilidad como disciplina la cual define mediante la teoría de los sistemas de información y la contaduría con su compromiso público de dar confianza a la información generada dentro de la entidades deben estar guiadas hacia la medición de la riqueza social gobernada por los entes económicos.

En el segundo apartado “La profesión contable ¿de la Contabilidad a la administración?” en este el autor describe como la profesión es la más acertada para tomar decisiones al interior de las organizaciones debido a la información que proporciona, sin embargo, el profesional debe generar alternativas; pero no debe tomarlas porque arriesgaría valores profesionales como la independencia, objetividad y prudencia. Así mismo muestra como la Contaduría Pública ha marcado una tendencia hacia las finanzas para valorar y controlar los flujos de efectivo.

En la tercera parte “La concepción de Interés Público en la visión dominante de la profesión contable a nivel internacional”, en este acápite se muestra como la ideología del Interés Público se aplica a diferentes perspectivas y profesiones y una de estas con la que muestra gran compromiso es la Contaduría Pública, sin embargo a analizar las diferentes estancias internacionales como lo son el IFAC, IASB, FASB se muestra que el Interés Público al que se refieren está dentro de los mercados financieros y de valores.

En su acápite numero cuarto “Las crisis financieras actuales y su relación con la visión dominante del Interés Público en la Contaduría Pública” muestra cómo aunque las crisis financieras no han sido ocasionadas por la contaduría esta pudo haber sido la herramienta para generar el control adecuado, sin embargo su participación fue ampliándolas y así mismo esta profesión ha sido alejada de su visión social y guiada hacia la administración financiera estratégica.

Por ultimo en su apartado “Retos transcendentales de la profesión contable y la necesidad de un re-impulso de la comprensión y salvaguarda de la confianza pública”, el autor muestra como el reto de la profesión es ser la herramienta para dar transparencia del actuar de la empresa y una constructora de opinión y comunicación pública para así poder construir un ideario del Interés Público.

Para concluir afirmaremos que este artículo es de gran importancia para contextualizar el proyecto investigativo y darle algunas bases conceptuales que son de gran importancia para la concepción y desarrollo del mismo, pues muestra como la Contaduría Pública es una herramienta que proporciona la confianza pública además destaca la relación que hay entre estas dos variables las cuales queremos acercar mediante este estudio.

1.2.4. LO PÚBLICO PARA LA CONTABILIDAD Y LA CONTABILIDAD PARA LO PÚBLICO: CAMINOS DE INVESTIGACIÓN Y ALTERNATIVAS DEL DESARROLLO CONTABLE (BAUTISTA, 2005)

En este artículo investigativo lo que el autor quiere mostrar principalmente es como la Contabilidad tiene un gran papel en lo público y los diferentes caminos de investigación no abordados aun por esta disciplina.

Para abordar este tema principal el autor empieza mostrando como la Contabilidad está en permanente contacto con el concepto de Interés Público (por facultades como la fe pública, la posibilidad de tomar decisiones en base a la información financiera de los agentes y el papel de la Contabilidad en la representación de la realidad económica sobre todo por el dilema ético que representa la potestad de transformar realidades). También muestra como la participación de la Contabilidad en las grandes crisis financieras empresariales han puesto en colapso la relación de esta con el Interés Público.

En su segundo gran apartado de manera sintetizada muestra una reseña del Interés Público y algunos de sus diversos ámbitos como lo son: el económico (el Interés Público = Estado y el gran debate de que este no asigna adecuadamente los recursos, adicionalmente el planteamiento que el mercado puede ser más eficiente en este sentido y que el papel del Estado solo entorpece la labor de la mano invisible de Adam Smith. Sin embargo también plantea que la principal labor del Estado es corregir las fallas de los mercados), El Comunista (Donde el Interés Público = Comunidad Civil como intermedio del individuo y el Estado; Este modelo destaca las organizaciones comunitarias de ayuda que busca la reafirmación del

autogobierno), Por último el Ámbito Feminista (cuestiona la división de lo público y privado esencialmente por su carácter de clase y género, el cual oculta una parte de la reproducción social que es donde se constituyen las reglas sociales y culturales que determinan los roles de comportamiento).

Para continuar con el tema el autor incluye una sección donde habla el reto de la Contabilidad en un escenario donde lo público está en constante cambio y esta se ve entre dos caminos la necesidad de dar cuenta al capital financiero que se valida como representante del Interés Público y por otro lado la aparición de nuevos usuarios que reclaman una Contabilidad con más representaciones sociales y ambientales. Por ultimo para terminar el autor plantea algunas de las posibles líneas de investigación que podría abordar la Contaduría Pública (Sistema de representación, Desafíos sobre el Registro, y el la fe pública).

Este Artículo se relaciona con el proyecto investigativo debido a que nos da una visión acerca de los roles de Interés Público y el papel de la Contabilidad como herramienta para el análisis y la construcción de un nuevo papel Estatal.

1.2.5. APROXIMACIÓN AL MODELO DE REGULACIÓN CONTABLE IASB DESDE LA PROPUESTA DE JOSÉ IGNACIO JARNE JARNE (HERRERA 2012)

El propósito central de este artículo investigativo es aproximarse al modelo de regulación contable establecido mediante las IFRS las cuales son emitidas por el IASB para este fin se basan en los planteamientos del profesor José Ignacio Jarne Jarne.

Para estructurar el sustento de su hipótesis el autor recurre a cuatro grandes secciones en la primera denominada “Contabilidad Internacional y el papel del IASB” en esta muestra el IASB y sus orígenes aunque se centra principalmente en el cambio de los objetivos que rigen este organismo antes cuando se denominaba IASC y su cambio al IASB, dejando a la vista que se diferencia por que dejan de centrarse en las necesidades de pequeñas y medianas entidades para inclinarse hacia los intereses internacionales.

El siguiente acápite “Corriente internacionalista contable y la nueva arquitectura financiera internacional” muestra como el anterior cambio se da mediante una tendencia internacional centrada en la estabilidad financiera de los mercados, la cual está rodeada de múltiples entidades internacionales que necesitan estandarizar la regulación, reduciendo los riesgos y aumentando la confianza de los inversionistas.

En la tercera sección “El paquete vigente de normas internacionales de Contabilidad” se realiza una estructuración de los componentes normativos que tienen las IFRS, centrándose en el marco normativo y sus distintos componentes y objetivos.

Como última parte de su estructura “El modelo de regulación contable IASB y la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne” en donde se acerca desde la conceptualización de sistemas y modelos contables planteados por el autor de referencia, a las características más aproximadas al modelo de regulación

planteada por el IASB (el autor especifica que esta regulación es un híbrido entre los modelos continental europeo, británico, americano).

Para finalizar esta ficha literaria se puede afirmar que el beneficio que le trae a esta investigación es que se centra en la caracterización del modelo de regulación al que pretendemos aproximarnos, lo cual ayuda en la investigación a centrar el objetivo y amarrarlo con las demás variables de estudio abordadas por este.

1.2.6. CONTABILIDAD E INTERÉS PÚBLICO: UNAS PALABRAS (GIL 2014)

La idea principal en la cual torna este artículo investigativo es mostrar el Interés Público desde el punto de vista moral e institucional haciendo un recuento del devenir histórico y encausándolo hacia el marco regulativo contable.

Para cumplir con este objetivo el escrito está dividido en siete acápites, el primero denominado Recordatorio de un compañero e introducción al tema realiza un preámbulo en donde se plantea el Estado actual en el que se encuentra el Interés Público frente a la profesión y como esta se rige de intereses particulares que están revestidos de retórica pero que en el fondo están fundado en la prevalencia del capital, en la competencia del mercado y en la eficiencia distributiva del lucro. Adicional muestra como de la Contaduría Pública se espera la defensa del IP (Interes Publico) , pues esta al otorgar fe pública de lo que dicen los contadores construyen realidades que afectan a múltiples individuos.

En el segundo apartado de este artículo “El análisis conceptual y evolución del Interés Público” realiza una aproximación a la definición de Interés Público pasando por un recorrido histórico de cómo cambia el concepto de Interés Público remontándose inicialmente al Estado Griego donde se tenía una clara limitación entre lo público y lo privado, pasando luego a la edad media donde se sienta las bases iniciales al capitalismo; para luego mostrar como en la actualidad el poder público se encuentra privatizado al legitimar las NIIF en los países, pues es dejar que los intereses privados representados por unas entidades de origen particular (IASB) sean los que regulen y emitan la normatividad sobre las empresas.

El tercer gran punto a tratar por esta ponencia es “El Interés Público como lenguaje y como ideología” donde muestra el valor etimológico del Interés Público y realiza una desagregación semántica con la cual busca mostrar la relación con la profesión debido a que la ideología más frecuente es que la esfera de lo público se centra en lo estatal, en los empleados públicos pero se debe hacer claridad que la contaduría adquiere ese papel público por que representa todo lo económico.

Luego el autor continua con “Referencia del Interés Público como ideología globalizada por el mercado” es un apartado donde analiza cómo por la tendencia del mercado se permea la Contabilidad, creando la necesidad de un derecho contable moderno que garantiza los intereses dominantes del poder económico.

Continuando con su artículo el autor realiza un aparte denominado “una nota sobre Interés Público en las pymes y la amplitud del término”, en el cual el regulador privado impone el poder a las pymes, con lo cual se presenta como de Interés Público la dinámica regulatoria de todas las organizaciones con prescindencia de su tamaño

Luego el autor realiza un apartado “Algunas y breves referencias al Interés Público en el IFAC” en este muestra como tanto Estado como sociedad acepta que son las organizaciones profesionales globalizadas, la que más conocen las mejores técnicas y cuáles son las reglas que más le favorecen. Por tanto la Contabilidad de los gobiernos pasa a ser regulado por normas elaboradas por organizaciones privadas (IFAC).

Por último el autor realiza un capítulo “Palabras finales (para recomenzar)”, donde hace una reflexión recopilando todo lo tratado en este artículo concluyendo en decir como las normas internacionales responden a intereses mundiales y como la Contabilidad desde el punto de vista analítico tiene un compromiso de mostrar la realidad económica y social, y es en la educación donde debemos involucrar la reflexión para apropiarnos del Interés Público en la profesión.

Luego de realizar esta ficha técnica, encontramos un buen sustento para las bases de este trabajo de investigativo y se puede afirmar que es de gran aporte para el entramado de esta tesis porque ayuda a conceptualizar y a tener mejores argumentos a la hora de abordar este tema.

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. OBJETIVO GENERAL

Analizar los fundamentos teóricos posibles que sustentan el Modelo de Regulación IASB y su postulado del Interés Público.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar la Teoría de Regulación Económica, sus vertientes en el contexto de los Costos de Transacción, Teoría de la Agencia y su relación con el Modelo IASB.
- Reconocer en los enfoques Positivo y Normativo el papel de éstos para la Contabilidad desde los procesos de Regulación.
- Caracterizar el Modelo de Regulación IASB y su proceso de Normalización en el contexto de la nueva Gerencia Pública.
- Conceptualizar y diferenciar desde el Modelo de Regulación IASB el Interés Público para la Contabilidad Positiva y Normativa.

1.4. JUSTIFICACIÓN

La presente investigación tiene como fin hacer una revisión crítica del modelo de regulación IASB, desde los enfoques positivos y normativos en relación al concepto de Interés Público, para mostrar una Contabilidad que vaya más allá del carácter instrumental y mostrarla desde el enfoque de “tecnociencia social” como una forma de mirar la derivación que de ella tiene el Derecho Contable como origen normativo y que pretende retomar desde una óptica de garante con la sociedad su papel en el desarrollo de las nuevas formas de servir en la toma de decisiones.

Así pues, pretendemos aproximarnos al concepto de Interés Público desde su devenir histórico, desde su cientificidad y desde su común aplicación para entrever que el modelo de regulación lo retoma para su contenido normativo y aplicativo desde un enfoque funcional al servicio de los mercados y que de ser así lo reduce en su indeterminación a una manera de asegurar información y no como la verdadera garantía que supera lo neutral de una Contabilidad que de esa manera hace parte de un esquema reduccionista.

La oportunidad de este estudio genera un compromiso desde el Contable con su país cuyo papel es el de la reflexión crítica a los contextos internacionales en que se circunscribe la Contabilidad local, y mostrarse en una posición analítica que redunde en el medio para decantar o aprobar modelos emergentes de regulación para la Contabilidad.

1.4.1. JUSTIFICACIÓN TEÓRICA

Esta investigación, como muchas alrededor del gremio contable, quiere hablar de la Contabilidad como instrumento de equidad social y así mediante este proceso profundizar acerca del devenir teórico del Interés Público relacionándolo críticamente con el papel actual de la Contabilidad desde el marco regulatorio que predomina a escala mundial IASB.

Lo que permitirá a las investigadoras transcender de la común creencia que la Contabilidad solo se centra en la técnica y mostrar que ésta a su vez tiene aspectos sociales, culturales y ambientales que pueden convertirla en el gran eslabón entre los intereses privados y los de la sociedad en general ayudando a la distribución de lucro.

Además teóricamente enriquecerá a las investigadoras en las bases conceptuales acerca de la profesión y les amplía el espectro de los matices de la Contabilidad más allá de la técnica impartida comúnmente.

1.4.2. JUSTIFICACIÓN ACADÉMICA

Este trabajo investigativo se justifica en el papel de la Universidad del Valle en su misión de educar profesionales íntegros que puedan ir más allá de lo impartido en ella y que tengan una óptica crítica frente a las diferentes situaciones y preceptos que se den en el medio en el que se desenvuelven para así aprehender de una mejor manera lo requerido por la profesión y la sociedad.

1.4.3. JUSTIFICACIÓN SOCIAL

Conviene a la sociedad que los profesionales de la Contaduría tomen posiciones diversas frente a los retos sociales, ambientales, políticos, económicos, financieros con respecto a lo público que es de interés común y por tanto es necesario vislumbrar en la lucha constante por los modelos de mercado imperantes en el sistema, que menoscaban una soberanía desde lo local y que impacta en el fenómeno racional de la utilidad de la información contable en un modelo que ambiguamente recrea el juego del poder de las diferentes organizaciones mundiales que a nombre del Interés Público normativizan el quehacer contable y lo reducen a un modelo funcionalista y neutralista.

1.5. MARCOS REFERENCIA

Usualmente para los trabajos de investigación se hace de vital importancia los marcos de referencia por que mediante estos se logra una conceptualización global del objeto de estudio, debido a que este abarca aspectos teóricos, conceptuales, legales entre otros; que nos ayudan a ampliar nuestros horizontes dándonos más claridad de lo que queremos investigar y sus distintas líneas de acción, además son una guía de cómo ha de llevarse a cabo el estudio para prevenir posibles errores.

Para este trabajo investigativo utilizaremos los siguientes marcos de referencia:

1.5.1. MARCO TEÓRICO

Siempre se debe elegir en los trabajos de investigación un marco teórico de referencia que nos de las pautas acerca de lo que piensan las líneas de pensamiento por tanto para este hemos elegido el siguiente:

1.5.1.1. TEORÍA DE LAS REGLAS VRS PRINCIPIOS

Esta teoría lo que busca es contrastar dos tipos de metodologías contables internacionales (IASB y FASB) entes de distintas partes del mundo (IASB-Inglaterra, FASB - Estados Unidos)

Lo que se plantea de esta teoría según Sánchez & Tua (2010, p 259)

La elección del tipo de regulación contable (un modelo basado en principios u objetivos frente a un modelo basado en reglas) es una de las cuestiones de mayor interés que se plantea en el proceso de armonización contable internacional, debido a que el Financial Accounting Standards Board (FASB) presenta un modelo basado en reglas mientras que el del International Accounting Standards Board (IASB) se basa en principios.

La evidencia empírica obtenida en este trabajo pone de manifiesto que la regulación concreta (es decir, basada en reglas) mejora la consistencia lógica y la homogeneidad de las decisiones referentes a la interpretación de las lagunas normativas, teniendo una influencia menor en el apoyo a la realización de estimaciones. Entre las razones que impulsan la preferencia por una actitud basada en principios o reglas se encuentra la búsqueda de la seguridad jurídica.

1.3.1.1. TEORÍA INTERÉS PÚBLICO

Según Parkin (2010)

Según la teoría del Interés Público, los gobiernos hacen elecciones que logran un suministro eficiente de bienes públicos. Éste resultado ocurre en un sistema político perfecto donde los votantes están bien informados sobre los efectos de las políticas y se rehúsan a votar por resultados que pudieran mejorarse.

1.3.1.2. TEORÍA DE LA REGULACIÓN

Según Robert (2012) se refiere a esta teoría de la siguiente manera:

En la teoría de la regulación se intenta llegar a analizar cada forma específica de funcionamiento histórico-geográfico del capitalismo. La acumulación y la regulación son dos conceptos centrales de esta corriente teórica.

La Teoría de la Regulación analiza cómo el desarrollo capitalista, a pesar de sus contradicciones puede llegar a estabilizarse. La regulación del desarrollo es un proceso complejo. Es necesario contar con ideas y conceptos para tener una mirada abarcativa del conjunto. En el capitalismo se pueden construir relaciones sociales sobre una lógica social propia, bajo la forma de comprar y vender o con formas estatales en el modo de organización de los derechos y deberes ciudadanos. Ambas formas ejercen una permanente presión sobre las instituciones y organizaciones sociales capitalistas.

1.5.2. MARCO CONCEPTUAL

En la presente investigación es necesario tener en cuenta las siguientes palabras que ayudaran a comprender de manera más sencilla el tema que se abordará,

1.5.2.1. ESTADO

Usuani (2008) define el Estado mediante una recopilación de textos y posturas: Estado cubre los habitantes de un territorio determinado y requiere instituciones gubernamentales. Administrativas y represivas para proteger a tal asociación de las amenazas externas y del caos interno. Esta noción admite dos variantes. Por un lado, existe la asociación vista desde “abajo”, esto quiere decir, el Estado emergiendo de un pacto entre los miembros de una comunidad humana determinada. Este enfoque adquirió su más pura formulación en las teorías del contrato social. Por otro lado, hay una asociación vista “desde arriba”, una asociación de dominación en la cual ciertos grupos controlan otros grupos dentro de un territorio determinado. Para el entramado de este trabajo investigativo se compartirá la última definición planteada la cual es la que más se adapta a lo propuesto.

1.5.2.2. GLOBALIZACIÓN

Es Apertura de negociaciones entre países aprovechando las comparaciones de las ventajas entre los países, pero a su vez generando ventajas y desventaja, cada nación exportará las mercancías con las que es más competitiva, de manera que, con los beneficios obtenidos. Y hace indispensable darle un nuevo enfoque a la información contenida de los Estados financiero para las empresas que participan en este proceso de globalización.

1.5.2.3. IFRS

Para Núñez (2012)

Son las normas e interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC). Esas normas comprenden:

- ✓ Las normas internacionales de información financiera;
- ✓ Las normas internacionales de Contabilidad,
- ✓ Las interpretaciones originadas por el Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o las antiguas interpretaciones (SIC)".

1.5.2.4. INTERÉS PÚBLICO

El Interés Público se puede definir como lo dice Huerta (2005)

"los elementos de este concepto compuesto son el "interés" y lo "publico", por lo que se debe comenzar por desentrañar su significado. El interés se refiere al valor o importancia que tiene una cosa para una persona o grupo de personas, lo que implica la existencia de una estimación valorativa y, simultáneamente, la de un provecho, resultado o utilidad que en esas mismas cosas o bienes tienen, la conveniencia o necesidad, tanto en el orden moral como el material. Lo "publico" por su parte, está referido a aquello que es o pertenece al pueblo, la comunidad, las personas en general, pero que no es de la titularidad individual".

1.5.2.5. NORMA

Para Kelsen (citado por Miranda, 2008) *"las normas en general constituyen técnicas de motivación social, o sea, instrumentos para inducir a las personas a comportarse de un modo determinado"* las normas son reglas que deben seguir las personas y que deben ajustarse a conductas. Las normas sirven para regular la manera de ejecutar una o varias actividades, y sirven de guía en el actuar.

Las normas ayudan a regular las diferentes profesiones que existen, e indican cómo se debe desarrollar ciertos trabajos y como cumplir metas basándose en lo establecido legalmente.

1.5.2.6. REGULACIÓN

Definido como Ayala (Citado en Ramírez 2007,p13)

En sentido amplio la regulación consiste en un conjunto de acciones gubernamentales para controlar los precios, ventas y decisiones de producción de las empresas, como un esfuerzo para prevenir que las empresas privadas tomen decisiones que podrían afectar el bienestar de los consumidores y del Interés Público.

1.6. METODOLOGÍA

1.6.1. TIPO DE INVESTIGACIÓN

Para la propuesta investigativa, luego de analizar los diferentes tipos de investigación, encontramos que el tipo que mejor se aplica al trabajo de investigación que se desarrollará, es la investigación Descriptiva, ya que según Bernal (2010, p.113), cuando cita a Cerda (1998), “tradicionalmente se define la palabra describir como el acto de representar, reproducir o figurar a personas, animales o cosas...”; y agrega: “Se deben describir aquellos aspectos más característicos, distintivos y particulares de estas personas, situaciones o cosas, o sea, aquellas propiedades que las hacen reconocibles a los ojos de los demás” (p. 71).. Lo anterior, concuerda con el propósito de este proyecto investigativo por que se busca describir la relación que tiene el modelo regulatorio IASB con el

Interés Público desde las esferas del poder, centrándose en posturas teóricas como lo son el Positivismo y el Normativismo.

1.6.2. MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Para la presente investigación, el método que se usará es el **deductivo**, descrito por Bernal (2010, p. 59) de la siguiente manera:

“Este método de razonamiento consiste en tomar conclusiones generales para obtener explicaciones particulares. El método se inicia con el análisis de los postulados, teoremas, leyes, principios, etcétera, de aplicación universal y de comprobada validez, para aplicarlos a soluciones o hechos particulares.”. Este método de investigación se relaciona con las características de la investigación que desarrollaremos, debido a que se partirá de algo general como son el modelo de regulación contable IASB para luego de su análisis y comprensión llegar a lo particular que es su afectación al Interés Público desde las corrientes metodológicas de la Contabilidad.

1.6.3. FUENTES DE INFORMACIÓN

Según Bernal (2010), afirma que: “de acuerdo con Cerda (1998), usualmente se habla de dos tipos de *fuentes* de recolección de información: *las primarias y las secundarias*”.

- “**Fuentes primarias.** Son todas aquellas de las cuales se obtiene información directa, es decir, de donde se origina la información. Es también conocida como

información de primera mano o desde el lugar de los hechos. Estas fuentes son las personas, las organizaciones, los acontecimientos, el ambiente natural, etc.” Bernal (2010, p. 192)

- **“Fuentes secundarias.** Son todas aquellas que ofrecen información sobre el tema que se va a investigar, pero que son la fuente original e los hechos o las situaciones, sino que sólo los referencian. Las principales fuentes secundarias para la obtención de la información son los libros, revistas, los documentos escritos (en general, todo medio impreso), los documentales, los noticieros y los medios de información.” Bernal (2010, p.192)

Se determinó que la manera óptima de abordar este trabajo investigativo es mediante el uso único de fuentes secundarias que para este caso serían, artículos de revista relacionados con el objetivo general de la presente investigación, textos, periódicos, etc.

1.6.4. TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

Para las fuentes primarias se utilizarán las siguientes técnicas:

- **“Fichaje:** Esta técnica consiste en extraer segmentos de información de fuentes documentales; por ejemplo: extractos de libros, artículos de periódicos o revistas, registros históricos, etcétera.
La principal utilidad de esta técnica es la síntesis de información que se logra, que posteriormente podrá organizarse a conveniencia del investigador y de acuerdo

con las secciones que se incluyan en el trabajo de investigación.” Cid, Mendez, y Sandoval (2007, p.109)

- **“Resumen:** Esta técnica, al igual que la anterior, facilita al investigador el registro de información presentada en distintos documentos; es una forma de sintetizar. A diferencia de la elaboración de fichas, la técnica del resumen permite concentrar información extraída de documentos completos, es decir, abarca una mayor cantidad de información. Cid, Méndez, y Sandoval (2007, p.111)
- **“Análisis de documentos:** técnica basada en fichas bibliográficas que tienen como propósito analizar el material impreso. Se usa en la elaboración del marco teórico del estudio.” Bernal (2010, p. 194).

2. CAPITULO II. LA TEORÍA DE REGULACIÓN ECONÓMICA Y SUS ENFOQUES

En este capítulo se realizará un acercamiento a la teoría de la regulación económica, por tanto, tocaremos diversos aspectos conceptuales, todo esto con el fin de realizar un aproximación a una de las bases teóricas de este trabajo investigativo pues nos ayuda a concebir desde una postura más crítica las actuales tendencias de regulación presentadas en el mundo, particularmente en el ámbito contable con la general aceptación de las normas internaciones emitidas por el IASB.

2.1. CONCEPTO DE REGULACIÓN

Para realizar un acercamiento a este concepto, analizaremos la definición desde varios autores los cuales presentaremos en el siguiente cuadro:

Tabla 1 El concepto de Regulación desde diferentes Autores

<i>Autor</i>	<i>Concepto</i>
<i>De la Cruz (2002, p.3)</i>	“regulación” se ha venido refiriendo a una de las formas de intervención pública que restringe, influye o condiciona las actuaciones de los agentes económicos por razones de equidad, para alterar la Distribución del ingreso, o de eficiencia, para mejorar la asignación de recursos.

<i>Bustamante (Citado en De la Cruz 2002,p3)</i>	En las regulaciones, subyace una visión crítica en cuanto al funcionamiento del libre mercado y de los intercambios voluntarios. En consecuencia, las regulaciones procuran alterar sus resultados a favor de unos u otros, buscando la equidad o la eficiencia.
<i>Mitnick (Citado en De la Cruz 2002,p4)</i>	conjunto de normas o de acciones específicas, impuestas por una autoridad pública, que interfieren directamente el mecanismo de asignación de recursos en el mercado, o indirectamente, alterando las decisiones de demanda y oferta de los consumidores y empresas
<i>Shugart (Citado en Gonzales 1997,p11)</i>	Considera que la actividad de regulación es la actividad pública de control de precios y de imposición de restricciones en el ejercicio de ciertas actividades económicas.
<i>Harrington (Citado en Gonzales 1997,p11)</i>	la limitación impuesta por el sector público para restringir las elecciones de los agentes económicos
<i>Ayala (Citado en Ramírez 2007,p13)</i>	En sentido amplio, la regulación consiste en un conjunto de acciones gubernamentales para controlar los precios, ventas y decisiones de producción de las empresas, como un esfuerzo para prevenir que las empresas privadas tomen decisiones

Noll (Citado en Ramírez 2007,p12)

que podrían afectar el bienestar de los consumidores y del Interés Público.

se refiere a una forma de alterar el comportamiento de un mercado mediante la promulgación de reglas, coactivas que gobiernan algún aspecto de la producción, los atributos cualitativos, la entrada y/o el precio a los que un bien es adquirido y vendido por otros; todos estos instrumentos pueden usarse para alterar los resultados en el conjunto de mercados señalados

Fuente Elaboración propia basada en diversos autores

Como podemos observar, en las definiciones presentadas no existe un único concepto acerca de la regulación, sin embargo todas ellas en el trasfondo tienen unos elementos en común que nos ayudaran a sintetizar los aspectos principales de esta, la cual presentaremos en el siguiente gráfico:

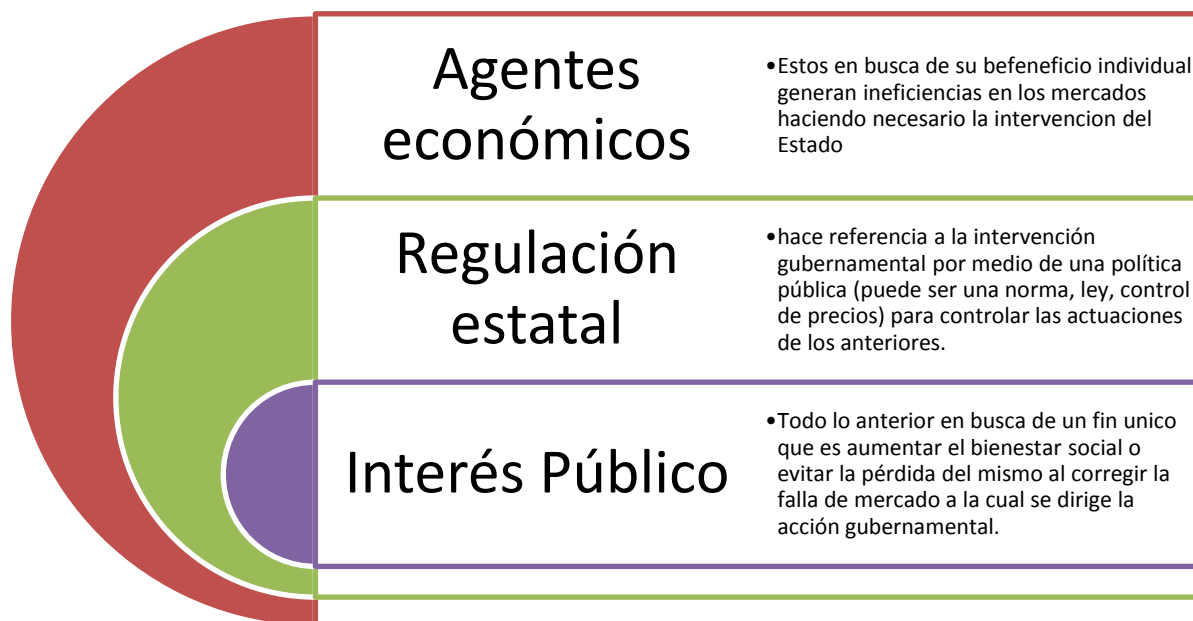


Ilustración 1 Aspectos Fundamentales de la Definición de Regulación

Fuente Elaboración propia

2.2. TIPOS DE REGULACIÓN

Para continuar con el tema a abordar, mejorando la concepción y la aprehensión del concepto del tema, ahondaremos en una clasificación de la regulación que nos parece útil analíticamente, para ver los posibles escenarios donde puede presentarse; para lo cual tomamos la tipología planteada principalmente en De la Cruz (2002) que incluye carácter civil e institucional, administrativo, económico, burocrático y financiero.

Así como afirma De la Cruz (2002, p 11) “No existe acuerdo entre los diferentes autores o instituciones, que analizan el objeto de la regulación, sobre las diferentes denominaciones que pueden darse, ni sobre el contenido preciso del alcance de cada tipo de regulación”.

2.2.1. REGULACIÓN CIVIL E INSTITUCIONAL

Definido por Serrano (citado en De la Cruz 2002, p 12) “Las normas básicas del ordenamiento de una sociedad, como el reconocimiento de los derechos de propiedad y las garantías sobre el cumplimiento de los contratos con la sanción de eventuales incumplimientos, harán posible que existan los mercados”

En otras palabras y parafraseando a De la Cruz (2002) esta vela por los derechos de propiedad, los contratos, las formas de organización sociales desde la familia hasta las sociedades mercantiles y los mercados organizados como bolsas de valores entre otros. Dentro de esta regulación se encuentra incluido el derecho civil como su nombre lo dice así como el penal y el administrativo.

2.2.2. REGULACIÓN SOCIAL

Se entiende como regulación social la realización en base de un Estado estructurado en principios de democracia para que se pueda ejercer un control orientados a defender los intereses comunes de la sociedad así como dice De la Cruz (2002, p 13)

Su objetivo consiste en lograr un equilibrio entre los derechos de los ciudadanos, evitando que las consecuencias del ejercicio de determinados derechos perjudiquen a los derechos de terceros, que se formalizan como intereses públicos

o de la colectividad: seguridad, sanidad, medio ambiente, protección del consumidor, cohesión social, etc.

Lo que busca este tipo de regulación es básicamente reducir y controlar dos fallas de mercado principales: las externalidades y la información asimétrica e incompleta, la forma plateada según De la Cruz (2002, p 14) para cumplir este objetivo es:

- 1) obligaciones de información sobre la empresa, sus productos o sus servicios;
- 2) la autorización previa (licencias) o, en su caso, la comunicación de la realización de determinadas actividades personales o materiales, o de la comercialización de productos;
- 3) la imposición de normas de conducta a las actividades y de requisitos a los productos y servicios (normalización, fijación de estándares), etc.

2.2.3. REGULACIÓN ECONÓMICA

Como este tema lo abarcaremos más a fondo en uno de los subsiguientes capítulos sin embargo tomaremos por referencia a la definición de De la Cruz (2002, p 14)

La regulación económica penetra en el interior de la actividad empresarial y profesional y sustituye las condiciones de funcionamiento de los mercados, estableciendo barreras de entrada y de salida sobre las actividades, número de operadores, e imponiendo las decisiones esenciales de la producción: qué, cómo, cuándo, dónde y a qué precio producir.

2.3. TEORÍA DE LA REGULACIÓN ECONÓMICA

Para comprender el surgimiento de esta teoría nos remontamos al año 1776 donde Adam Smith publicó su libro conocido como la riqueza de las naciones, en donde como tesis principal habla acerca de cómo el bienestar de la sociedad se encuentra anclado de alguna forma al crecimiento económico y para poder garantizar este se debe procurar por la libre competencia en donde plantea su más representante pensamiento en el cual se afirma que todos los errores ocasionados por el mercado serán corregidos por lo que el denominó como “la mano invisible” del sistema.

El pensamiento general que planteó Smith para sustentar que el mercado es más eficiente en la asignación de recursos se centró en la afirmación de que el egoísmo de los intereses particulares se logra el bienestar social, pues debido a las necesidades insatisfechas de la sociedad, las personas con los medios productivos necesarios y en busca de su lucro personal desarrollan una estructura en busca de resolución de estas generando a su vez empleo, crecimiento económico, pago de impuestos entre otros; que de una u otra forma fue denominado por el autor como bien social.

Estos planteamientos rigieron el común de la sociedad hasta la gran depresión de 1930 así como afirma Urrutia (2003; p 311) “La grave crisis que atravesó el capitalismo desde fines de la década de 1920 y durante la de 1930 generó un ambiente intelectual fuertemente contrario a las políticas de *laissez faire*”.

En esta ruptura histórica en donde la crisis permeo muchos aspectos económicos de una de las grandes potencias del momento como lo era Estados Unidos; hizo que todos los esfuerzos fueran volcados en “asegurar el pleno empleo y reducir las fluctuaciones económicas” Urrutia (2003; p 311),

Cuando se da la situación anteriormente planteada es donde nace la teoría de la regulación con los planteamientos del economista John Maynard Keynes, el cual propone que se debía regular el mercado de una manera que evitara lo que se denominó los fallos de mercado. Pues algunas veces no es posible alcanzar las condiciones de competencia perfecta que planteaba Smith y es donde se tiene la necesidad de regular y limitar el poder del mercado para evitar las pérdidas de bienestar común que pueden causarse a través del comportamiento de los diferentes agentes económicos involucrados.

Para lograr el objetivo principal de lo planteado por Keynes se desarrollaron unas regulaciones que así como lo afirma Urrutia (2003; p 314) cuando cita a Ha-Joon Chang

Estas regulaciones estaban orientadas a mejorar la eficiencia asignativa, como respuesta a las economías de escala, y la eficiencia productiva, a compensar la ausencia de “presiones competitivas”, a prevenir la competencia excesiva que a menudo había llevado a “guerras de precios” desestabilizadoras y para asegurar el acceso universal a los servicios.

2.3.1. FINES DE LA TEORÍA DE LA REGULACIÓN ECONÓMICA

Como ya lo hemos denominado existen las fallas de mercado que son situaciones que impiden que haya competencia perfecta en un mercado por ende no permite la asignación eficiente de recursos, así como dice Bustamante (1993, p 81)

Las disfunciones son el resultado natural de la interacción humana en un mercado caracterizado por la existencia de costes de transacción, derechos de propiedad imperfectos, actitudes estratégicas, etc. Las imperfecciones del mercado pueden corregirse mediante esfuerzos de progreso institucional, que hagan posible al mercado actuar espontáneamente en el sentido correcto, en lugar de introducir distorsiones regulatorias, que suelen ser inmediatamente superadas por ajustes del propio mercado.

Como podemos concluir de la anterior afirmación el fin último de la teoría de regulación es reducir las fallas de mercado por tanto se requiere una contextualización de cada una de las que actualmente se consideran como tal las más comunes son: los monopolios, los bienes públicos, externalidades y existencia de información incompleta y asimétrica.

- **Monopolios:** se refiere cuando una sola entidad posee el poder sobre el mercado por alguna razón ya sea porque es la única que provee un bien o servicio, o es la que más posee porcentaje de participación en el mercado haciendo tener la posibilidad de manejar aspectos relevantes como es el precio y la cantidad ofrecida.

La situación ocasionada por los monopolios la resume muy bien Ramírez (2007, p 14)

los monopolios son la parte diametralmente opuesta a la competencia perfecta, esta estructura de mercado puede deberse a características tecnológicas o comportamientos oportunistas de las empresas, por ejemplo, al sobornar al gobierno para restringir el número de licencias de entrada en algún sector productivo o bien para imponer cuotas de importación. La limitación de la competencia resulta en una menor producción y un mayor precio. El resultado es una pérdida de bienestar social debida a la incorrecta asignación y uso de recursos.

Por tanto para que el mercado asigne los recursos de manera eficiente es imprescindible la libre competencia entre las empresas. Así como afirma Ramírez (2007, p 9) Los mercados competitivos, incentivan la innovación de las empresas tanto en sus técnicas y procesos de producción como en la creación de nuevos productos y por tanto, aumentan las opciones de los consumidores. El resultado es que el bienestar económico de la sociedad es maximizado aumentando el bienestar social.

- **Bienes Públicos:** Esta falla se refiere a que el mercado no ofrece directamente bienes de uso público para que generen bienestar social así como lo afirma Ramírez (2007, p 15)

Existen algunos bienes llamados públicos, éstos no son suministrados por el mercado o, si lo son, la cantidad producida es insuficiente. Tales bienes presentan dos características: 1) en primer lugar, no cuesta nada que una persona más disfrute de sus ventajas, el costo sería nulo; y, 2) es difícil o imposible impedir que se disfrute de un bien público. En tales casos, la

intervención de Estado se justifica porque son bienes necesarios generalmente a un nivel social y difícilmente se puede prescindir de ellos.

- **Externalidades:** así como explica De la Cruz (2002, p 13)

Los efectos externos o secundarios son aquellas situaciones en que se produce una interdependencia entre consumidores o productores dando lugar a una disminución o a un incremento de la utilidad de los consumidores o bien a una disminución o incremento de los costes de las empresas. Los efectos, pueden ser perjudiciales o beneficiosos: la contaminación es un ejemplo típico de externalidad negativa o deseconomía externa que impone a la sociedad gastos no compensados.

Los efectos externos implican que existen costes y beneficios económicos vinculados a las transacciones que no se encuentran internalizados y no se incorporan a los precios libremente negociados. En estos casos, parece muy difícil definir unos derechos de propiedad que incorporen estos efectos y cuyos precios puedan establecerse mediante la libre negociación de las partes: por una parte, el intercambio de estos derechos provoca contratos incompletos al existir incertidumbre sobre las rentas asociadas a su ejercicio y, por otra, las externalidades no individualizadas provocan una divergencia entre las rentas individuales y sociales. En consecuencia, sobre todo en el caso de los efectos negativos, no existen incentivos para reducirlos o eliminarlos y el proceso productivo provoca un coste social equivalente al coste necesario para que el productor de la externalidad la eliminara.

- **Existencia de información incompleta y asimétrica:** Este fallo de mercado provoca distorsiones en las concepciones de los diferentes agentes económicos llevándolos a tomar decisiones ineficientes. Tal cual lo afirma Ramírez (2007, p 15)

En el primer caso, los precios del mercado no proporcionan la información necesaria para realizar una transacción. En el segundo caso, existe una distribución desigual de la información entre los agentes económicos, oferentes y demandantes tienen distinta información sobre los bienes y servicios existentes en el mercado. Ambas, información asimétrica e incompleta, ocasionan una distorsión en el funcionamiento de los mercados. Los individuos siempre intentan comportarse de la manera más racional posible pero en las situaciones donde la información es incompleta la racionalidad es limitada.

Es cuando se presentan estas situaciones que se hace necesario regular, porque es de cierta manera la que ayuda para reducir los costes de la información, facilitando así que los actores que poseen la información para que otros tomen sus decisiones tengan un acuerdo tácito para facilitarla y así haya una especie de coordinación y cooperación entre las personas.

2.3.2. APLICACIÓN DE LA TEORÍA DE LA REGULACIÓN ECONÓMICA

Teóricamente cuando no se den las condiciones para la competencia perfecta es donde el Estado debe actuar para minimizar o eliminar las variables identificadas como impedimento, sin embargo así como afirma Ramírez (2007, p 20)

La existencia de una falla de mercado si bien es condición necesaria para aplicar la regulación no es suficiente porque llevar a cabo un proceso de regulación implica costos de proporciones considerables y además, limitar la conducta de las empresas o los individuos en relación al consumo e inversión. La idea principal es que los costos de la acción gubernamental deben ser menores a sus beneficios o bien menores a los costos de que no exista la intervención gubernamental.

Así mismo el autor afirma que los gobiernos deben usar la regulación en el momento que se presenten las siguientes condiciones:

1. Existe un problema;
2. La acción gubernamental está justificada; y,
3. La regulación es la mejor alternativa que el gobierno tiene. Ramírez (2007, p 21)

2.4. VERTIENTES DE LA TEORÍA DE REGULACIÓN ECONÓMICA

La teoría de la regulación ha sido estudiada desde dos principales vertientes, la del Interés Público (Normativa) y la del interés privado (Positiva), la primera así como lo afirma Ramírez (2007, p 20)

se basa en lo que “debería” perseguir el Estado, es decir, el bienestar social por encima de todo y no toma en cuenta las desviaciones presentes al perseguir dicho objetivo, por ejemplo, de la burocracia o bien del regulador. La regulación estudiada desde el punto de vista del Interés Público es considerada como la parte tradicional de la teoría de la regulación.

La segunda afirma el mismo autor “analiza las conductas que provocan desviaciones del Estado en su búsqueda del bienestar social” Ramírez (2007, p 21)

2.5. LA REGULACIÓN ECONÓMICA EN FUNCIÓN DE INTERESES PÚBLICOS

La premisa en la que se fundamenta esta regulación se encuentra en que los entes reguladores (Gobierno) actúan siempre en vista o teniendo en cuenta el Interés Público traducido en el bienestar social, con el fin último de subsanar los diversos fallos de mercado presentados.

Este tipo de regulación económica se centra en dos temas principales parafraseando a Ramírez (2007, p 21) la regulación de los problemas relacionados con la inversión y los relacionados con los inconvenientes concernientes a la información asimétrica que pueda presentarse en un entorno. Para el caso puntual de este trabajo investigativo nos centraremos solo en el segundo.

Como ya habíamos analizado en este capítulo la información asimétrica se refiere en la diferencia informativa existente entre los agentes económicos, sobre todo en los que intervienen en el proceso regulatorio; lo anterior ocasiona que se tomen decisiones con base en información la cual no tiene toda la confiabilidad o la suficiencia lo que conlleva a que los usuarios de la misma tenga una percepción diferente que puede que los lleve a tomar decisiones no acertadas. Este problema se puede analizar desde los siguientes enfoques

2.5.1. TEORÍA DE LA AGENCIA

Esta teoría se fundamenta en la afirmación de que en relaciones de interacción económicas, siempre se puede identificar dos partes los cuales tienen intereses diferentes y comúnmente antagónicos el agente y el principal. Esta relación se da cuando el agente realiza acciones o procesos en nombre del principal, el cual mediante un voto de confianza le delega la autoridad para realizarlas; sin embargo este hecho implica una pérdida denominada para esta teoría como la pérdida de agencia pues como ya habíamos dicho los intereses de estas partes divergen por tanto el agente a recibir la potestad puede que no lleve a cabo los objetivos del principal en un 100%.

Esto lo podemos vislumbrar en la definición expuesta por Mejía Montes y Montilla (2006, p 19) cuando citan a Gago Rodriguez

La Teoría de la agencia estudia los vínculos que se establecen de forma contractual entre dos o más personas cuya motivación radica en el propio interés y que tratan de maximizar su utilidad esperada; a estos lazos se les denomina relaciones de agencia.

La hipótesis central que sostiene el enfoque de agencia es que las relaciones contractuales que se establecen entre los individuos son razonables desde el punto de vista económico y para demostrar este supuesto analiza la estructura de las interacciones entre los diversos sujetos.

En concreto, se preocupa por los problemas derivados de la delegación de autoridad para tomar decisiones en el agente (o agentes), comunes a numerosas relaciones contractuales; así, en éstas, una de las partes, el principal (o

principales), encarga a la otra, el agente (o agentes), la realización de un tarea en su propio beneficio (del principal), pudiendo surgir el problema de agencia si el principal y el agente tienen objetivos distintos, dado que cada uno de ellos actúa mejorando su propio interés

Adicional a esto cabe resaltar que la hipótesis de la teoría de la agencia es directamente proporcional al tamaño de la empresa y esto es mostrado por Mejía Montes y Montilla (2006, p 5) “La pequeña empresa la administra su o sus propietarios (unidad familiar o pocos inversores); en la gran entidad el número de socios es tan elevado que los mismos pierden su condición de propietarios y pasan a ser “tenedores de intereses”, con poca o nula capacidad de injerencia y control en las decisiones de la entidad.”

Los problemas que se identifican con mayor claridad al darse estas relaciones según lo exponen Gorbaneff (2005, p 77) son:

Primero, la información entre el principal y agente es asimétrica. Quiere que decir el agente sabe más del negocio, oficio o profesión que desempeña, que el principal. La economía denomina esta situación como el problema de la información oculta (hidden information) o selección adversa (adverse selection).

Segundo, la acción del agente, es decir, su nivel del esfuerzo, no es directamente observable por el principal. El gerente puede obtener datos acerca de cuantas visitas a los clientes ha hecho el agente, pero no puede saber el nivel del esfuerzo ni la calidad de las presentaciones hechas por el agente. Al principal le resulta costoso monitorear al agente. La TAP (Teoría de la agencia) caracteriza esta situación como el problema tipo acción oculta (hidden action) o del peligro moral (moral hazard).

Tercero, el resultado de las acciones del agente no depende sólo de él, sino también de los choques externos (cambios en la demanda, acciones de la competencia, moda). Aislar el efecto del choque externo también es costoso. El agente por eso siempre puede argumentar que el pobre resultado se debe a las condiciones ambientales adversas. El agente se aprovecha de que el monitoreo es costoso y tiende a comportarse de manera oportunista (shirk).

Cuarto, el principal y el agente son racionales y buscan maximizar sus funciones de utilidad, que no coinciden. Las decisiones que son las mejores desde el punto de vista del agente, van a parecer sub-óptimas para el principal, a no ser que el agente sea restringido debidamente. Claro que en este caso el agente no tiene la autoridad y la relación pierde sentido.

Para solucionar estas situaciones menciona García Soto citado en Mejía Montes y Montilla (2006, p 6) que el principal deberá incurrir en los siguientes costos:

- a. Costos de formalización, derivados del diseño y redacción de los contratos.
- b. Costos de supervisión, dirigidos a inspeccionar y condicionar la actividad del agente.
- c. Costos de garantía, abonados por el agente como fianza acreditativa de que sus acciones se ajustarán a lo pactado.
- d. Pérdida residual, derivada de las decisiones adoptadas por el agente que muestran desviación respecto a lo que hubiese realizado el principal en la misma situación.

2.5.1.1. MODELO DE REGULACIÓN IASB Y SU RELACIÓN CON LA TEORÍA DE LA AGENCIA

La relación existente entre el modelo de regulación IASB y la teoría de la agencia tiene su fundamento en la globalización debido a que las empresas empiezan a expandirse a tener mayor cobertura tanto local como internacional lo que hace que el riesgo se aumente por la incapacidad de manejar por parte del principal la totalidad de la inversión teniendo así delegarla o descentralizarla mediante uno o varios agentes.

La anterior situación ocasiona así como lo muestran Mejía Montes y Montilla (2006, p 3) cuando citan a Cristóbal 2004

En los últimos años ha aumentado el número de sociedades cotizadas en el mercado de valores así como el número de individuos que tienen parte de su riqueza invertida en acciones.

Esta situación ha creado una creciente preocupación porque el flujo de información que va de las empresas a los inversores ayude a éstos a tomar sus decisiones de asignación de capital

Y es ahí donde entra el modelo regulatorio IASB el cual tiene como pilares la información para uso externo enfocado principalmente en accionistas y acreedores y sus principales normatividades están orientadas al mercado bursátil. Su razón principal la expone los mismos autores cuando citan a García Benau

Dada la creciente globalización de la economía, las necesidades de información han ido aumentando, traspasando las fronteras y los límites nacionales y adquiriendo una dimensión auténticamente internacional, que requiere una homogeneización de la información financiera, con vistas a hacerla comprensible y

comparable en ámbitos geográficos y económicos diferentes, pero que actúan de manera interrelacionada y muchas veces conjunta, simultánea e interactiva. Mejía Montes y Montilla (2006, p 12)

Lo anterior se da basado en que la Contabilidad es de gran utilidad para disminuir la brecha de la asimetría de la información entre el agente y el principal porque así como afirma Mejía Montes y Montilla (2006, p 20) la Contabilidad presenta las siguientes ventajas en relación a la regulación de la teoría de la agencia

1. Permite establecer los costos de la relación entre el principal y el agente para determinar el monto de remuneración en caso de ser fija, o las condiciones de la misma en un contrato de retribución variable.
2. Determina los costos de contratación interna y externa, a fin de definir si la relación costo-beneficio es más favorable a través de contratación externa o producción elaboración interna.
3. Logra una comprensión integral de la entidad, a través del estudio las relaciones internas y externas de la entidad, y los costos y rendimientos derivados de ellas.
4. Enfatiza en la utilización óptima de recursos procedentes de diferentes fuentes, argumenta que en la firma se conjugan favorablemente los factores de agregación de valor. Afirma que en ella el valor total es superior a la sumatoria individual de los valores aportados.
5. Se evalúan las situaciones en que la contratación con agentes externos (otras entidades) es más rentable y benéfica que la producción interna. Se determina la necesidad de realización de contratos con otros transactores en relaciones a corto o largo plazo.

2.5.2. TEORÍA DE LOS COSTOS DE TRANSACCIÓN

Basados en el pensamiento de Williamson el cual es el principal autor sobre este tema podemos decir que desde sus inicios, los seres humanos han desarrollado una serie de actividades y sucesos que han sido dirigidos a la obtención de un desarrollo sostenible en el tiempo, con implicaciones económicas y con sobresalientes niveles de eficiencia en cuanto al uso de los recursos.

Dichas actividades se remontan al trueque, proceso en el cual, la sociedad de la época entregaba bienes con exceso de producción a cambio de otros de los cuales se carece y son necesarios para el desarrollo de la comunidad, para dicho proceso se tuvo varios tipos de productos como la sal, los collares, cocos, entre otros, que sirvieron como patrón o moneda de intercambio.

Posterior al intercambio, se observa que en muchos casos, se hace necesario obtener un beneficio adicional sobre la necesidad de productos especiales que demandan las comunidades, por consiguiente, surge el interés como un medio para obtener dichos beneficios. Este interés emanado hace parte de los costos que contempla la teoría de costos de transacción.

Es a partir de dichos conceptos que las empresas emergen e inician con sus actividades encaminadas a mejorar las condiciones de los particulares y comunidad en general impulsada como mecanismo de asignación de recursos económicos alternativos del sistema de precios porque existen unos costes asociados a la utilización de los precios, como son los que se derivan de las

negociaciones y contratos que es necesario efectuar para realizar transacciones de mercado.

Llevar a cabo transacciones supone unos costos y estos costos de transacción dependen a su vez de la naturaleza de la transacción y de la forma como se organiza. Además, tal como sugiere el principio de eficiencia, la tendencia es adoptar el modo organizativo que más economice estos costos de transacción. Así, las transacciones tienden a realizarse a través del mercado cuando hacerlo así es más eficiente y son llevadas al interior de una empresa u otro tipo de organización formal, cuando así minimiza el coste de realización.

Los costos de transacción son los costos de hacer funcionar el sistema: los costos de coordinación y motivación. Así, bajo la hipótesis de que minimizar los costos de transacción es el determinante de la estructura y el diseño organizativo, ambos aspectos del problema afectan a la distribución de la actividad entre distintas formas organizativas.

Las formas organizativas y los acuerdos institucionales y contractuales representan soluciones diferentes a los problemas de coordinación y motivación. Estos problemas generan los costos de transacción que se manifiestan de forma distinta en contextos diferentes. En un sistema de mercado los costos de transacción ligados al problema de la coordinación nacen de la necesidad de determinar los precios y otros detalles de la transacción, de hacer que la existencia y la localización de compradores y vendedores potenciales sea recíprocamente conocida y de reunir a compradores y vendedores para negociar.

Por su parte, los costos de transacción asociados al problema de la motivación son fundamentalmente de dos tipos. El primer tipo de costos es el asociado a la información incompleta y a las asimetrías informativas: situaciones en las que las partes de una transacción real o potencial no tienen toda la información necesaria para determinar si los términos de un acuerdo son mutuamente aceptables y si estos términos son efectivamente cumplidos. El segundo tipo de costos de transacción ligado al problema de la motivación nace del compromiso imperfecto: la incapacidad de las partes de comprometerse a cumplir las amenazas y las promesas que quisieran hacer, pero a las que una vez hechas, les gustaría más tarde renunciar.

Más específicamente, en el enfoque de los costos de transacción la diversidad de maneras de organizar las transacciones refleja el hecho de que las transacciones difieren en algunos atributos básicos. Son cinco los tipos de atributos que juegan un papel impórtame en la transacción:

- 1) La especificidad de las inversiones necesarias para llevar a cabo la transacción.
- 2) La frecuencia con la que tienen lugar transacciones similares y la duración o periodo de tiempo que media entre dos transacciones sucesivas.
- 3) La complejidad de la transacción y la incertidumbre sobre qué actuación se requerirá.
- 4) La dificultad de medir la actuación en la transacción.
- 5) La relación de la transacción con otras transacciones que implican a otras personas.

2.5.2.1. MODELO DE REGULACIÓN IASB Y SU RELACIÓN CON LA TEORÍA DE LOS COSTOS DE TRANSACCIÓN

Como lo vimos anteriormente los costos de transacción generalmente hacen referencia a los egresos realizados implícitamente o explícitamente, que se deben tener en cuenta para realizar una transacción económica.

Pero así mismo también analizamos la diferencia informativa existente entre los posibles partes de un contrato, debido a que alguno de los dos agentes intervinientes por alguna razón puede tener más información que el otro provocando así asimetría informativa.

Y es ahí donde el modelo regulatorio IASB trata de regular para reducir la brecha informativa pero centrada en el objeto de inversión y financiación, es decir para aquel agente económico que desee mover su capital pensando en que este tome la mejor decisión en esta área.

Adicional a esto hay que tener en cuenta que históricamente al haber diferentes regulaciones en materia contable alrededor del mundo, hacía que los agentes también incluyeran dentro de sus costos unos inmersos a la interpretación y unificación de informes para poder tomar decisiones acertadas.

Lo cual llevo a necesidad de crear un lenguaje único de los negocios que pudiese tomar como referencia para establecer una información confiable para este tipo de decisiones y es ahí donde el modelo regulatorio IASB surge y con el pasar del tiempo es aceptado por más de 100 países alrededor del mundo ayudando a reducir estos costos de transacción .

2.6. LA REGULACIÓN ECONÓMICA EN FUNCIÓN DE INTERESES PRIVADOS

“Las teorías del interés privado desde el enfoque positivo, a partir de las fallas del gobierno, proponen un cambio en los derechos de propiedad de los activos públicos (regulación y privatización) que pasan a ser propiedad privada” Páez y Silva (2010, p 39)

Podríamos inferir de la anterior afirmación que lo que se busca este enfoque es superar las fallas de gobierno sin embargo al darle parte de control al mercado, se presenta la situación presentada por Páez y Silva (2010, p 40)

Pero la lógica del mercado impone un criterio de toma de decisiones fundamentada en la maximización de beneficios bajo el supuesto de mayor eficiencia y, por lo tanto, mayor bienestar social. Sin embargo, el análisis de estos procesos muestra como la eficiencia puede pasar a un segundo lugar y, a su vez, la regulación pasa a servir los intereses económicos y políticos de determinados grupos de presión desde la perspectiva de la teoría de la captura y la elección pública y se plantea una relación ambigua entre lo público y lo privado.

Lo anterior se desemboca en una regulación que favorece los intereses particulares sin tener en cuenta el bienestar o perjuicio social derivado de esta así como lo afirma Páez y Silva (2010, p 41)

El enfoque positivo de la regulación subraya un proceso de compensaciones entre las partes que intervienen en la actividad económica regulada, donde la decisión final del regulador tendrá por objetivo no la maximización de una función de bienestar social, sino la de un beneficio político que favorece a los intereses individuales.

En esta corriente se denota la confabulación existente entre los emisores de normas y los regulados, en donde el fruto de esta relación hace que se emitan una serie de tratados y leyes que son de apariencia neutral pero que terminan siendo ventajosas en ultimas para los segundos; lo anterior lo podemos ver sustentado en la afirmación de Ramírez (2007, p 27).

La captura regulatoria, se refiere a la colusión entre el regulador y la empresa o industria que regula. George Stigler señaló, la industria regulada se convierte en consumidora de ventajas políticas que mejoran su nivel actual mediante las regulaciones. Este modelo parte de la existencia grupos de poder intentando que las regulaciones les sean favorables de algún modo, ya sea económico o político.

Por eso se hace necesario salir del paradigma de que el Estado está centrado en el bienestar común, pues llevándolo a un plano más profundo por el poder que tiene en sus manos lo hace punto de focalización de agentes con intereses particulares que quieren intervenir a su favor para poder inclinar la balanza por tanto hay que tener en cuenta lo que afirma Urrutia (2003, p 322) cuando cita a Ha-Joon Chang

El gobierno no es el agente benevolente, todopoderoso y con conocimiento perfecto que suponía la economía del bienestar. En tal sentido, se argumenta: i) el gobierno es una organización dirigida por individuos que persiguen su interés

personal (políticos que buscan su reelección y burócratas que persiguen mayor poder y salarios); ii) que es influido (capturado) por grupos de interés, lo que tiene como consecuencia que las políticas que se implementan sirven a dichos grupos y no al Interés Público; iii) aun cuando se suponga que los gobiernos buscan efectivamente el Interés Público, ellos no tienen la capacidad para hacerlo, pues el diseño de política y su implementación son costosos y pueden traer consecuencias dañinas no esperadas, como la utilización de recursos en actividades improductivas de lobby.

Del mismo modo hay que reconocer que el gobierno al tener las anteriores características se vuelve el medio óptimo para poder obtener muchas ventajas particulares, porque es este el que tiene el poder coercitivo e impositivo, de los agentes y centrándonos en las organizaciones podemos decir que “las principales políticas que una industria puede perseguir del Estado: i) subsidios directos en dinero; ii) el control sobre la entrada de los nuevos rivales; iii) el control sobre los bienes sustitutivos y complementarios; y iv) la fijación de precios” Urrutia (2003, p 323),

A las anteriores mencionadas podemos añadir la que se presenta en la actualidad del entorno contable; donde con la entrada en vigencia en múltiples países de las normas internacionales de información financiera; emergen entidades privadas como lo es el IASB que emite estas regulaciones desde la óptica mercantilista pero con apariencia y en nombre del Interés Público lo cual veremos de manera generalizada mediante el siguiente aparte de Ramírez (2007, p 28)

Una generalización de la teoría de la captura del regulador y los grupos de interés es que varios grupos son afectados de manera diferente por la regulación. Los grupos de interés compiten por influir en la legislación: aquellos que están mejor organizados y son más afectados por la regulación gastan dinero intentando promover sus propios intereses a través de la legislación y de la simpatía de los

reguladores. En la teoría más general de los grupos de interés, las firmas, los consumidores u otros grupos pueden capturar al cuerpo regulador

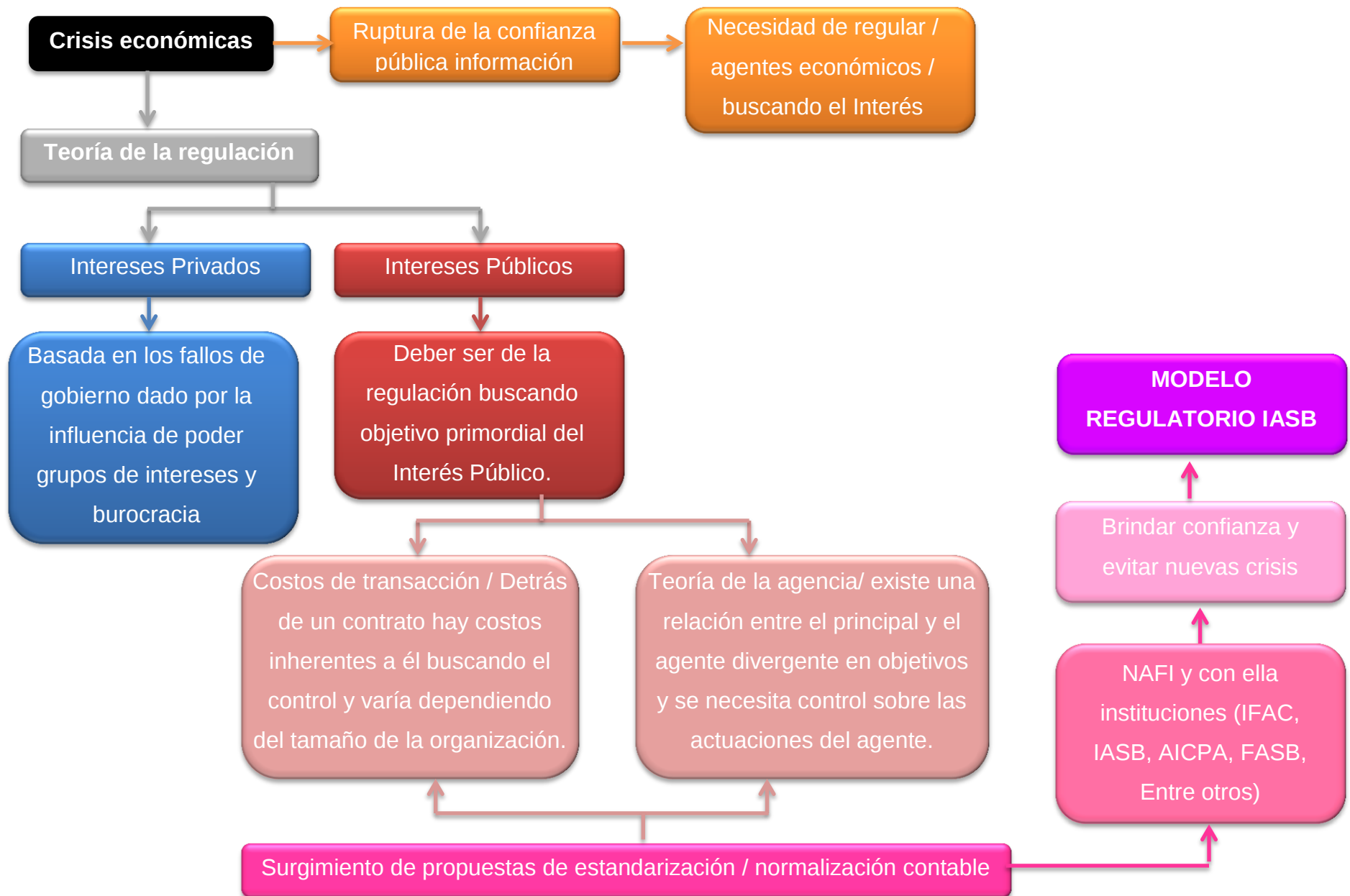


Ilustración 2 Bosquejo General del capítulo II Fuente Elaboración Propia

3. CAPITULO III. POSITIVISMO Y NORMATIVISMO DESDE LA CONTABILIDAD

En este capítulo se realizará una introducción a la Contabilidad como ciencia social con el objetivo de aproximarse a las posturas metodológicas empleadas por esta para la determinación de normas contables, todo esto con el fin de realizar una aprehensión conceptual sobre los ejes transversales de este trabajo investigativo que serán analizados desde la teoría de regulación.

3.1. LA CONTADURÍA PÚBLICA COMO CIENCIA SOCIAL

Durante el devenir histórico de la contaduría ha habido una disyuntiva entre la naturaleza científica de la misma, pues algunos la consideran una técnica por su fundamento empírico, otros una tecnología por la estandarización de procedimientos y por último algunos teóricos la consideran como una ciencia; sin embargo como este debate no es objeto de nuestro trabajo investigativo, la tomaremos como ciencia social sustentando nuestra noción citaremos a Carmona, Muñeton, Gallego y Mesa (2013, p 9) “la Contabilidad es la ciencia social, encargada de estudiar, con la ayuda de sistemas de información cuantitativa y cualitativa, tanto el comportamiento económico entre los seres humanos, como el impacto que éste tiene en la sociedad.”

Al tomar la definición anteriormente mostrada nos amplía el espectro para realizar un acercamiento hacia el objeto de investigación de este trabajo que son los enfoques o posturas metodológicas de la Contabilidad a la luz del Interés Público desde la teoría de regulación para entre ver las tendencias de regulación contable actuales como lo es los estándares de información financiera, y para esto debemos entender que la

sustentación de la Contabilidad se fundamenta en dos pilares principales los cuales son; la dimensión cognitiva (Como aprehensión de la realidad empíricamente “Positivismo”) y a la dimensión teleológica (Desde los fines con los que se llevan a cabo el deber ser de las cosas “Normativismo”). Como lo inferimos en la siguiente afirmación:

La sustentación de la Contabilidad como una ciencia de carácter empírico, social y positivo-normativo, permite entender la Contabilidad en su dimensión cognitiva, pero ante todo en su dimensión teleológica, orientada a fines específicos de los diferentes entornos en los diferentes sistemas contables donde se desarrollan los mismos Mejía (2004,p 136)

Sin embargo las dimensiones de las cuales habla Eutimio Mejía tienen una diferenciación representada en dos posturas metodológicas, las cuales se dispersan por la concepción antagónica para el concepto de ciencia aséptica así como lo dice Tua (1983, p 445) “Uno de los aspectos que más ha dividido las posturas metodológicas es el relativo a la posibilidad o imposibilidad de construir una ciencia aséptica, libre de juicios de valor”

Cabe resaltar que según afirma Tua (1983, p 445) la definición de juicios de valor es:

Aquellas apreciaciones de la realidad que mueven a enfrentarse de una determinada manera o que incitan hacia ciertas preferencias y decisiones Teniendo en cuenta, además, que tales apreciaciones son de signos distintos: pueden tener carácter ético, estético, político, psicológico, social, etc.

La división de estas posturas metodológicas demarca el objetivo de este trabajo de grado, debido a que al definir estos pilares podemos vislumbrar el problema

planteado; puesto que al analizar la teoría de la regulación y encontrar que teleológicamente busca estándares para Interés Público, lo cual se pierde al ser llevado a la praxis ya que estos se convierten en un constructo positivista basado en lo empírico y permeado por los intereses de diversos tipos de grupos. Para mostrar lo anterior de una manera más dinámica plantearemos el siguiente gráfico:

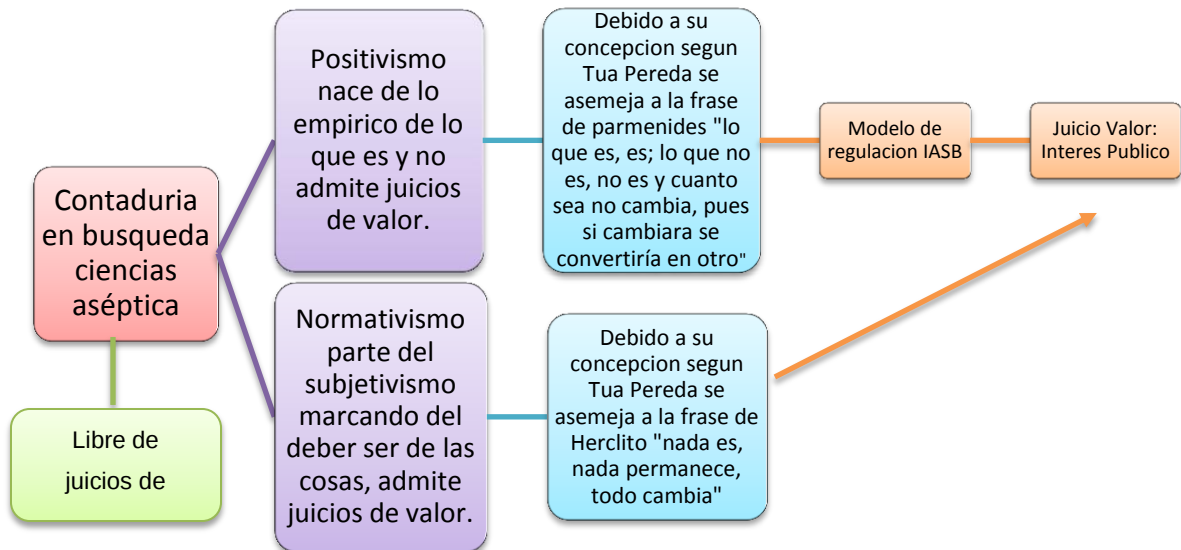


Ilustración 3 Posturas Metodológicas de la Contaduría
Fuente Elaboración propia

Por lo que ya se ha dicho se hace necesario una aproximación conceptual para afianzar las afirmaciones y conclusiones de este trabajo por tanto en los siguientes párrafos describiremos las características principales de las posturas metodológicas mencionadas.

3.2. POSTURA METODOLÓGICA / POSITIVA

El Positivismo es una corriente filosófica que solo admite la aprehensión empírica o científica como base para el conocimiento, se dice que los precursores de esta fueron Saint-Simon, de Auguste Comte, y John Stuart Mill

El objetivo de Auguste Comte al plantear la postura metodológica positiva es la unificación de la ciencia, según afirma Cappelletti citado en Casal y Vilorio (2002,p8)

Para Comte, era prioritaria la unificación de las ciencias; el conocimiento científico como única forma válida para construir ciencia debe tener un orden preestablecido.

Trasladó el método científico inductivo de las ciencias físico-naturales a las ciencias sociales, desarrollando un modelo desde la perspectiva de la ciencia empírica experimental para alcanzar la percepción de los fenómenos naturales y sociales. Su fundamentación es sencilla: "lo único que se puede conocer es el hecho

Para adentrarnos algo más sobre el pensamiento de Comte se presenta la historia humana en tres fases:

- Fase teológica o mágica: corresponde a la infancia de la humanidad; en esta época las personas dan explicaciones mágicas de los fenómenos naturales, utilizan categorías antropológicas para comprender el mundo y técnicas mágicas para dominarlo. También creen que ciertos fenómenos son causados por seres sobrenaturales o dioses.
- Fase metafísica o filosófica: en este estadio el hombre deja de creer en seres sobrenaturales y ahora comienza a creer en ideas. Por lo que las explicaciones son racionales, se busca el porqué de las cosas, y se sustituye a los dioses por entidades abstractas y términos metafísicos.

- Fase científica o positiva: es la definitiva. En esta etapa, según Comte la mente humana renuncia a la búsqueda de ideas absolutas y en vez de esto, ahora se dedica a estudiar las leyes de los fenómenos. El conocimiento se basa en la observación y la experimentación, y se expresa con el recurso de la matemática. Se busca el conocimiento de las Leyes de la Naturaleza para su dominio técnico.

Luego al realizar un acercamiento surge la pregunta ¿Qué es la postura metodológica positivista? Para poder darle una respuesta analizaremos la definición desde varios autores las cuales presentaremos en el siguiente cuadro:

Tabla 2 Concepto de Positivismo desde diferentes autores

<i>Autor</i>	<i>Concepto</i>
<i>Ryan y otros Citado en Sánchez, Torres y Vargas (2009,p 27)</i>	Los positivistas como los empíricos, sostienen que la verdadera creencia se basa en lo que percibimos, que lo que percibimos deriva de una realidad independiente y libre de valor
<i>Watts y Zimmerman Citado en Sánchez, Torres y Vargas (2009,p 28)</i>	Se preocupa de la explicación y predicción de prácticas contables. Da razones para las prácticas observadas y predice la ocurrencia de fenómenos contables inadvertidos.
<i>Aguirre, Lopez y Ruiz(2014, p 3)</i>	El Positivismo en general, se caracteriza por el uso de reglas de aplicación que se manifiestan en la forma metodológica de abordar la investigación: la regla del

fenomenalismo, del nominalismo, de anulación de los juicios de valor, la regla de Unidad de la ciencia.

Aguirre, López y Ruiz(2014, p 5)

En general, se trata de la certeza que los modos de adquisición de un saber válido son fundamentalmente los mismos. De tal manera, las descripciones y explicaciones son extensivas a todos los fenómenos por igual (naturales y sociales) en tanto se adscriban en su modo de indagación al método hipotético-deductivo

Tua (1983, P 449)

Positivismo -a los hechos por los hechos y desde los hechos- tiene su fundamento, como ya hemos indicado, en la percepción independiente por parte del observador, que en última esencia prescinde de todo tipo de interpretación que no esté estrictamente sustentada en la realidad. Se trata, por tanto, de la primacía de la experiencia probada y sistematizada, sobre la especulación incontrolada.

*Kolakowski Citado en Meza
(2003,p 1)*

El Positivismo es un conjunto de reglamentaciones que rigen el saber humano y que tiende a reservar el nombre de “ciencia” a las operaciones observables en la evolución de las ciencias modernas de la naturaleza.

Fuente Elaboración propia basada en diversos autores

3.2.1. CARACTERÍSTICAS DE LA POSTURA METODOLÓGICA POSITIVA

Continuando con nuestro acercamiento hacia el tema propuesto presentaremos los postulados básicos del Positivismo y para esto tomaremos a Zúñiga y García Citado en Meza (2003, p 1) el cual plantea los siguientes:

1. El sujeto descubre el conocimiento.
2. El sujeto tiene acceso a la realidad mediante los sentidos, la razón y los instrumentos que utilice.
3. El conocimiento válido es el científico.
4. Hay una realidad accesible al sujeto mediante la experiencia. El Positivismo supone la existencia independiente de la realidad con respecto al ser humano que la conoce.
5. Lo que es dado a los sentidos puede ser considerado como real.
6. La verdad es una correspondencia entre lo que el ser humano conoce y la realidad que descubre.
7. El método de la ciencia es el único válido.
8. El método de la ciencia es descriptivo. Esto significa, según Abagnaro, que la ciencia describe los hechos y muestra las relaciones constantes entre los hechos, que se expresan mediante leyes y permiten la previsión de los hechos.

9. Sujeto y objeto de conocimiento son independientes: se plantea como principio la neutralidad valorativa. Esto es: que el investigador se ubique en una posición neutral con respecto a las consecuencias de sus investigaciones.

Al ver esta caracterización y apropiando la siguiente frase de mismo autor

En efecto, el Positivismo supone que la realidad está dada y que puede ser conocida de manera absoluta por el sujeto cognoscente, y que por tanto, de lo único que había que preocuparse, indican Dobles, Zúñiga y García (1998), era de encontrar el método adecuado y válido para “descubrir” esa realidad. Meza (2003, p1)

Con base en lo anterior podemos decir que el foco de concentración del Positivismo es encontrar el método adecuado para aprehender la realidad; el cual debe respetar unas reglas básicas impuestas las cuales describiremos a fondo en el siguiente aparte.

3.2.2. REGLAS DE LA POSTURA METODOLÓGICA POSITIVA

Mediante estas se trazan unos lineamientos que debe cumplir el método con el que se trabaje para llegar a la conceptualización de la realidad, para esto tomamos a Meza (2003, p1) que las expone de la siguiente manera:

1. Primera regla: la regla del fenomenalismo, que expresa que no existe diferencia real entre esencia y fenómeno.

2. Segunda regla: la regla del nominalismo, por la cual afirman que estamos obligados a reconocer la existencia de una cosa cuando la experiencia nos obliga a ello.

3. Tercera regla: que niega todo valor cognoscitivo a los juicios de valor y a los enunciados normativos.

4. Cuarta regla: la fe en la unidad fundamental del método de la ciencia. Se trata de la certeza de que los modos de la adquisición de un saber válido son fundamentalmente los mismos en todos los campos de la experiencia, como son igualmente idénticas las principales etapas de la elaboración de la experiencia a través de la reflexión teórica.

3.2.2.1. FENOMENALISMO

Este lineamiento según Bogonez (2007, p101) se concibe bajo la premisa de

Lo que conoce el sujeto no son más datos sensoriales. Esto conlleva la necesidad de crear lo que se conoce como el lenguaje de «los datos sensoriales», que debería ser previo al lenguaje ordinario y al que podría traducirse el primero mediante la provisión de una serie de reglas con este objeto.

Se puede inferir de lo anterior que esta corriente encaja perfecto con el Positivismo debido a que como este tiene como base en lo empírico, en lo real, requiere una forma de conocimiento acorde a esta postura metodológica y como la realidad tiene gran relación con lo que tiene cuerpo material la mejor manera de la aprehensión es de una forma sensorial.

Adicional a esto se puede demarcar también las siguientes ventajas expresadas en el autor de referencia Bogonez (2007, p 102):

1. Ante la duda que genera la existencia de un mundo material, o de los objetos físicos, los datos sensoriales proporcionan certezas de su existencia y carácter (Ayer 1940, pp. 1-2). A pesar del escéptico que dudaría también sobre la integridad y el contenido de lo que captan nuestros sentidos, al fin y al cabo los datos sensoriales serían lo único que percibimos y los que en sí mismos poseerían credibilidad.
2. Los datos sensoriales impiden que podamos ir más allá de lo que es percibido. Se elimina así la posibilidad de que el sentido común genere explicaciones (metafísicas) u objetos que vayan más allá de lo percibido empíricamente. Por otro lado ante la posibilidad de un posible error en el conocimiento de los objetos físicos los fenomenalistas se apoyaron en el argumento de la ilusión para introducir los datos sensoriales y así defender un conocimiento mediatizado por ellos de los objetos físicos (Ayer 1940, p. 3). Hasta tal punto que lo único que se podría conocer con certeza serían los datos sensoriales.
3. Los datos sensoriales ofrecen exactitud cuándo describimos lo que percibimos. Son elementos irreductibles e identificables de modo objetivo. El problema se podrá plantear en la intersubjetividad, es decir cómo unos datos sensoriales recibidos por un sujeto son a su vez recibidos por otros y de la misma manera.
4. A estas tres ventajas Ayer añade una cuarta respecto a los datos sensoriales y su función lingüística. En concreto que el lenguaje de los datos sensoriales es más comprensivo que el de los objetos físicos, o lenguaje ordinario. Los motivos de esta afirmación se revelan en estas palabras: «[...] sería un error concluir de esto

que el lenguaje del dato sensorial no es más que un sustituto técnico del otro (lenguaje del objeto físico). Más bien, entre los dos lenguajes hay una asimetría que se puede describir diciendo que el lenguaje del dato sensorial es lógicamente anterior; y esto se demuestra por el hecho de que, mientras que hacer referencia a los datos sensoriales, no es necesariamente una manera de hacer referencia a objetos físicos, hacer referencia a los objetos es necesariamente una manera de hacer referencia a datos sensoriales. [...] Porque, mientras que el lenguaje del dato sensorial se puede aplicar, por lo menos en principio, a todos los casos en los que sea posible aplicar el lenguaje del objeto físico, en cambio se puede concebir un orden de experiencia al cual tendría aplicación el lenguaje del dato sensorial, pero no el del objeto físico» (Ayer 1979, p. 67).

Así como también se trazan unas reglas para usar correctamente el lenguaje de los datos sensoriales, a continuación mostraremos las planteadas por Herrera (2007, p 7)

1ª. Existe una interconexión entre los datos sensoriales y el conocimiento directo (Ayer 1940, p. 59). Los datos sensoriales son los objetos directos e inmediatos de la percepción. De este modo «conocimiento directo» y «dato sensorial» son enunciados unidos entre sí, ya que los datos sensoriales son los elementos que llevan en sí mismos el contenido del conocimiento directo del sujeto. Lo que permanece después de eliminar todo aquello que va más allá de nuestra experiencia perceptiva son los datos sensoriales.

2ª. Realidad de los datos sensoriales. Los datos sensoriales no pueden existir sin que sean percibidos, los datos sensoriales no son posibles sino actuales (Ayer 1940, p. 68). El lenguaje sobre los datos sensoriales no autoriza la existencia de proposiciones sobre datos sensoriales meramente hipotéticos, por lo que no se puede dudar de su existencia actual.

3ª. Realidad existencial de los datos sensoriales. Los datos sensoriales no pueden ser ilusorios ni cualitativa ni existencialmente. Ayer afirma que si alguien directamente consciente de un objeto X, se sigue que X existe y que tiene realmente las propiedades que parece tener (Ayer 1940, p. 61). Ayer reformula el conocido como «Principio de Hume» y que se enuncia del siguiente modo: «[...] como todas las acciones y sensaciones de la mente nos son conocidas por la conciencia, tendrán que aparecer necesariamente en todo respecto tal y como son, y ser como aparecen [...] es imposible percibir algo que aparezca de forma diferente: eso sería suponer que podemos estar equivocados aun en aquello de lo que somos más íntimamente conscientes» (Hume 1977, I, 4, p. 2).

4ª. Confianza en los datos sensoriales. Los datos sensoriales tienen las características que aparentan tener, de modo que Ayer defiende que en la esfera de los datos sensoriales se toma como real aquello que aparezca que lo es. En definitiva lo que se plantea es que sólo es real lo que se percibe y debe ser expuesto utilizando para ello la terminología de los datos sensoriales.

5ª. Nuestra percepción de los datos sensoriales no implica directamente conocimiento. Ayer afirma que ante la duda de que exista o no una justificación histórica para hablar del conocimiento de los datos sensoriales y ante la ambigüedad de la expresión «objeto de conocimiento», parecería aconsejable por claridad no usar la palabra «conocimiento» en este sentido. De este modo propone usar la expresión «ser consciente» sólo para los datos sensoriales y restringir el uso de la palabra «conocimiento» a su sentido proposicional (Ayer 1940, p. 79). En el fondo subyace en Ayer la tesis de que «conocimiento» es una palabra vinculada exclusivamente al lenguaje de los objetos materiales, mientras que al asumir la terminología de los datos sensoriales lo único que se conoce es el modo en el que se perciben esos objetos materiales, pero no se obtiene un conocimiento de los mismos. Por otro lado, el aparecer de los datos sensoriales y su presencia directa en nuestra conciencia no es susceptible de duda mientras que el conocimiento si lo es.

3.2.2.2. NOMINALISMO

Para entrar a profundizar esta regla del Positivismo tomaremos el concepto de Flórez (2008, p1)

Ésta es la concepción opuesta al realismo, según la cual sólo existen los particulares, no los universales. El primer medieval que sostuvo esta postura fue Roscelino al afirmar que el universal es simplemente un "viento de la voz" (flatus vocis) creado por el entendimiento para nombrar cosas, pero él mismo sólo es cosa en cuanto palabra no en cuanto lo que nombra.

El principal defensor del nominalismo fue el Inglés Guillermo de Ockham durante el siglo XIV. En la Summa Logicae tiene afirmaciones como, "tal universal no es sino una intención del alma, por lo que ninguna sustancia fuera del alma ni accidente alguno fuera del alma es un universal tal". "Ningún universal es sustancia alguna existente fuera de alma". Este rechazo explícito a la realidad de los universales lo lleva a sostener que la ciencia real sólo debe darse de individuos particulares y que la ciencia de conceptos o de objetos genéricos es sólo una ciencia lógica. Por ejemplo, la antropología o la psicología como ciencias, sólo deberían estudiar al hombre concreto e individual, de ese modo generarán conocimiento real; en cambio sí estudian al hombre en general, sólo estarán aclarando conceptos lógicos. El lenguaje, en este caso se convierte, por tanto, en un obstáculo pues puede hablar de muchos otros entes no existentes.

3.2.2.3. AUSENCIA DE JUICIOS DE VALOR

Como lo habíamos hablado al principio de este capítulo uno de los conceptos que tiene gran relevancia para estas posturas metodológicas son los juicios de valor, en el caso puntual del Positivismo lo que propone es construir una ciencia evitando y minimizando estos.

Debido a que los juicios de valor determinar la realidad y la vuelven subjetiva pues la hacen propender a la predilección de unas determinadas preferencias y decisiones que pueden ser de diferentes objetivos. Lo anterior es la justificación de la postura metodológica positivista para tratar eliminarlos o reducirlos en gran manera identificando así como dice Tua (1983, p 458) “las etapas del saber científico en las que pueden aparecer las premisas valorativas”. A continuación mostraremos un cuadro resumen con cada contexto:

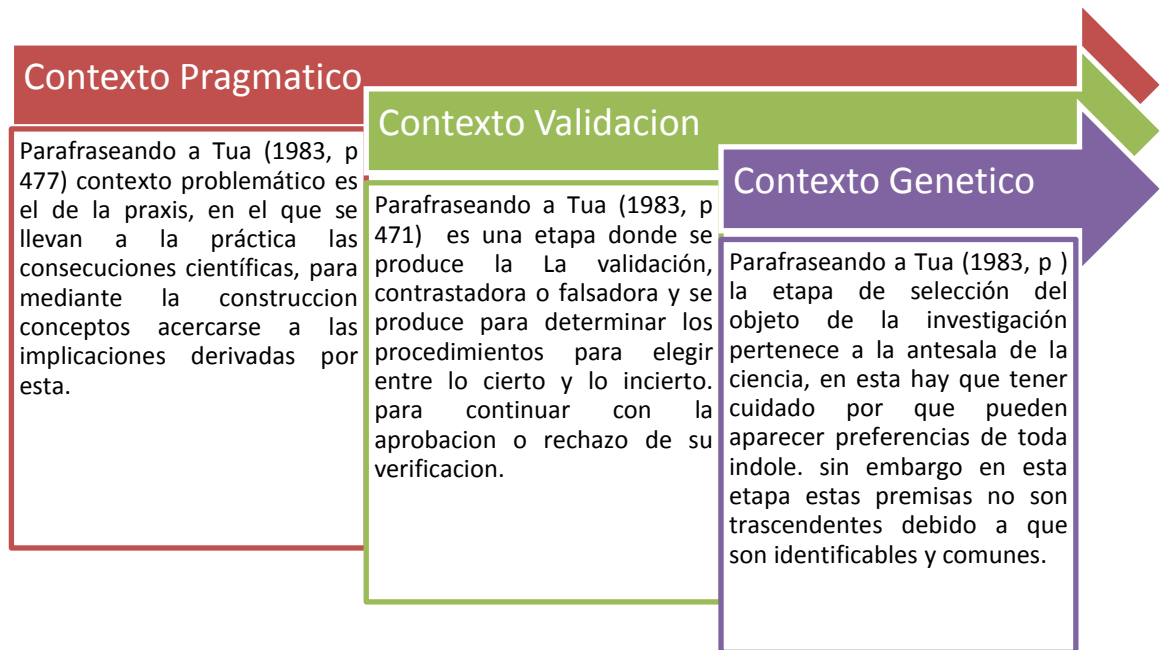


Ilustración 4 Etapas de aparición de los Juicios de Valor
Fuente: Abstracción resumen Principios y normas de Contabilidad, Tua (1983)

3.2.3. LA CONTABILIDAD Y EL POSITIVISMO

En este párrafo relacionaremos la Contabilidad como ciencia social con la corriente positiva para esto cabe resaltar lo dicho por Casal y Vilorio (2002,p 9)

Hasta este momento, el conocimiento contable se inserta dentro de la filosofía positivista, puesto que estudia los hechos económicos dados por el entorno (sociedad); para proporcionar información y para revisar estos hechos o fenómenos, se pueden utilizar entonces los mismos métodos que se usan para estudiar un ser vivo.

Esta relación de la postura positivista con la Contabilidad básicamente se debe a sustento que esta le proporciona así como afirma Londoño, Salazar y Muñoz (2013, p 5) cuando citan a Manchado “El pensamiento positivista brindó a la ciencia contable un escenario de certezas y verdades con bases en estadísticas y matemáticas, un cúmulo de datos y cifras con garantía de objetividad que brindaban la posibilidad de prever incluso, el futuro”.

Lo anterior viene antecedido por una serie de desarrollos basados en las prácticas contables que se acostumbraban sin ninguna fundamentación teórica, y debido a esa latente necesidad es donde el Positivismo llega para darle ese sustento metodológico que hacía falta, así como se infiere de lo dicho por Londoño, Salazar y Muñoz (2013, p 5)

Para entender un poco más las dinámicas del Positivismo contable se debe decir que en sus inicios la Contabilidad era sólo utilizada para reflejar por medio de cifras cómo se encontraba la empresa, cuánto tenía y cuánto debía; es decir el fin último de esta disciplina era reflejar la empresa tal y como era, de forma que como

lo expresa el investigador Gabriel Delgado la investigación contable se basaba en los criterios de general aceptación.

Sin embargo cabe aclarar que las lógicas empleadas por la ciencia contable van muy correlacionados con la postura metodológica positivista como medio de aprehensión del conocimiento mediante lo empírico, y este producto pasa por un proceso de aceptación donde se determina la validez de la misma, esta anterior se ve reflejada por lo afirmado por Mejías (2006, p 52)

"Todo principio generalmente aceptado, nace de la práctica" (León, 2000), esta es la base y el punto de partida en donde la práctica contable tiene sus fundamentos, ya que siendo ésta una actividad utilitaria, proporciona soluciones inmediatas a los problemas que se presentan sin la menor base teórica, dando como resultado un conjunto de formulaciones carentes de estructura. Se puede así establecer, que la práctica contable se sostiene de experiencias que satisfacen las necesidades económicas que son dadas a conocer y entran a un proceso de aceptación de las personas que manejan la técnica contable. Al ser evaluadas son recogidas o rechazadas, perpetuándose por el consenso común de las personas, se legalizan por procesos formales o por el contrario si son refutadas e inaplicables se desechan y empieza un nuevo proceso de selección.

Como habíamos observado en apartes anteriores de este capítulo el Positivismo se basa en una serie de reglas o lineamientos que marcan las construcciones realizadas bajo esta postura metodológica, las cuales al tener la Contabilidad una marcada tendencia hacia éstas, hacen que se presenten situaciones donde se pueden observar la relación existente así como lo muestra Jiménez, Gracia y Franco (2014, p 36)

En breve síntesis sobre lo acotado por estas reglas, se puede decir: del fenomenalismo, en tanto se separa el fenómeno y la esencia. En Contabilidad,

esta postura se manifiesta, especialmente, cuando se desconocen, por ejemplo, las relaciones sociales fundamentales relacionadas con quien produce la riqueza social, o cuando se solapan explicaciones y aprehensiones sobre referencias acerca de los conceptos de: transacción, hechos, carácter financiero, resultados obtenidos. En otras palabras, se toman como dados, asuntos que no han recibido una auscultación profunda. En este sentido, el Positivismo se queda con los fenómenos que se revelan directamente al conocimiento, registrando solamente lo que se manifiesta efectivamente a la experiencia (Kolakowski, 1981, p.15), desconociendo la esencia de los mismos. De tal manera, se termina por tergiversar o desconocer las reales causas que están detrás de la manifestación fenoménica.

La regla del nominalismo, no es ni más ni menos, que la interdicción de suponer que un saber cualquiera, formulado en términos generales, tenga en realidad otros equivalentes que los objetos concretos singulares (Kolakowski, 1981, p.17)

De los juicios de valor, concretamente, el Positivismo le niega cualquier valor cognoscitivo. De tal manera, los asuntos referidos al comportamiento y conducta humana, no entran en su naturaleza aséptica o si los trata los asume en su calidad de finalidades a condición de conferirles un sentido tecnológico. En la Contabilidad, esta postura se reconoce cuando se enuncian postulados que se utilizan para afirmar o rechazar un modelo como sistema contable, siendo el caso—por ejemplo, el postulado de cuantificación

En el Positivismo, la unidad fundamental del método de la ciencia, es central y de suma importancia. En general, se trata de la certeza que los modos de adquisición de un saber válido son fundamentalmente los mismos. De tal manera, las descripciones y explicaciones son extensivas a todos los fenómenos por igual (naturales y sociales) en tanto se adscriban en su modo de indagación al método hipotético-deductivo. En Contabilidad—precisamente, los mejores desarrollos se

han orientado desde la aplicación de lo hipotético-deductivo como metodología que supuestamente asegura el límite de la observación.

3.3. POSTURA METODOLÓGICA / NORMATIVISTA

Antes de iniciar la caracterización de este enfoque nos permitiremos hacer una descripción conceptual de la Norma, luego pasaremos por el concepto de Normativismo jurídico en Kelsen y luego lo relacionaremos con el enfoque tradicional desde Túa, para así describirlo para la Contabilidad y finalmente visualizaremos desde Franco las posturas normalistas que son importantes para la disciplina contable.

3.3.1. LAS NORMAS: CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS Y CLASIFICACIÓN

3.3.1.1. CONCEPTO:

La palabra “norma” viene del latín norma; con ella se designa en primer término, aunque no exclusivamente, un mandato, una prescripción, una orden, aunque esto no supone que sea la única función de la norma, pues autorizar, permitir, derogar, también son funciones de las normas. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo define como la “regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.”. Así pues, tenemos que las normas dirigen todas las acciones del hombre, y el sentido que toma esa dirección, dependerá en gran medida del tipo de norma a la cual se sujete el individuo, toda

vez que existe una variedad de ellas, las cuales se aplican a diferentes aspectos de la persona.

3.3.1.2. CARACTERÍSTICAS DE LAS NORMAS

Las Normas se caracterizan en razón del sujeto que las emite, así como de su exigencia, su cumplimiento y el ámbito de aplicación de la misma. Existen muchas semejanzas y puntos de contacto entre los tipos de normas; para establecer una diferenciación entre ellas nos valemos de sus características.

En ese sentido tenemos las siguientes propiedades que definen a los diferentes tipos de normas.

Autonomía: en este supuesto el individuo actúa conforme a su libre albedrío, es decir, la conducta con la que obra el sujeto es de acuerdo con su voluntad.

Heteronomía: consiste en que la norma es dictada por un sujeto distinto al que debe acatarla.

Unilateralidad: se refiere a que frente al sujeto que está obligado al cumplimiento de la norma, no existe otro que le exija que acate a ésta.

Bilateralidad: en este caso se imponen deberes y se conceden facultades por lo que existen dos o más partes.

Interioridad: es la que regula la conducta interior de las personas conforme a la voluntad de ésta, es decir, la intención de la persona.

Exterioridad: es la que corresponde a la conducta que manifiesta el sujeto de manera exterior.

Incoercibilidad: en ella no se aplica la fuerza para su cumplimiento.

Coercibilidad: se caracteriza por tener la posibilidad de aplicar la fuerza para su cumplimiento.

3.3.1.3. CLASIFICACIÓN DE NORMAS

Los juicios que constituyen el mundo normativo rigen la conducta del ser humano en sociedad y se establecen de acuerdo al medio social al que se aplican, es decir, cada norma se encarga de regular los diferentes aspectos de la sociedad, teniendo de ésta manera 4 (cuatro) tipos de normas que cubren el semblante de la sociedad de la cual somos parte y son útiles para abordar los problemas prácticos de una manera eficaz, permitiéndonos saber las posibles opciones que tenemos en relación a la conducta de los demás y con respecto a la propia, introduciendo así el orden en la vida social.

Normas Morales: son las que el ser humano realiza en forma consciente, libre y responsable con el propósito de hacer el bien, son propias del ser humano y su sanción, en caso de incumplimiento, hemos de responder a nosotros mismos y la sanción o castigo es el remordimiento de conciencia.

Normas de Trato Social (Sociales): son reglas creadas por la sociedad y cuyo incumplimiento trae el rechazo por parte del grupo social. Estas responden

también a la denominación de usos sociales, reglas de trato externo o la de los convencionalismos sociales. Estas reglas pueden presentarse en forma consuetudinaria, como mandatos de la colectividad, como comportamientos necesarios en algunos grupos. Son ciertas prácticas admitidas en la sociedad

Normas Religiosas: están integradas por el conjunto de normas manifestadas al hombre por Dios. Son preceptos obligatorios que regulan la conducta del hombre en relación con la divinidad, emanan directamente de Dios o de sus representantes en la Tierra, cuyo cumplimiento está impuesto por la fé. Las normas religiosas, por su naturaleza, participan en gran parte de los rasgos de las normas morales, ya que el contenido de ambas tiene como fin los aspectos interiores de los individuos.

Normas Jurídicas: Son reglas de conducta de carácter obligatorio que han sido o creadas por un órgano reconocido por el Estado y cuyo incumplimiento trae como consecuencia la aplicación de la fuerza (coercivamente). En esta clase de normas no importa la voluntad del sujeto a quien van dirigidas para su cumplimiento ya que es indiferente que esté de acuerdo o no en acatarlas, pues la característica esencial de las normas jurídicas es la obligatoriedad y la posibilidad que tiene la autoridad de hacerlas cumplir por medio de la fuerza.

Tanto las normas morales como las normas jurídicas se encaminan a la creación del orden; pero es diferente el orden propio de la moral del orden característico de las normas jurídicas. Los mandatos contenidos en las normas morales tienen una finalidad ética, pues solo buscan la realización del bien, por lo que se dirigen a la conciencia de los individuos.

En Derecho, una norma o regla jurídica es una regla general, precepto u ordenación, con derechos y deberes, establecida por una autoridad competente para ordenar el comportamiento y, por tanto, la convivencia del ser humano. Esta es impuesta por obligación, cuyo incumplimiento trae aparejado una sanción. En este ámbito, existen diferentes tipos de normas, como las normas de orden público o privado, las normas imperativas, las normas permisivas, las normas permanentes, las normas transitorias, etc. Cuando esta norma jurídica va acompañada de algún tipo de delito se habla de norma penal.

En sociología, una norma social es el conjunto de reglas o leyes que componen la parte moral o ética de la cultura de una sociedad y orientan las conductas, acciones, tareas y actividades de los individuos en una determinada sociedad, estas normas no son impuestas más socialmente supuestas y reconocidas para la mayoría, como las costumbres, la tradición, la moda, etc.

3.3.2. EL NORMATIVISMO

La escuela del pensamiento normativista se basa en una concepción teleológica, donde los conceptos de ética y bienestar, relacionados con la determinación de objetivos, necesidades del usuario o interpretación de la información contable, toman un papel relevante. (Túa, 1983). En esta corriente de pensamiento, la elaboración de las teorías se construye sobre la base de una investigación a priori y para la búsqueda de la “verdad” establece juicios de valor en la determinación de los postulados básicos contables o hipótesis instrumentales (premisas normativas), que constituyen el soporte básico contable. Mas, por otro lado, teniendo presente que la Contabilidad, normativamente hablando, tiene un

carácter teleológico, es decir, que responde a fines perseguidos por modelos específicos, no se puede hablar de axiomatización integral, sino más bien de semiaxomatización, al tratarse de un campo de conocimientos con diferentes propósitos que están en función del objetivo específico perseguido.

Por consiguiente, la polémica se centra en el mero hecho de discutir sobre el significado de las proposiciones contables como: “proporciones a priori” o bien “preposiciones a priori”; en otras palabras, deductivismo o inductivismo. Es decir, si los principios contables proceden de la observación o bien, por el contrario, se basan en juicios de valor o criterios subjetivos. No obstante, es necesario poner de manifiesto que durante muchos años no solo los contables de esta escuela, sino además otros estamentos relacionados con el ámbito contable, han puesto énfasis en el concepto de “imagen fiel”, no llegándose a definir en ninguna ocasión de una manera rigurosa y aceptándolo como una norma ética no sujeta a prueba y discusión.

La cuestión básica es la dificultad de expresar y aplicar este concepto que por naturaleza encierra juicios de valor, y de ahí en esta ambigüedad se haya aplicado en el ámbito contable de diversas maneras, y cualquiera que sea la connotación atribuida a este concepto ha sido de gran peso dentro del pensamiento contable normativo hasta nuestros tiempos. Desde esta perspectiva se puede ubicar la Contabilidad ética dentro del Normativismo absoluto, donde los juicios de valor se incorporan a los objetivos con carácter eminentemente ético.

De ahí que a este modo de pensamiento normativo con un criterio amplio se denomine Contabilidad socio – científica del bienestar, Normativismo sociológico, entre otros calificativos. En términos generales, se considera que la maximización

de los beneficios en la utilización de los recursos era importante para la sociedad y el papel de la Contabilidad era suministrar esa información para satisfacer tanto las necesidades individuales de los usuarios como las sociales.

Por todo ello, se considera la utilización de los valores sociales como el primer paso para formular las medidas y normas relativas a la determinación de los objetivos contables, sobre la base de ciertos juicios de valor como pueden ser: los trabajadores y consumidores, medio ambiente, cooperación internacional, etc., sin formular normas específicas detalladas por los general. Así pues, en la evolución del pensamiento contable surge, a finales de los años cincuenta y principalmente en la década de los sesenta, un nuevo modo de pensamiento contable normativo que oriente el contenido de los Estados financieros a satisfacer las necesidades de los diversos colectivos de usuarios interesados en dicha información, asumiendo que es un instrumento idóneo para la toma de decisiones, teniendo un gran peso en la investigación contable de los últimos años.

Para este colectivo de usuarios de lo que se trata es de ver como se ha dado respuesta a una serie de cuestiones relativas a ¿Quiénes son los usuarios?, ¿Cómo se determinan sus necesidades?, ¿Cómo se pueden satisfacer esas necesidades?, ¿Se puede influir en su comportamiento de una manera racional?, etc. Las respuestas a estas interrogantes han ido evolucionando con el tiempo. El concepto de usuario ha experimentado una progresiva ampliación a lo largo de los años, si bien, desde una perspectiva contable, esta cuestión ha sido diferente según el tipo de usuarios de que se trate. Así pues, para los usuarios internos (dirección, gerencia, etc.) que disponen de un grado de información tanto contable como de otro tipo, es diferente a la de los usuarios externos (inversores, acreedores, etc.) que solo disponen de la información suministrada en los Estados financieros. Es necesario poner en manifiesto, en un criterio amplio, que a los

usuarios no les interesa la Contabilidad en sí, sino más bien ciertos fenómenos económicos.

La Contabilidad con las limitaciones consabidas debe representar estos fenómenos de la manera más fiel posible, es decir, debe suministrar los diversos sistemas de información a la luz de un marco teórico contable válido. Desde esta óptica, por lo que respecta a los usuarios internos, se ha producido un gran progreso de los sistemas de información y fundamentalmente en la construcción de los modelos de decisión en la Contabilidad durante las últimas décadas mientras en el contexto de los usuarios externos la realidad no ha sido otra. En este último ámbito de los usuarios externos, la validez y significado de la información contable han sido polémicos y por consiguiente debatidos pudiendo en ello encontrar diversas causas, como la gran heterogeneidad de las necesidades y por consiguiente los intereses específicos para cada uno de ellos, la propia existencia de intereses contrapuestos entre los usuarios, etc. Es por ello que ha sido necesario establecer subdivisiones y elaborar sistemas de información contables a la medida de los usuarios individuales sobre la base de diferentes tipos de Estados financieros en función de las diversas necesidades demandadas por los usuarios originándose, pues un incremento en la cantidad y calidad de la información contable.

La actitud positivista va unida al nacimiento del concepto de Estado, aunque será a partir del Renacimiento y del nacimiento del Estado moderno cuando los juristas se decantarán por defender una concepción positivista del Derecho para fortalecer a los diferentes reyes de las monarquías occidentales europeas en su tarea de exterminar de una vez el feudalismo imperante. Sin embargo, de manera consciente, el Positivismo como doctrina jurídica se origina en el siglo XIX. En el siglo siguiente, la culminación del Positivismo se produce merced a la obra del

insigne jurista Hans KELSEN, nacido en Austria pero naturalizado norteamericano, creador de una de las más grandiosas y coherentes doctrinas jurídicas de todos los tiempos: la denominada «teoría pura del Derecho» o del «Normativismo jurídico» -ciencia de conceptos y sistemas-

3.3.2.1. NORMATIVISMO JURÍDICO

La validez plantea el problema del “regreso al infinito”. La norma es válida porque ha sido creada según una norma superior; ésta a su vez, tiene el carácter de norma jurídica, porque otra superior autorizó su creación y así sucesivamente. Es necesario parar en algún sitio. De hecho, los ordenamientos jurídicos suelen basarse en última instancia en una Constitución; por encima de ella no hay más normas.

La estricta separación que Kelsen hace entre ser y deber ser excluye algunas respuestas posibles para ese interrogante. No podemos decir que la Constitución es jurídica porque responde a ciertos principios de derecho natural basados en la naturaleza del hombre; tampoco podemos decir que la Constitución es derecho porque es aceptada como tal por la generalidad de la población. Estas posibles soluciones mezclan indebidamente, a juicio de Kelsen, lo que existe –aceptación sociológica, una supuesta naturaleza humana- con lo que debe ser; éste sólo puede nacer de una voluntad. En consecuencia, es preciso hallar una norma que otorgue validez a la Constitución. Como no existe tal norma con carácter jurídico, pues la Constitución es la norma suprema, Kelsen introduce la que llama “norma básica hipotética” que sirve para legitimar la norma constitucional. Es preciso señalar que no es una norma de verdad, sino un presupuesto teórico necesario para que el sistema funcione. Según Kelsen, todo sistema jurídico se basa en la

presuposición de que los ciudadanos y profesionales del derecho actúan como si existiera una norma según la cual la Constitución y las normas que derivan de ella son normas válidas. Dicho de otra forma: se presupone que hay que comportarse tal y como prescribe la Constitución. Como podemos advertir, a partir de lo explicado hasta ahora, las normas no existen de forma aislada sino que derivan unas de otras, es decir, forman un sistema. La mentalidad sistemática moderna exigía que todo dependiera de un principio único. El Derecho de Kelsen es un sistema, en la medida en que todas las normas derivan su validez –su existencia– desde la Constitución. Y a su vez todo este sistema se funda en la norma básica hipotética. Ahora bien, el sistema jurídico pertenece a la clase de lo que Kelsen llama sistemas dinámicos.

3.3.3. PENSANDO EL NORMATIVISMO DESDE EL DERECHO COMO CIENCIA

En el objeto de esta ciencia, es decir, en el derecho, es posible descubrir la existencia de tres capas ontológicas supuestas, a saber:

- a) Una estructura media, constituida por el derecho como Norma, como Normación, como orden lógicamente estatuido y con sus caracteres definitorios propios;
- b) Una infraestructura sociológica, en la que en el derecho aparece como un fenómeno social condicionado y al mismo tiempo condicionante; y
- c) Una superestructura axiológica, en la que el derecho aparece parangonado frente a un cuadro de valores, a cuyo logro se encamina constantemente, sin dejar de ofrecer contramarchas y desviaciones aisladas, y que configuran la esencia de su última y necesaria justificación.

La preponderancia o exclusividad con que se atiende a una u otra de esas capas ontológicas del derecho ha sido la característica de muchas de las escuela o tendencias, con que se ha encarado su estudio científico, y así el Positivismo jurídico, centró sus esfuerzos en los aspectos sociológicos, el jusnaturalismo lo hizo con sus facetas axiológicas, mientras que Kelsen y sus seguidores, en cambio, han dado preferencia a la exposición de un sistema lógico – jurídico revestido de una pureza carente de todo contenido, el cual se muestra así como algo extrajurídico o suprajurídico, y por tanto ajeno a su enfoque y a su metodología como tal (Escola, 1993. P. 4)

“La ciencia del Derecho de cualquier manera, y en definitiva, es una ciencia de la Conducta Humana, siendo la Norma Jurídica, el concepto, y la conducta del hombre el objeto del conocimiento jurídico, que se visualiza, en una última instancia, como una teoría general de una libertad garantizada”

Los desarrollos Kelsianos adquieren su verdadera importancia desde que se recuerde su objetivo propuesto por el jusfilósofo a su quehacer manifestado claramente en el prefacio de su Teoría Pura del Derecho, donde declara que su tarea es la de desarrollar “una Teoría Pura del Derecho, esto es, una Teoría depurada de toda ideología política y de todo elemento científico – natural, y consiente de su peculiaridad en razón de la legalidad propia de su objeto”. Y añade; “desde un principio tuve por meta elevar a la jurisprudencia, que abierta u ocultamente disolviese casi por completo el racionamiento jurídico- político, a la altura de una ciencia auténtica, a la altura, de una ciencia auténtica, de una ciencia del espíritu”. Acercando lo más posible sus resultados al ideal de toda ciencia: objetividad y exactitud (p.5)

Es por ello que los esfuerzos tan brillantemente cumplidos por Kelsen para configurar su teoría revestida de pureza, concluyeron por establecer una impecable lógica jurídica, imprescindible para el moderno pensamiento moderno científico, que considera su objeto de una manera neutral, exenta de toda ideología; esa lógica del deber ser, sin embargo, debe ser completada necesariamente, por una consideración axiológica, que transporte aquél objeto al plano de lo valioso, inherente y propio de todo el mundo cultural, lo que nos obliga a comprometernos en ese sentido, más allá de lo que el organon Kelseniano puede brindarnos, pero sin desconocer ni disminuir su valía.

3.3.4. NORMATIVISMO EN LA TEORÍA ECONÓMICA - LA TEMPORALIDAD

Las teorías normativas que apoyan la regulación toman como punto de referencia el mercado perfectamente competitivo. La regulación sólo se justifica cuando el mercado falla para proporcionar una asignación óptima. Esas fallas del mercado pueden resultar del monopolio natural, de una competencia ruinosa, de externalidades y de asimetrías de información.

Todos los enfoques normativos de la regulación son estáticos. El tiempo no recibe una consideración sistemática. Los enfoques neoclásicos tratan el futuro como cualquier otra mercancía que puede ser intercambiada en los mercados. Los individuos pueden cambiar el consumo presente por el consumo futuro a una tasa de descuento intertemporal en los mercados de futuros. Pero el intercambio supone explícitamente el carácter de mercancía de 10 intercambiable y, por tanto, la reversibilidad de la transacción.

3.3.5. EL POR QUÉ DE LA NORMATIVA EN CONTABILIDAD

La validez de un concepto contable no sólo depende del rigor con que se deriva, sino también de su vinculación a un fin determinado. Por tanto, una construcción de principios no debe limitarse a escoger una determinada regla, sino que también debe de explicar sus propósitos, en relación con el amplio espectro de métodos existentes. Sólo de esta forma la decisión de utilizar un método u otro estará racionalmente apoyada en un sustento auténticamente teórico. (Túa, p. 386)

En el caso de que la construcción de principios no opere de esta manera, la circularidad parece poco menos que inevitable: al no explicitarse el propósito al que responde una determinada regla, su razón de ser no es finalista sino meramente convencional, con lo que no existen razones aparentes para su abandono o sustitución, y los principios contables corren el riesgo de convertirse en infundados e impermeables al cambio. (Chatfield M, p. 301 referenciado en Túa)

Por lo general, un principio o estándar contable no pone de manifiesto todos los detalles necesarios para su aplicación concreta, ni para establecer el conjunto completo de hipótesis que requiere cada situación de acuerdo con el objetivo específico perseguido.

En consecuencia, las construcciones de principios han de entroncar lógicamente con las teorías prescriptivas o normativas. De acuerdo con Montesinos, una teoría de este tipo parte de unos enunciados valorativos que muestran los objetivos a conseguir a través del sistema contable: estos enunciados se combinan con otros de tipo explicativo o descriptivo por medio de las reglas sintácticas adecuadas,

produciendo como consecuencia enunciados prescriptivos o normativos (Mattessich, R. p. 251 Referenciado en Tua Pereda):

“La elaboración normativa, por tanto, se caracteriza esencialmente por referirse a la acción a desarrollar para conseguir unos determinados resultados”

El carácter teleológico que se desprende de esta circunstancia aboca a los principios contables hacia el terreno de las hipótesis instrumentales: de esta manera una declaración de principios, más que un mero listado de lo que los contables hacen, debe ser un conjunto de reglas alternativas vinculadas a propósitos y objetivos concretos, de manera que, fijados éstos, las normas a elegir vengan determinadas por diferencia teleológico (para conseguir X debe hacer A). Cualquiera que con una mentalidad medianamente analítica haya tratado de derivar reglas concretas a partir de las construcciones cognoscitivas clásicas, en las que no se especifican objetivos alternativos, probablemente habrán encontrado a faltar el engranaje necesario para hacer funcionar el mecanismo: el objetivo al que se pretende llegar. Sin ello, parece imposible deducir normas de actuación a partir de un conjunto de hipótesis o enunciados cognoscitivos, especialmente si en esa descripción no se especifica la taxonomía de los diversos fines, que pueden conseguir con la utilización selectiva de un conjunto de reglas. (Túa, p. 388)

Parece así claro que el enfoque de la Teoría Contable, basado en un amplio y completo conjunto de conocimientos encaminados a un único fin y aplicable en cualquier situación, debe ser sustituido por un núcleo central de proposiciones básicas, cuyo desarrollo en función de objetivos concretos se haga a través de hipótesis instrumentales. De esta manera, un principio o procedimiento se justificará si sirve adecuadamente para un propósito con lo que se le aceptará por sus méritos y no por la costumbre. De allí que la neutralidad en Contabilidad sea

una utopía, ya que parece ineludible la construcción de principios a través de juicios de valor (Tua 1983, p.388)

Por otro lado si nos preguntamos “¿Qué tipo de ciencia es la Contabilidad?”, podemos decir que nuestra disciplina se ocupa de los sistemas de información que utilizando una metodología específica, puede cumplir diferentes propósitos. Ello significa que un sistema contable puede orientarse a una finalidad dada, que le condiciona y le determina sus reglas. Pero también significa que todos los sistemas contables participan de un conjunto de rasgos comunes, como consecuencia de ser parte de un tronco común. La Contabilidad, en sus aplicaciones prácticas, no se manifiesta a través de estos rasgos comunes, sino mediante un sistema concreto, encaminado a propósitos determinados y definido por su finalidad específica (Tua 1983, p.390).

De ahí que la Contabilidad sea, en primer lugar, una Ciencia Empírica, pues sus verdades pueden refutarse por la experiencia: los rasgos comunes pueden ser contrastados y verificada su existencia con los diferentes sistemas, y, a la vez, puede comprobarse el funcionamiento de un sistema contable, es decir, si sus consecuciones se orientan o no a la finalidad prevista. Pero dentro de las disciplinas empíricas, la Contabilidad participa en buena medida del carácter de Ciencia Aplicada, pues cada sistema contable requiere de un conjunto de hipótesis instrumentales, a partir de las cuales construye sus reglas, en función de los objetivos previstos para el sistema (Mattessich, p. 7 referenciado en Túa, 1983).

Un defensor del Normativismo en Contabilidad es R .D. Whitley quien sostiene que las ciencias naturales y su método científico “son incoherentes e inaplicables en la investigación contable.” (1988/1990, p. 37) La anterior afirmación la presenta

sustentada en tres aspectos; en primer lugar la improbabilidad de las leyes universales ya que dependiendo de los ambientes sociales los fenómenos están sujetos a cambios; en segundo lugar en que las afirmaciones básicas además de que son construidas por investigadores se basan en teorías, hechos y descripciones cotidianas que son irrepetibles y tercero que la naturaleza de los fenómenos sociales cambia cuando se interrelaciona con otros fenómenos (Whitley).

3.3.6. LA NECESIDAD DE CREAR “ARTEFACTOS” REGULATIVOS

3.3.6.1. MODELO DE NORMALIZACIÓN

En el caso de la globalización de mercados, la internacionalización de la información, la estandarización de procesos, los nuevos modelos de productividad, las grandes corrientes reguladoras representativas de los enfoques anglosajón, norteamericano y anglosajón e internacional aportan gran base de aplicación social para reconocer que políticamente reconocemos la regulación contable hoy por hoy enfocada a los Estados financieros y que en el caso de la Contabilidad la aleja de su proceso de construcción de los conceptos teóricos al convertir la información en algo de mercado, dentro de lógicas sociales de mercado obviamente.

Es necesario retomar en este caso la utilidad de la información y reflexionar el paradigma de utilidad expuesto en Franco (2010, p. 21) y que se consolidó en

1970 como una importante serie de acontecimientos, para poder entender cómo el compromiso con el interés general se vio abocado a los clientes y los requerimientos de la demanda y en consecuencia se abandonó la producción de investigaciones que permitieran la construcción de servicios de oferta que transformaran los desarrollos conceptuales y tecnológicos de la disciplina.

Es necesario reconocer en la Contabilidad necesidad de apoyarse en diferentes enfoques para mostrar su campo disciplinar, pero se deben distinguir plenamente los objetivos de dichas creaciones lógicas, bien sea porque aún la Contabilidad sigue pendiendo del Derecho y la economía en sus constructos teóricos y por tanto depende de éstos para subsistir, de hecho es notorio ver cómo las relaciones sociales y los grupos tanto políticos y económicos toman decisiones y buscan en la Contabilidad un modelo que responda a sus intereses, sin tener en cuenta su construcción teórica desde otras disciplinas.

Al hablar de esos “artefactos regulativos” nos referimos a lo que dice Franco (1998, p. 23) El desarrollo del mercado de valores crea la necesidad de información pública, para uso del público, la cual debe expresarse en informes denominados Estados o cuadros financieros, generando una regulación sobre sus contenidos, formas de elaboración y presentación.

Es la presencia del Derecho, originaria de la Contabilidad como sistema documentado de información tendiente a constituirse en prueba judicial y a establecer responsabilidades jurídicas por los contenidos informativos, los requisitos y libros.

El método de construcción de estos artefactos regulativos es casuístico, reflejo de los desarrollos del Derecho Civil y cuando se formó como corpus independiente el mercantil, su objeto fueron los actos jurídicos y en lo referente al control se dirigió a evitar el fraude en lo interno y generar pruebas judiciales en relaciones de intercambio.

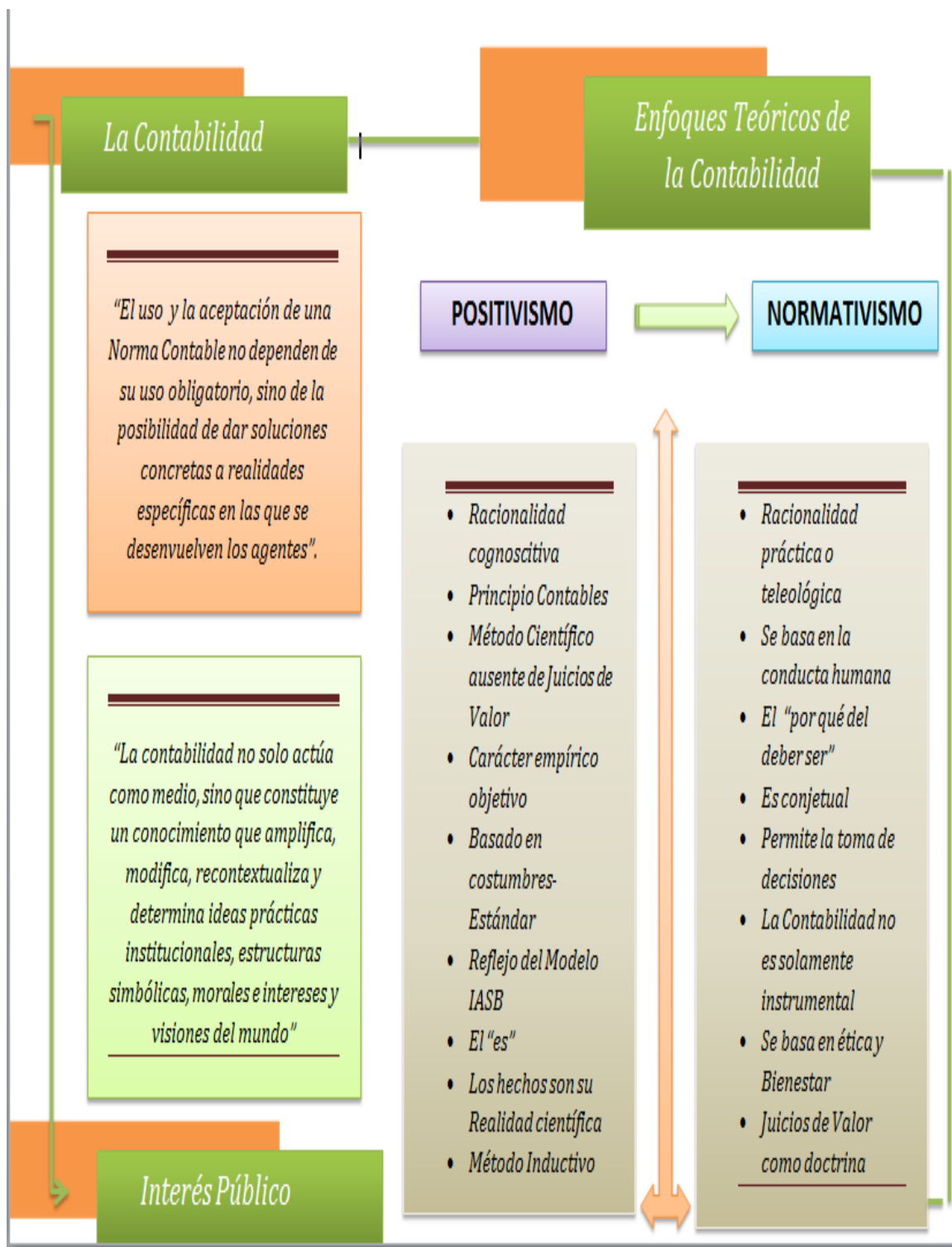


Ilustración 5 Bosquejo General Capítulo III
Fuente Elaboración propia

4. CAPITULO IV. CARACTERIZACIÓN DE MODELO REGULATORIO IASB EN EL CONTEXTO DE LA NUEVA GERENCIA PÚBLICA

En este capítulo presentamos una caracterización de modelo regulatorio del IASB en el contexto de la nueva gerencia publica, adicional a esto analizaremos como la nueva regulación publica nace como un mejora del Estado en pro de modelos como el IASB tanto así que algunos autores lo tachan de un proceso de privatización estatal.

4.1. NUEVA REGULACIÓN PÚBLICA

Históricamente la intervención estatal del Estado aumento y tomo valor en 1930 cuando el mecanismo del mercado planteado por Adam Smit como la mano invisible tubo fallas conllevando la gran depresión de EEUU, y es en este momento donde por planteamientos de John Maynard Keynes el Estado pasa a tener un papel protagónico de intervención y regulación para reducir lo que el denomino las fallas del mercado.

Sin embargo esta regulación ejercida por el gobierno en la década de los 70 del siglo XX así como afirma García (2007, p 38) “comienza la preocupación por las ineficacias detectadas en la ejecución de los programas públicos, surgiendo el planteamiento de «los fallos de la intervención del Estado» en la economía, asociados a la burocracia, la competencia política o derivados de la propia naturaleza de los bienes públicos.”

Adicional a esto el crecimiento de las operaciones globalizadas y los nuevos requerimientos del mercado han hecho que el Estado se sumerja en un profundo cambio que han denominado la Nueva Gestión Pública la cual:

persigue la creación de una administración eficiente y eficaz, es decir, una administración que satisfaga las necesidades reales de los ciudadanos al menor coste posible, favoreciendo para ello la introducción de mecanismos de competencia que permitan la elección de los usuarios y a su vez promuevan el desarrollo de servicios de mayor calidad. Todo ello rodeado de sistemas de control que otorguen una plena transparencia de los procesos, planes y resultados, para que por un lado, perfeccionen el sistema de elección, y, por otro, favorezcan la participación ciudadana. García (2007, p 37)

Las implicaciones derivadas de esta estructuración las establece bien Fernández, Fernández y Rodríguez (2008, p 78) cuando citan a Cunill, donde especifican que los cambios derivados de NGP conllevan al reemplazo de

los métodos burocráticos por métodos manejados por el mercado para la provisión de bienes y servicios producidos por el gobierno. A tal efecto, se trata de constituir mercados para la mayoría de los servicios públicos, separando la elaboración de políticas de la provisión de servicios (o ejecución de políticas). Ello se realiza abriendo éstos a la competencia y desarrollando vínculos contractuales entre los proveedores de los servicios, los consumidores y los financiadores, de manera que las agencias⁴ puedan responder a las presiones del mercado.

Para conocer más a fondo esta situación indagaremos sobre las causas que llevaron a este cambio y encontramos así como lo afirma Fernández, Fernández y Rodríguez (2008, p 80) cuando citan a Fuertes que se clasifican en 3 grandes grupos factores económicos, factores de carácter ideológico y factores tecnológicos.

— Factores económicos. Hacen referencia a la necesidad de ajustar los presupuestos tras la crisis del petróleo en los años setenta, a los problemas financieros con los que deben enfrentarse los gobiernos y a los desequilibrios presupuestarios.

Así, surge la necesidad política en los distintos organismos de llevar un control de eficacia y eficiencia, a través de distintas actuaciones, como pueden ser el control más riguroso del gasto o la introducción de reformas en el sistema de financiación local al enfrentarse a la necesidad de «hacer más con menos dinero», etc.

Por otro lado, el proceso de globalización actúa como fuerza de presión para la modernización de la Administración Pública, aumentando el interés de los países por la competitividad económica y la evaluación de sus actuaciones con respecto al resto de los países.

— Factores de carácter ideológico. Aquellos factores que influyen en la modernización de la gestión pública se centran básicamente en: (1) una mayor orientación hacia el ciudadano entendido como cliente, con la posibilidad de elegir libremente al suministrador del servicio y prestando mayor interés a sus necesidades y derechos; (2) una cada vez más clara separación entre la política y la gestión, diferenciando así, tanto sus responsabilidades como el papel a desempeñar por los distintos colectivos (políticos y gestores) y poniendo las tareas ejecutivas en manos de organizaciones creadas expresamente para ello; y, (3) el cambio de la posición ideológica en la división de roles entre el Sector Público y el Sector Privado, a través de nuevas formas de prestación de servicios públicos o fórmulas más cercanas a las técnicas de mercado en competencia con las empresas privadas.

— Factores tecnológicos. Dentro de éstos hay que destacar principalmente el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información. La Administración Pública no puede quedar al margen de esta nueva «sociedad de la información», debe modernizarse continuamente adaptándose a las nuevas tecnologías a fin de mantener en todo momento la competitividad, optimizar la calidad de los servicios y mejorar su relación con los usuarios.

De esta forma, el desarrollo de adecuados sistemas de información con las nuevas tecnologías, permitirá intercambiar con fluidez información para una rápida toma de decisiones, una mejor relación entre el ciudadano y la Administración y una mayor coordinación de todos los servicios.

Los cambios principales tiene que ver con líneas de acción que caracterizan en esencia la forma en que se realizara la gestión de lo público así como lo define Fernández, Fernández y Rodríguez (2008, p 82)

— Desregulación. Este planteamiento busca la disminución de reglas y normas en el Sector Público, intentando a la vez que las que existan permitan un planteamiento estratégico de la gestión a través de la flexibilidad en su aplicación. Se pretende así conseguir una disminución de la tendencia monopolística y una mayor competitividad en algunos servicios.

Por otra parte, también se busca una mayor orientación hacia los resultados en términos de eficiencia, eficacia y calidad del servicio, poniendo énfasis en el establecimiento de objetivos concretos, determinados y cuantificados de forma razonable que permitan hacer un seguimiento de su grado de consecución.

— Descentralización de los poderes de la gestión. La idea de descentralización supone la creación de unidades (entidades, agencias, etc.) más reducidas, con flexibilidad en las normas a aplicar y abandonadas a merced del mercado. Estas nuevas organizaciones desarrollarán funciones, objetivos y responsabilidades bien delimitados, lo que permitirá hacer un seguimiento más efectivo de sus actuaciones.

— Énfasis en las responsabilidades de los gestores y motivación para la mejora. La exigencia de responsabilidades de gestión en sus diferentes niveles requiere, en primer lugar, conocer la situación de partida de la misma, para posteriormente pasar a

definir los objetivos de forma clara y adecuada y a diseñar los procesos de gestión necesarios para alcanzarlos, dentro de los límites de los recursos disponibles.

Esto sirve de base no sólo para exigir responsabilidades a los gestores, sino para incorporar incentivos al personal con el fin de llevar a cabo una mejora continua de la gestión pública. No obstante, exige que los responsables de la prestación de los servicios públicos sean personas proactivas y no reactivas.

— El reforzamiento de las capacidades estratégicas del centro, junto con la reorganización e implantación de la función pública en la gestión y las reformas. Generalmente, las burocracias se consideran torpes e ineficaces, dotadas de capacidad de innovación y adaptación limitada, en las que es difícil distinguir objetivamente lo político de lo administrativo (Hufty 1998: 24). Por el contrario, la NGP facilita desarrollar capacidades estratégicas que permiten tanto la evolución de la Administración Pública como su adaptación de manera automática, flexible y económica a cambios externos y la respuesta a intereses diversos; en definitiva, permite su transformación en un Sector Público menos burocratizado.

Por otra parte, las distintas organizaciones deben adoptar mecanismos para incentivar a sus empleados, tal como ocurre en el Sector Privado. Para ello es necesario buscar un equilibrio entre la independencia y la profesionalidad de los funcionarios, a través de la sustitución de la norma de contratos públicos, estatuto de funcionarios y leyes sobre el patrimonio, por legislación mercantil, laboral y civil, en beneficio de una mayor flexibilidad en materia de contratación, salarios y uso del patrimonio con criterios empresariales, pero siempre teniendo presente el interés general.

— Gestión más orientada hacia el cliente. El cambio demográfico derivado de la evolución económica y social provoca, por un lado, aumento de la demanda de servicios públicos y, por otro, incremento del peso específico del ciudadano-cliente en la toma de decisiones y en las acciones del organismo público.

Los ciudadanos exigen que la gestión llevada a cabo en el Sector Público responda a sus necesidades y preferencias, y que las decisiones relativas a la distribución de los recursos y a la provisión de los servicios se tomen lo más cerca posible de los destinatarios, creando así un proceso de retroalimentación a través del conocimiento de la reacción de los clientes y otros grupos interesados. Este proceso de feedback ayuda, tanto a las entidades a corregir sus disfunciones, como a los ciudadanos a mantener un juicio fundado y maduro sobre la gestión desarrollada.

— La introducción de la competencia y el mercado. La introducción de los mecanismos del mercado dentro de la gestión pública como clave para conseguir menores costes y mejores resultados, donde la competencia se convierte en un factor de comparación que sirve para la evaluación privada y pública de las organizaciones y que debe conducir, en un entorno más amplio, a diferenciar aquellas que funcionan correctamente de aquellas otras que no lo hacen.

— Utilización de métodos de evaluación y técnicas de gestión aplicadas en el ámbito empresarial. Los organismos que forman el Sector Público deberán incrementar la aplicación de rigurosas medidas de gestión a través de mecanismos disciplinares más cercanos al mundo empresarial. Además, contribuirán a que las distintas entidades se centren en sus específicas responsabilidades y a la realización de tareas lo más eficientes y eficaces posibles. Por lo que estas entidades tendrán que comprometerse a seguir un proceso de mejora continua tanto en los niveles organizativos como en la calidad de los servicios prestados.

4.2. REGULACIÓN FINANCIERA Y EL MODELO REGULATORIO IASB

Para obtener el objetivo planteado en este capítulo ante todo debemos conceptualizar acerca de la regulación financiera para ver que la origina y cuáles son sus características básicas para aproximarnos de una manera adecuada al modelo regulatorio IASB.

Realizar una definición sobre lo que abarca esta regulación es bastante complejo y extenso, sin embargo para realizar una aproximación al concepto se puede afirmar que es un tipo de regulación que se realiza a los entes económicos a partir de la información financiera, económica, social, ambiental y presupuestal que presenta el gerente de las entidades, además los controles basados en otros informes presentados por entidades apropiadas en este sentido, en cuanto a consolidados que se presentan de diversas maneras ya sea local regional nacional o sectorial.

Este tipo de información permite al Estado a través de las entidades destinadas al análisis de esta información, acercarse a las cifras acerca de la demanda y oferta de bienes y servicios, así como los rubros principales e inherentes a cada actividad ya sea gasto de personal, ingresos, inversión, endeudamiento entre otras que ayuda a la gestión pública para trazar las políticas en materia macroeconómica y para determinar el proceso de asignación de recursos que se está llevando en el momento así como su aporte a la sociedad.

Adicional a esto, este tipo de regulación también puede convertirse como aliado en la gestión y el control de las organizaciones; pues si nos ponemos analizar más a fondo uno de los objetivos de los principios contables es ayudar a la toma de

decisiones por parte de agentes económicos. Por tal razón la gerencia puede utilizar esta información para ejercer control, evaluar los resultados de la gestión, realizar presupuestos y metas organizaciones así como para establecer previsiones y evaluar los riesgos de las situaciones que pudiesen presentarse.

Por otra parte lo que hizo surgir este tipo de regulación fue la necesidad de establecer un control sobre las actividades y utilidades de la industria, para determinar así una retribución para la sociedad, lo cual es logrado actualmente vía impositiva. así como lo afirma Mileti et al. (2003, p 2) cuando citaba a Giner “considera a la información contable como un bien económico a través del cual se pretende mejorar la asignación de recursos en la economía, en lo referente a la distribución de riqueza entre los individuos como a la formación de capital productivo.”

Sin embargo al llevarse a la praxis este tipo de regulación empezó a permearse por relaciones de poder generando ineficiencias, las más acertadas para este tipo son las externalidades y las asimetrías en la distribución de la información. Los efectos generados por las primeras se denotan en lo dicho por Mileti et al. (2003, p 2) cuando cita a Scott

Las externalidades son aquellas acciones realizadas por las empresas o los individuos que generan costos o beneficios a otras empresas o individuos pero para quien realiza la acción tienen costo o beneficio cero. Así el costo de la emisión y publicación de la información es soportado por la empresa pero los beneficios de ésta se extienden a todos los usuarios, o la publicación de los éxitos o fracasos en ciertas actividades de la empresa resulta de interés para las empresas competidoras, pues les permitirá no cometer los mismos errores o mejorar los procesos. De esta forma surgen los usuarios gratuitos (free riders) que conducen a una infraproducción de información como consecuencia de una baja en la demanda de esta.

Por otro lado encontramos la asimetría en la distribución de la información; la cual se da entre la diferencia informativa entre las organizaciones (Usuarios Internos) y los stakeholder (Usuarios Externos), lo cual de una u otra forma afecta las decisiones que puedan tomar los diversos agentes económicos ya sea por la insuficiencia de información, por los datos erróneos o por la falta de confiabilidad de la información. La situación ocasionada por esta falla se denota en el artículo de Mileti et al. (2003, p 3)

Estas asimetrías aparecen como consecuencia de que una de las partes, la empresa, posee mejor información y conocimiento que la otra, los usuarios externos. Giner (1995) considera que las asimetrías de información produce consecuencias tales como el suministro de información falseada por parte de las empresas para colocar con mayor facilidad sus títulos, o la existencia de distintos tipos de inversores (expertos o ingenuos) por las diferencias de acceso a la información o de conocimientos para analizarla, y de esta forma (pág. 21) "...el objetivo de los reguladores podría ser aumentar la información a disposición de todos, a fin de reducir las asimetrías existentes..."

En segundo caso Scott (1997) considera que también se produce la asimetría de información entre los accionistas y los directivos de las empresas pues los primeros no pueden observar las acciones de los segundos y solo pueden evaluar los resultados de dicha acción. Los directivos contarían con mayor información que los accionistas, referida a la situación actual y las perspectivas futuras de la empresa. La regulación contable sería el medio para regular estos fallos en el suministro de información, siendo los organismos emisores de norma los mediadores entre los conflictos de intereses entre los accionistas y los directivos.

4.2.1. TIPOS DE REGULACIÓN FINANCIERA

Para dar continuidad con el tema de este trabajo investigativo, ahondaremos en la tipología de regulación financiera caracterizando cada postura logrando así un acercamiento a los entes reguladores para ayudarnos a entender los conceptos y paradigmas bajo el cual emiten sus normatividades.

Se puede afirmar basados en lo mencionado por Mileti et al. (2003, p 3) que existen “dos tipos de regulación: la regulación pública y la regulación privada, clasificación hecha en función de la naturaleza del regulador.”

4.2.1.1. REGULACIÓN PÚBLICA

La regulación pública es aquella que está vinculada o es dependiente del gobierno, quien a través del poder ejecutivo o bien de la Legislatura o de un organismo de carácter público, toma a su cargo la regulación mediante leyes, decretos u otro tipo de regla. Mileti et al. (2003, p 3)

Las características principales de este tipo de regulación según lo planteado por Mileti et al. (2003, p 4) son:

- Legislación mercantil más detallada
- Instituciones gubernamentales encargadas de la actividad reguladora
- Regulaciones en forma de Planes de Cuentas atendiendo más a las cuestiones de forma y orden contable
- Típica de países europeos

4.2.1.2. REGULACIÓN PRIVADA

La regulación es privada cuando es llevada a cabo por las instituciones profesionales de la Contabilidad, generalmente por organismos de derecho privado que agrupan colegiadamente a los profesionales contables y es realizada al margen de cualquier vinculación gubernamental. Este proceder es típico de los países anglosajones y sus áreas de influencia. Mileti et al. (2003, p 3)

Las características principales de este tipo de regulación según lo planteado por Mileti et al. (2003, p 4) son:

- Legislación mercantil con poco detalle con sistema jurídico flexible tendiendo más a la determinación de objetivos genéricos que a la regulación detallada.
- Asociaciones profesionales cuya base es el prestigio de la profesión encargada de la regulación
- Muchos pronunciamientos sobre temas concretos con predominio de prácticas contables.
- Típica de países anglosajones

4.2.2. SISTEMAS CONTABLES

A partir de lo hablado en el anterior acápite surgen los sistemas contables que podemos definir de una manera sencilla como los principios y prácticas apropiadas por un determinado país o grupo de países.

Sin embargo para una definición más elaborada citaremos a Mileti et al. (2003, p 5) cuando cita Jarne Jarne

Establece que para interpretar el concepto y dar una definición acabada del mismo, deben considerarse los elementos que lo configuran. Menciona en primer lugar lo que llama “agentes internos”, es decir todos aquellos factores que se desarrollan dentro del propio sistema caracterizándolo; y luego, los “agentes externos” conformado por todos los aspectos que ejercen cierta influencia en la construcción del sistema pero que no forman parte integrante del mismo, tales como el sistema legal, aspectos culturales, nivel económico desarrollado, etc.. En función de ellos define al sistema contable como “ conjunto de factores intrínsecos al propio sistema (agentes internos), que a través de la modelización de que son objeto por medio de sus propias interrelaciones y de las influencias del exterior (agentes externos), conforman un “todo” debidamente estructurado, capaz de satisfacer las necesidades que a la función contable le son asignadas en los diferentes ámbitos.”

El mismo autor (2003, p 6) cuando cita a Gonzalo Angulo y Tua Pereda señala “cada sistema contable contiene una forma determinada de información contable:

- Elaborada de acuerdo con unos principios contables aceptados y aceptables en el marco del sistema.
- Producida por las empresas que operan en el país o contexto geográfico determinado.
- Para usuarios que en cada caso no son los mismos ni presentan las mismas exigencias en cuanto al control que ejercen sobre la entidad.
- Encuadrada en un marco económico, jurídico- político, socio-cultural e incluso religioso, que actúa a modo de superestructura, determinando que información se debe suministrar, para quién y quiénes están capacitados para elaborarla y, en su caso, verificarla”

4.2.2.1. TENDENCIAS DE LOS SISTEMAS CONTABLES

Para dar continuidad con lo planteado en el anterior acápite, cabe contextualizar que en la actualidad hay dos grandes tendencias frente a los sistemas contables que guardan una gran relación con los tipos de regulación los cuales son:

- La anglosajona, más influenciada por el principio de imagen fiel y por los aspectos informativos de los Estados financieros, con una reglamentación menos detallada de su contenido que, en cualquier caso, se supedita a aquél principio de preeminencia del fondo sobre la forma. En este caso las cuentas anuales suelen orientarse a la distribución de información a accionistas, inversores y otros usuarios. Gran Bretaña, Estados Unidos y los países influenciados por ellos se incluyen en este bloque. Miletì et al. (2003, p 6)
- La continental, de carácter más legalista y reglamentario, con mayor interés por la regulación del cálculo y distribución del beneficio y por la protección a los acreedores que por la comunicación de información a accionistas y otros usuarios. Se tiende en este caso a reglamentar con más detalle el contenido de los Estados financieros, se ofrecen pocas posibilidades de apartarse de los modelos previstos en la norma, y en general, se presume que el cumplimiento de los esquemas legales aproxima a la satisfacción de los objetivos de los Estados financieros.” Miletì et al. (2003, p 6)

4.2.3. MODELOS CONTABLES

Para tener una concepción integral sobre el término modelo contable lo miraremos desde diversos autores los cuales presentaremos en el siguiente cuadro resumen:

Tabla 3 Concepto de Modelo desde diferentes autores

<i>Autor</i>	<i>Concepto</i>
<i>FACPCE citado en Alba y Alba (2004 p 1)</i>	Modelo contable es la estructura básica que concentra, conceptualmente, los alcances generales de los criterios y normas de valuación y medición del patrimonio, y sus resultados.
<i>Priotto citado en Alba y Alba (2004 p 1)</i>	Modelo contable es un conjunto de normas contables coordinadas, que tiene como objetivo brindar información útil, con el mayor acercamiento posible a la realidad económica.
<i>Schestakow citado en Alba y Alba (2004 p 1)</i>	Se utilizan para comprender y estudiar el comportamiento de la realidad compleja, que es la cuantificación contable del patrimonio y su evolución, con la consecuente determinación de los resultados de un período, es necesario proponer y seguir un esquema teórico. Este esquema (estructura) es el modelo contable.

Gómez (2007, p 7)	Modelo contable puede entenderse como una combinación particular de criterios que configuran un patrón de reconocimiento, medición y revelación de la información contable financiera.
--------------------	--

Fuente Elaboración propia basada en diversos autores

4.2.3.1. ELEMENTOS DE LOS MODELOS CONTABLES

Según Jarne Jarne los modelos poseían 3 elementos constitutivos los cuales observaremos mediante el siguiente gráfico:

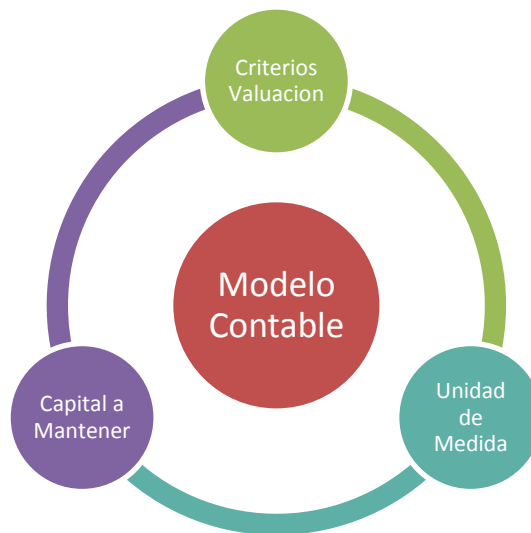


Ilustración 6 Elementos de un Modelo Contable
Fuente Elaboración Propia Basado teoría Modelos Jarne Jarne

Para dar continuidad a lo anteriormente enunciado describiremos cada uno de los elementos que conforman un modelo extrayendo el acápite de Alba y Alba (2004, p 2) :

a) El concepto de capital, que debería mantenerse a los efectos de determinar los resultados de cada período respecto del cual podría considerarse:

1. un concepto de capital físico, tal como capacidad operativa; el capital es considerado como la capacidad productiva de la empresa, basada en las unidades de producción por día; bajo el concepto de capital físico a mantener, los resultados se generan en un período sólo si la capacidad física productiva, al final del período, es distinta de la capacidad física productiva al principio del mismo después de excluir cualquier distribución y contribución de los dueños durante el período, o
2. un concepto de capital financiero, tal como dinero invertido (o comprometido a aportar), o el poder de compra invertido; el capital es sinónimo de activos netos, o capital invertido de la empresa; bajo el concepto de capital financiero a mantener (tal como dinero invertido), los resultados se generan sólo si el importe financiero de los activos netos al final del período es distinto del importe financiero existente al principio del mismo, una vez excluida cualquier distribución y contribución de los dueños durante el período; el mantenimiento del capital financiero puede medirse ya sea en unidades monetarias nominales, o en unidades de poder de compra constante.

b) Los criterios de medición a emplear. Podrían considerarse las siguientes alternativas para la medición contable de activos (en cualquier caso, sin excederse de su valor límite) y pasivos (en tanto no estén por debajo de su costo de cancelación):

1. valores históricos (costos incurridos);
2. valores corrientes (valores del presente);
3. combinaciones de los dos anteriores, con participación variable de cada concepto.

c) La unidad de medida a emplear. Existen dos enfoques extremos:

1. sin ajuste monetario; conservar todas las medidas en la moneda de poder adquisitivo y de origen; o sea, efectuar las mediciones en moneda nominal (en épocas de inflación o deflación, la moneda nominal es heterogénea, de distinto poder adquisitivo y de diferente poder de compra, entre otras cosas);
2. practicar el ajuste integral por inflación para homogeneizar todas las mediciones contables a una fecha determinada (moneda homogénea, o moneda constante, de igual poder adquisitivo y de igual poder de compra).

4.2.4. MODELO REGULATORIO IASB

4.2.4.1. ANTECEDENTES CONTEXTUALES

Los hechos económicos de las compañías reflejan la realidad económica de las mismas a través de sus Estados financieros, sin embargo, la variabilidad presentada a nivel global en cuanto a la información que compone cada informe financiero, está dada por las condiciones y regulaciones contables de cada país en el cual las compañías desarrollen sus operaciones comerciales, financieras, administrativas, entre otras.

Adicionalmente, las entidades cuyo valor patrimonial tenga alta dependencia de los mercados de valores generan incertidumbre al momento de evaluar y comparar sectores que dependan de la regulación local para poder emitir sus Estados financieros, debido a la múltiple variación que entre los diferentes países suelen presentar las condiciones y requerimientos de la información, dicha

incertidumbre desestimula la inversión y por consiguiente, las posibilidades de crecimiento de los países.

Es en este contexto donde los grandes inversionistas del mundo, a través de la agremiación de las bolsas de valores a nivel global otorga la misión al IASC (hoy por hoy IASB) de crear estándares internacionales que encaminen la información financiera de las organizaciones a unos estándares los cuales serán aplicados mediante los procesos establecidos para ello de manera uniforme en todos los países y darán las pautas necesarias para que la información se pueda interpretar sin tener la necesidad, que hoy por hoy tienen los inversionistas mundiales, de estudiar las normas locales de cada país.

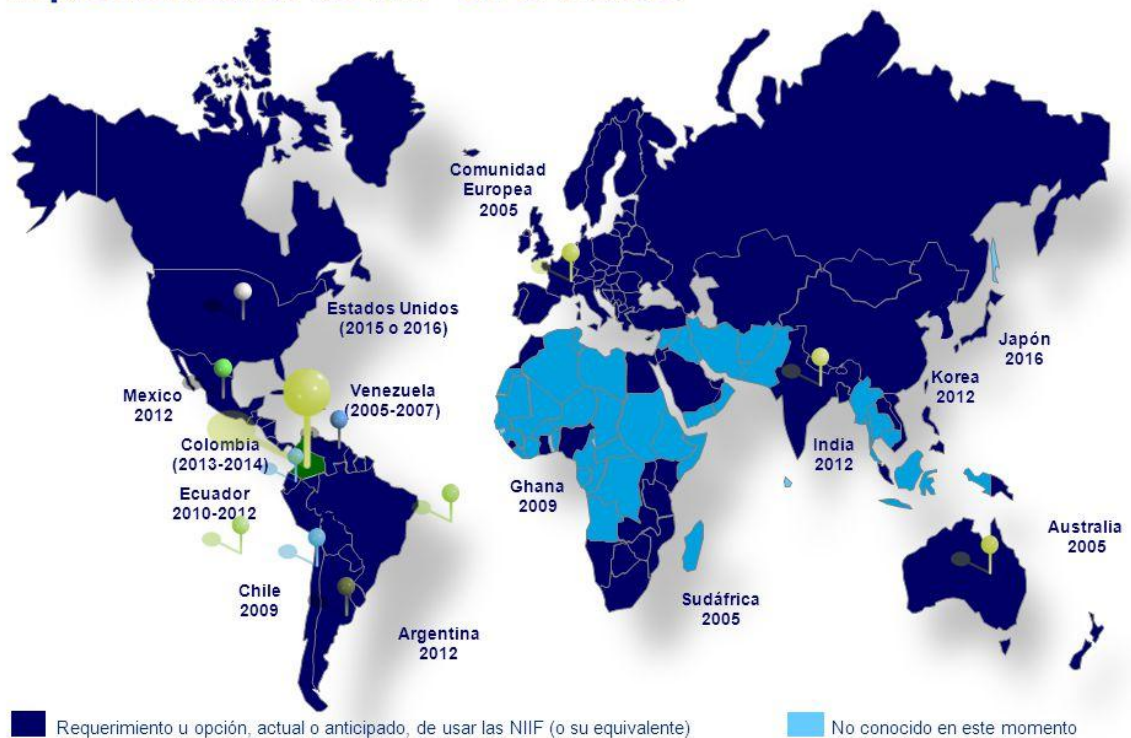
Las normas emanadas del IASC, organismo independiente perteneciente al sector privado, fundado en 1973 y reestructurado en 2001 con el nombre de Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se conocían inicialmente como Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Tras una profunda reestructuración organizativa que supuso cambios importantes en la normativa, las NIC han pasado a denominarse NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera).

Después de varios años llenos de muchas investigaciones, estudios y conceptos trabajados, el IASB emite estándares sobre los cuales espera que se tenga general aceptación a nivel global generando información encaminada a las decisiones de inversión y financiación. Dichos estándares encaminan la información financiera de las organizaciones a un lenguaje universal el cual deben analizar los diferentes agentes de la economía global para construir variables estratégicas y de medición general con independencia del país sobre el cual se evalúen.

El IASB representa así como lo afirma Zeff (2012, p 4) la historia de un emisor de normas internacionales de Contabilidad del sector privado que ha triunfado en ganarse el respeto y apoyo inicialmente de organismos nacionales de Contabilidad, luego de emisores de normas nacionales y al final de reguladores en los principales mercados de capitales y ministerios del gobierno, así como de los preparadores y usuarios de los Estados financieros alrededor del mundo.

Debido a que estos estándares tuvieron gran acogida a nivel mundial y su alcance a nivel global lo presentaremos mediante el siguiente grafico que muestra visualmente como en la actualidad más de 100 países alrededor del mundo ha realizado o la adopción o convergencia a esta normas

Implementación de NIIF en el mundo



1

Ilustración 7 Niif en el Mundo

Fuente: Olave (2012) Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Recuperado de <http://slideplayer.es/slide/1653288/>

Esta aceptación en parte se debe a que la estructuración de las normas emitidas está concebida de tal forma que permite a las compañías consolidar la información financiera bajo principios contables que a su vez, permiten obtener un reflejo de la realidad económica de las empresas a partir de las políticas financieras de la misma y del sector en el cual se desempeñen. Aunque la razón principal es que es una normatividad basada en flujos de fondos que permiten tener mayor facilidad para la toma de decisiones de inversión y financiación.

4.2.4.2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La latente necesidad de unificar el lenguaje de los negocios impuesta por la globalización ha llevado a la creación de organizaciones de carácter mundial preocupadas por establecer normas para la común aplicación a nivel global, con el fin último de que la información emitida sea comparable y sea el medio óptimo para las decisiones de los agentes económicos.

Lo anterior desencadena que surja el IASC así como lo afirma Ugalde (2014, p 206) cuando cita a Zeff

Estas presiones económicas hacen que en 1973 se organice la IASC con sede en Londres, bajo el acuerdo de los representantes de profesionales contables de varios países (Alemania, Australia, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido) para comparar las normativas existentes y tratar de disminuir las diferencias en las prácticas contables entre países. Este fue el primer intento de establecer los estándares básicos internacionales llamados Normas Internacionales de Contabilidad.

Adicional a esto cabe resaltar que el objeto principal del IASC así como lo muestra claramente Ugalde (2014, p 206) cuando cita a Richardson y Eberlein

Los estándares producidos por IASC tenían la intención de ser una base de armonización de las prácticas alrededor del mundo y también una guía para los países en desarrollo, cuya falta de capacidad técnica les impidiera desarrollar sus propios estándares contables. Su objetivo era generar un nivel mínimo de calidad en la información financiera.

La emisión de normas que elaboro el IASC, tubo apoyo de grandes empresas pero a su vez se dieron críticas acerca de las deficiencias de la información resultante de este proceso, esta reseñacion la plantea el mismo autor en la siguiente afirmación:

Entre 1973 y 1987, el IASC emitió 28 normas y en 1980 gran cantidad de empresas le dieron su apoyo al reportar en su información financiera que se prepararon de forma consistente con estas normas, entre ellas General Electric, Exxon, FM C Corporation y Sasebo Heavy Industries Co. Entre los años 1987 al 2000, más empresas se adhieren a las NIC's para sus informes anuales como Nestlé, Roche, Bayer y Microsoft (Zeff, 2012).

Sin embargo, surgen dudas sobre la legitimidad de IASC para dictar normas internacionales. Se detallan deficiencias sobre todo con respecto a que una gran mayoría de usuarios de los Estados financieros no estaba representado en los comités, el proceso no era transparente y el uso de resultados obtenidos por el “debido proceso” en la emisión de los estándares no era evidente (Richardson y Eberlein, B., 2011). Además, los estándares emitidos al inicio compilan una serie de prácticas contables y con frecuencia permiten tratamientos alternativos para una transacción (Canfield, 1999), lo que hace que su aplicación produzca resultados múltiples, según el criterio de quien lo aplica. **Ugalde (2014, p 207)**

Debido a los motivos planteados anteriormente se dio un proceso importante del devenir histórico del IASC, que fue su desaparición para convertirse en lo que hoy por hoy llamamos IASB

En mayo del 2000, los 143 profesionales provenientes de 104 países que conformaban IASC aprueban una reestructuración y una nueva constitución, cambiando su nombre a Junta de Normas Internacionales de Contabilidad, en la que se incluyeron miembros de organismos regulatorios, organizaciones internacionales, corporaciones globales (tales como Citigroup) y de la profesión contable (como KPMG y Deloitte). El IASC fue renombrado entonces como IASB y su estructura fue diseñada de manera similar a la FASB con 19 miembros, todos con experiencia como auditores, contadores, usuarios de los Estados financieros y académicos, en su mayoría dedicados a tiempo completo al proyecto. **Ugalde (2014, p 207)**

En cierta manera el éxito de este cambio y de la trayectoria que ya había emarcado el IASC se debe así como afirma Zeff (2012, p 4)

Algo de su éxito se ha debido a la oportunidad: era el único emisor de normas internacionales de Contabilidad competente a finales de los noventa cuando la Unión Europea (UE) estaba empeñada en crear un mercado de capitales interno y la Comisión Europea estaba buscando una alternativa a los U.S. GAAP como la fuente de las normas de Contabilidad exigidas a las compañías de la UE que cotizaban en ese mercado.

Después de esta reestructuración el organismo emisor de normas quedo enmarcado en la siguiente caracterización según Ugalde (2014, p 207)

IASB es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por sus siglas

en inglés). El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). La Fundación es una institución independiente, sin fines de lucro creada en el año 2000 para supervisar al IASB.

Richardson y Eberlein (2011) sugieren que las NIIFs buscan simplificar los flujos de capitales internacionales entre las economías con mercados desarrollados y están enfocados principalmente en empresas públicas grandes, multinacionales, o que cotizan en bolsa. Desde el 2001, la emisión de normas está a cargo de la IASB. La página de IASB da acceso a documentación sobre las normas que probablemente excede lo que otros emisores de normas locales publican. Antes de la publicación oficial de una norma, se abre un periodo de consultas de 120 días que permite la apertura y toma de decisiones basada en evidencia.

Además, un comité de interpretaciones de la información financiera internacional (IFRIC por sus siglas en inglés) desarrolla y solicita comentarios sobre la aplicación de las normas promulgadas por IASB (Stanko, et al. 2010).

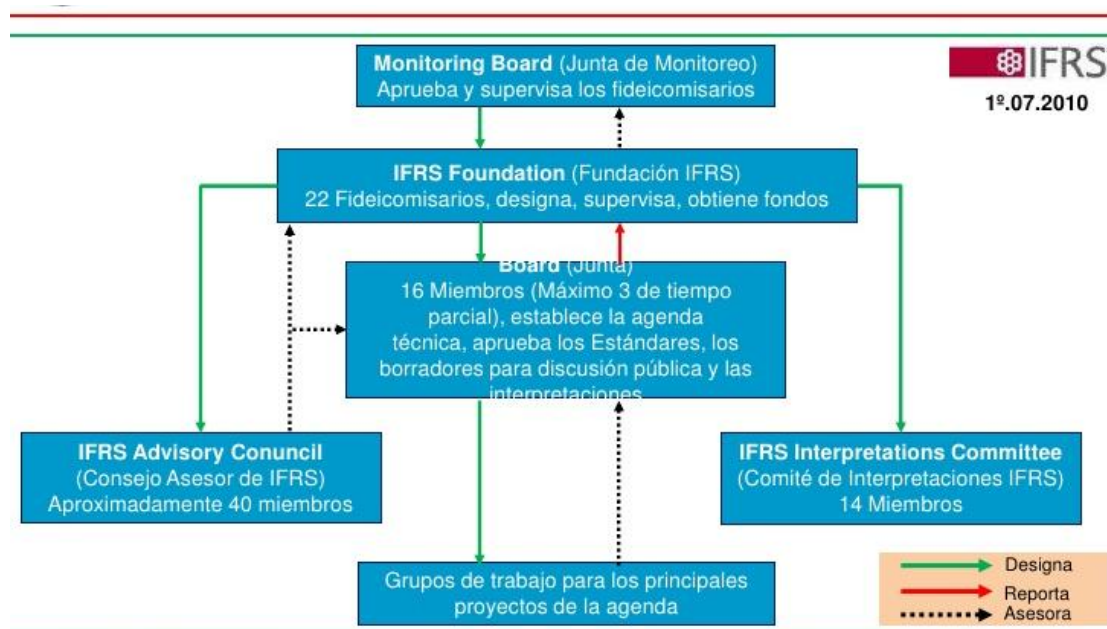


Ilustración 8 Estructura del IASB

Fuente: García (2010) Seminario de Armonización Contable. Recuperado de <http://es.slideshare.net/juanjavierlg/armonizacion-contable-01>

Luego de la reestructuración realizada al IASB se redefinieron los objetivos principales que rigen la organización los cuales son los siguientes:

- a) desarrollar, buscando el Interés Público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los Estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;
- c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; y
- d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad. **Ugalde (2014, p 207)**

La normatividad emitida tanto como el IASC así como el IASB ha tenido un proceso de general aceptación durante los años siguiente logrando consolidarse como los estándares mayor utilizados a nivel global así como lo describe Ugalde (2014, p 208)

Desde su creación, IASC (de 1973 al 2000) logró emitir 41 normas que para el 2001 ya tenían su traducción oficial en alemán, francés, ruso, polaco, rumano, español y chino aunque se emiten inicialmente en inglés (Larson y Lee, 2001). Por su parte, IASB (desde el 2001) ha emitido 13 normas más (NIIF's). La labor de ambas instituciones ha reestructurado completamente la forma de reportar la información financiera logrando el apoyo de los comités nacionales, instituciones gubernamentales y reguladores de los mercados de capitales alrededor del mundo (Zeff, 2012). Así, la Unión Europea y Australia promueven la adopción de las normas nacidas de estas instituciones para el 1 de enero de 2005, cambiando para

siempre el panorama contable de antes de la Segunda Guerra Mundial, cuando cada país creaba sus propios principios contables generalmente aceptados, una diversidad de métodos y prácticas contables que hacía muy difícil la comparabilidad de la información financiera entre compañías de diferentes países. Para el 2005 efectivamente la mayoría de las 8.000 empresas inscritas en las bolsas de valores de la Unión Europea presentaron sus Estados consolidados bajo las NIC's. Más tarde se unen países como Suráfrica, Nueva Zelanda, Israel, Brasil, Chile, Canadá y Corea.

Para el 2010, Japón permite que sus empresas con operaciones internacionales usen las normas internacionales. Más tarde, el Banco Mundial persuade a más de 80 economías en desarrollo o emergentes a adoptar las NIIF's y NIC's (Zeff, 2012). Desde el 2007, la SEC autoriza el uso de NIIF's para los declarantes extranjeros sin el requerimiento de la reconciliación con U.S. GAAP. Otro organismo que recomendó a sus miembros permitir a las compañías multinacionales el uso de las normas de IASC fue IOSCO, una institución con sede en Montreal compuesta por más de 100 comisiones de valores y agencias gubernamentales similares (Larson y Lee, 2001).

Otro evento importante en los antecedentes históricos del IASB es la creación de las Niif para Pymes las cuales siguiendo al mismo autor podemos caracterizarlas de la siguiente manera

En 2009, IASB emite las normas contables para pequeñas y medianas empresas (PYM ES) con el fin de simplificar su uso en ese sector empresarial específico (Zeff, 2012). Son aproximadamente 257 páginas donde se han simplificado muchos de los principios de las NIIF COMPLETAS en aspectos como el reconocimiento y la cuantificación de Activos, Pasivos, Ingresos, Costos y Gastos y revelaciones requeridas.

La NIIF para PYMES no considera los siguientes temas por no ser relevantes para este tipo de empresas (Chasipanta, 2012):

- a. Ganancias por acción
- b. Información financiera intermedia
- c. Presentación de información sobre segmentos
- d. Seguros (porque las entidades que venden al público contratos de seguro generalmente se clasifican como responsables públicamente)
- e. Activos no corrientes mantenidos para la venta (no obstante la tenencia de un activo para la venta pero si su potencial indicador de deterioro)

La NIIF para PYMES debe ser usada por las entidades que el IASB define como sigue (Chasipanta, 2012):

- a. No tienen obligación pública de rendir cuentas y;
- b. Publican Estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos; estos usuarios son: los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia. Las empresas que coticen en la bolsa de valores no lo deben aplicar las NIIF para PYME, sin importar el tamaño. **Ugalde (2014, p 208)**

4.2.4.3. CARACTERIZACIÓN DEL MODELO REGULATORIO IASB DESDE LA PROPUESTA JARNE JARNE

Para mostrar cada uno de los aspectos relevantes de este modelo regulatorio recurrimos al profesor de la Universidad de Zaragoza José Ignacio Jarne Jarne el cual ha hecho un estudio en donde analiza las características principales de 24 países en cuanto a sus sistemas contables que se desarrollan como tal en esa área geográfica, lo cual lo deja entrever en su libro “Clasificación y evolución de Internacional de los sistemas contables” (Jarne 1997)

Según Herrera (2012, p 79) “Los sub sistemas contables que presenta Jarne son:

- Sub-sistemas de regulación
- Sub-sistema de principios contables
- Sub-sistema de formación
- Sub-sistema de prácticas contables de valoración
- Subsistemas de prácticas contables de información.”

Parafraseando a Herrera (2012, p 15) el profesor Jarne Jarne al realizar su trabajo y desglosar los sistemas contables de cada país estudiado realiza inferencias basadas en referentes teóricos en los cuales estaba basada la ejecución del proyecto, que le llevan a establecer sistemas conceptuales contables que actúan como modelos contables de la realidad, los cuales se diferencian unos de otros por sus características particulares, convirtiéndose en una caracterización de las particularidades comunes entre sistemas nacionales de Contabilidad.

Los modelos que presenta Jarne son:

- Modelo mexicano,
- Modelo americano,
- Modelo británico,
- Modelo neozelandés,
- Modelo ruso,
- Modelo japonés y
- Modelo continental europeo.

Para Herrera (2012, p 80) el modelo regulatorio se encuentra en una intercepción del modelo británico, continental europeo y americano así como lo muestra mediante el siguiente gráfico.

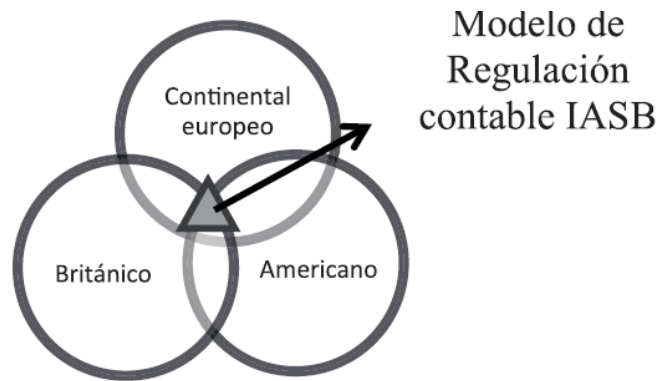


Ilustración 9 Caracterización del modelo contable IASB desde Jarne Jarne

Fuente: Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne. Herrera (2012, p 80)

Para caracterizar este modelo el autor recurre a realizar cuadros comparativos que muestran las características definidas por Jarne Jarne en sus modelos y verificando cuáles aplican o no al modelo regulatorio IASB, estos apartes de su trabajo lo apropiamos para el trabajo investigativo con el fin de aportar en la consecución del fin de establecido en este capítulo.

Tabla 4 Características del Modelo Continental Europeo Vrs Modelo Regulatorio IASB

Aplican al modelo IASB

Existencia de un cuerpo específico de normas contables.

Trascendencia del concepto de imagen fiel en el marco de la normativa contable.

La regulación contable se fundamenta en un marco de referencia básico, que, si bien sin una clara estructura definida, podríamos denominar como marco conceptual.

Formulación de un conjunto de PCGA, entendidos como conceptos contables fundamentales, poco vinculados con la profesión contable.

No aplican al modelo IASB

Mayoritaria existencia de un Plan General de Contabilidad.

Definición en la normativa contable de los formatos a seguir para la presentación de las cuentas anuales.

Aplicación del principio de prudencia, prevaleciendo este frente al resto.

La enseñanza universitaria se vincula fundamentalmente con el sector público, teniendo además un gran número de estudiantes.

La enseñanza universitaria posee dificultades de adaptación a la realidad

Aplicación del principio de devengo. Asociación del concepto de imagen fiel con el cumplimiento de la legalidad y de los principios contables. Actividad de la profesión contable organizada en asociaciones profesionales, cuya labor no se centra en la emisión de normas. El precio de adquisición es la forma de valoración del inmovilizado material. No existe diferenciación en el tratamiento de los gastos de investigación y de los de desarrollo. Se realiza el ajuste de las partidas monetarias en moneda extranjera al tipo de cambio de final de ejercicio. Los Estados financieros consolidados son publicados. Es habitual la presentación de información segmentada. La publicación de información intermedia posee mayor habitualidad. Los Estados financieros son ajustados ante la existencia de sucesos acaecidos tras el cierre con una influencia material en la posición financiera o resultados	social. El impuesto sobre sociedades es considerado como gasto del ejercicio. La consolidación de las filiales se realiza por el método global, la de las multigrupo preferentemente por el método proporcional y la de las asociadas por puesta en equivalencia. La información previsional raramente es elaborada y publicada. Los aspectos informativos del inmovilizado están muy desarrollados. Es obligatoria la presentación del balance, cuenta de resultados y memoria. El objetivo de la auditoría se vincula fundamentalmente con la certificación que la información financiera cumple con la legalidad, así como con la obtención de la imagen fiel de la empresa por medio de los Estados financieros. La experiencia profesional y el reconocimiento por un organismo oficial, junto con las pruebas de aptitud, son los requisitos necesarios para la obtención de la cualificación profesional. Se difiere las diferencias positivas del ajuste de las partidas monetarias en moneda extranjera.
---	---

Fuente: Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne. Herrera (2012, p 81)

Tabla 5 Características del Modelo Americano Vrs Modelo Regulatorio IASB

Aplican al modelo IASB

No aplican al modelo IASB

Existencia de un cuerpo normativo contable, en el cual no tiene cabida un Plan General de Contabilidad.

La normativa fiscal tiene escasa influencia en la contable.

Los PCGA son entendidos como macro principios, es decir, conceptos contables fundamentales, encontrándose vinculados con la filosofía de las resoluciones de los organismos profesionales.

Asimismo, entre los principales PCGA se encuentran el de devengo.

La normativa de carácter profesional no surge con un carácter menos conservador que la pública.

Los saldos monetarios en moneda extranjera son ajustados al tipo de cambio de final de ejercicio, imputándose las diferencias positivas que surgen en los resultados.

Los ingresos procedentes de los contratos a largo plazo son distribuidos según el método del porcentaje de realización. .

Se incluye información sobre políticas contables y desviaciones de PCGA, cuantificándose su efecto.

Asimismo, se informa sobre los métodos de amortización del inmovilizado y la composición de las partidas de inventario.

Se presenta balance, cuenta de resultados y memoria, siendo además publicadas las

La enseñanza universitaria posee un carácter mayoritariamente público. La solicitud de trabajos del sector privado a la universidad no es habitual.

El impuesto sobre beneficios es considerado como gasto del ejercicio.

Las empresas multigrupo no son consolidadas por el método proporcional, y el fondo de comercio de consolidación se reconoce en el activo.

No se publica información previsional, ni tampoco información sobre recursos humanos.

Es escasa la información relativa a cuestiones medioambientales.

El objetivo básico de la auditoría es comprobar que los Estados financieros son fieles al concepto de imagen fiel.

Se incorporan programas de formación por parte de las firmas de auditoría.

cuentas consolidadas del grupo.
Se incluye información sobre el efecto estimado de los pasivos contingentes.
Se ajustan los Estados financieros por los sucesos acaecidos tras el cierre del balance con efecto material en la situación de la empresa.

Fuente: Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne. Herrera (2012, p 82)

Tabla 6 Características del Modelo Británico Vrs Modelo Regulatorio IASB

Aplican al modelo IASB

No existencia de Plan General de Contabilidad.
La normativa fiscal no posee influencia sobre los criterios contables.
El proceso de emisión de normas está abierto a la opinión de los interesados, existiendo además fuertes presiones de los agentes externos durante el mismo.
Las diferencias positivas de cambio no se difieren, sino que se imputan a y resultados.
Las empresas multigrupo no se consolidan por integración proporcional.

No aplican al modelo IASB

La regulación contable no está fundamentada en la existencia de un conjunto explícito de PCGA.
El principio de prudencia no está jerarquizado por encima del resto.
La auditoría es vista por la empresa con una limitada utilidad.
La formación universitaria está en sintonía con la realidad social.
Las empresas incorporan programas de formación contable

Fuente: Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne Jarne. Herrera (2012, p 82)

5. CAPITULO V. CONCEPTUALIZACIÓN INTERÉS PÚBLICO PARA EL MODELO IASB DESDE LA PERSPECTIVA POSITIVA Y NORMATIVA DE LA CONTABILIDAD

Para hablar de Interés Público, es necesario revisar históricamente el devenir del concepto de lo público y lo privado, en tanto que se hace necesario la diferenciación de las categorías de “lo público” y “lo privado”, (Peña, Rosales, 2011) para atenuarse y mezclarse y servir de respuesta a las nuevas realidades que tienden a revitalizar a la sociedad civil frente al Estado , como también para hacerle frente a la necesidad de amparar bienes jurídicos que trascienden a las fronteras de un solo Estado.

No hay duda que la noción de Interés Público ha ido evolucionando considerablemente y en una misma línea con conceptos, realidades y valores tales como Sociedad, Estado, Derecho, Democracia, Libertad e Igualdad.

Se debe reconocer que existe una intuición social de Interés social sobre el Interés Público, pero no hay acuerdos -a pesar de los intentos generalizados del IFAC – sobre una definición que pueda conciliar pacíficamente diferentes puntos de vista. Acaso lo social puede no ser público?

Al referirse al pensamiento de los sociólogos de la primera mitad del siglo XIX...”la contradicción entre libertad e igualdad en sentido material y en sentido formal, era el problema que latía en el fondo en la oposición entre Estado y Sociedad” Heller (1983, citado en Peña, Rosales), Sin embargo no se puede desconocer el papel

del Estado con carácter Regulador, para hacerse actuante en los conflictos que el mismo desarrollo económico y social le van proyectando.

La primera premisa de la “ideología imperante en el sistema- mundo del siglo XIX, el liberalismo en su variante británica, fue separar de manera adecuada los tres ámbitos de la actividad humana: el **ámbito público** del ejercicio del poder, el **semipúblico** de la producción y el **privado** de la vida diaria. Confundir estos ámbitos fue propio de la actitud medioeval, separarlos fue fundamental Para nuestra epistemología contemporánea: la esfera política, la económica y la sociocultural”. Siguiendo esa línea podemos distinguir el derecho contable como teoría política de Contabilidad en la que solo hablamos de Contabilidad normativa; la Contabilidad de gestión como proceso de administración eficiente de las organizaciones y Contabilidad doméstica, hoy devaluada, como criterio de racionalidad medios –a-fines de control de cuentas de las familias (Wallerstein 1900, p.104)

A su vez es necesario considerar que depende la mirada o perspectiva con que se tome el concepto de Interés Público, puesto que como cita Correa Fontecilla (1993, p. 125) “siempre va a depender de la perspectiva y metodología con que se opere, fluctuando desde una convicción razonada de que este es una preocupación central de esas disciplinas, hasta su rechazo categórico por quienes ven en él una mera fachada de intereses especiales”.

El Interés Público versus el interés privado, no está exento de esta ambigüedad. Hay que considerar que la expresión interés admite dos acepciones: una restringida, y en este sentido equivale a interés económico, interés seccional o propio; y por otro lado, una amplia que parte del hecho que toda acción supone

siempre una motivación, luego cualquier comportamiento es por ende un comportamiento interesado, sea éste económico o no. Sin embargo cómo recrear un Estado donde se pueda velar por intereses comunes cuando son los grupos los llamados a hacer una representación de intereses de otros grupos grandes que ejercen el dominio por sus particularidades.

Dada esta dicotomía es que empezaremos por mirar los esquemas de lo público y lo privado, para diferenciarlos y analizar la relación que surge entre los dos, y con ello mirar la presión de los garantes del Derecho a nivel internacional.

5.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS DEL INTERÉS PÚBLICO

Aunque hoy resulta difícil dar una definición precisa de Interés Público no podemos obviar que en muchos escenarios este término aparece y a pesar de la dificultad, para conceptualizarlo, la revisión del término nos permite ver que ha sido utilizado ambigualmente como si fuera solo competencia de asuntos políticos, pero no lo es así, y quedará demostrado a lo largo de esta investigación y revisión.

Precisamente Fontecilla (1993, p. 135) afirma que:

El Interés Público induce a reflexionar sobre algunos de los problemas más candentes en materia de políticas públicas y reforma del Estado, tales como el de la distribución de los recursos públicos, determinación de las respectivas esferas de acción de los sectores público y privado, el antagonismo entre la seguridad nacional y la libertad, y el poder de grupos organizados –ecologistas, de la industria, comercio, agricultura, intelectuales, entre muchos otros–, todo lo cual plantea la cuestión de si

existe un Interés Público que exprese aspiraciones y valores de la comunidad y que esté por encima de estas influencias y presiones.

5.2. LO PÚBLICO Y LO PRIVADO - APROXIMACIÓN FILOSÓFICO POLÍTICA

La distinción entre lo público y lo privado no es una distinción específicamente liberal y moderna, sino que constituye la primera distinción esencial a la política en toda geografía y tiempo humano.

Un bien es compartido públicamente cuando quienes comparten constituyen un pueblo y comparten esos valores, percepciones y actitudes como tal. Pueblo, como categoría antropológica, étnica o cultural es derivado de una acción práctica (política): el conjunto humano de quienes están unidos en la configuración de una forma de habitar en común, en la medida que la configuración de una forma de habitar común se amplía, no como declaración formal, sino como forma real (ethos), el pueblo también se amplía. (Estevez, R. 2010).

La realización de la riqueza se sigue del habitar y conserva por tanto su politicidad originaria. La acción práctica no puede dejar de ser política, de modo que su politicidad se extiende a la acción pública y a la privada. En tanto que en la acción política privada, la relación tiene como base la autonomía de las personas, en el sentido que ellas tienen la libertad de adherir o no a una acción común, abandonarla o abstenerse. Al ser lo público lo que siendo de todos no es de ninguno en particular, resulta tan imposible, renunciar a ello como apropiárselo. Al

contrario, lo privado puede ser renunciado y apropiado; sin perjuicio de que en ambos casos seguirá siendo compartido para mantenerse en el sentido. (Estevez, R. 2010).

5.2.1. RELACIÓN ESTADO, SOCIEDAD E INTERÉS PÚBLICO

Para descubrir al Interés Público debemos considerar algunas conceptualizaciones respecto de la relación Estado y Sociedad.

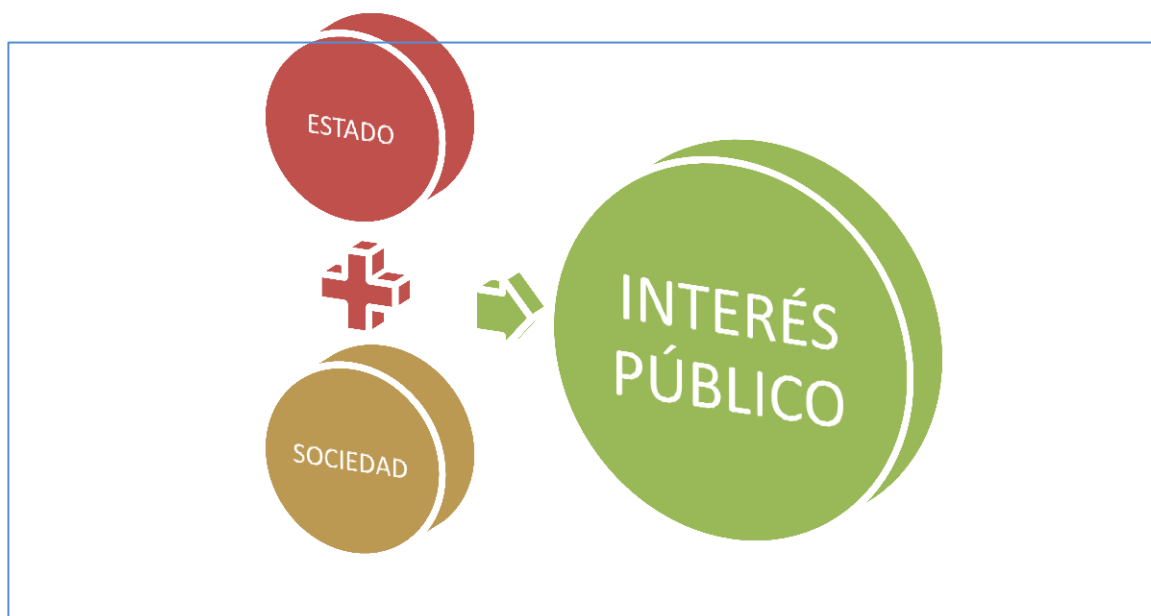


Ilustración 10 Interés Público, Estado y Sociedad
Fuente: Elaboración propia de las autoras

En la concepción Hegeliana, al Estado le corresponde el rol de portavoz del Interés general, en tanto a la Sociedad civil, el de cobijar el círculo de diversos – y a veces contradictorios - intereses privados, referidos al universo de la producción y el cambio material (Hegel, 2005 citado por Gil).

Para la Visión neo marxista, el problema de la relación entre Estado y Sociedad civil, tan esencial en la historia del pensamiento jurídico y político moderno, es el problema de la mediación, compensación y resolución del antagonismo entre intereses particulares e interés general; y constituye por tanto, un campo experimental importantísimo del problema más general de la mediación entre lo particular y específico y lo general e infinito (Cerroni 1972, citado por Varela, 1998).

Resulta así, que lo público es una esfera entre sociedad y Estado. En esas condiciones, la noción de Interés Público se va difuminando progresivamente puesto que la línea divisoria entre la esfera de lo público y lo privado se vuelve más confusa. “publico” ya no se relaciona con la autoridad estatal, sino con las competencias reguladas de grupos económicos que conforman una alianza con un aparato de poder que tiene el monopolio de utilización legítima de la coerción para imponer las normas. En Contabilidad esto se advierte con claridad cuando las distintas legislaciones de nuestros países latinoamericanos legitiman las NIIF, los hombres privados conforman la concurrencia, la sociedad que aparece, frente al Estado, claramente diferenciaba respecto del poder público, son como un espacio de ha devenido históricamente en asunto de Interés Público en tanto que la reproducción de la vida ha entrado en el camino de la naciente economía de mercado, y en cuanto tal, excede las limitaciones del poder privado (Habermans, traducción de Galván, 1990)

5.3. INTERVENCIONISMO DEL ESTADO

El Estado, que en el pasado se concentraba en garantizar al hombre su derecho de existir, mediante las libertades civiles y políticas, y su derecho a poseer, mediante la formulación de su derecho a la propiedad, mediante el reconocimiento y goce de su derecho a ser feliz, su derecho a *ser*, en su condición plena de hombre, con todo lo que ello significa (Caio Tácito, referenciado en Escola, p. 25)

Pero esta posición a favor de aceptar ese intervencionismo del Estado se cimenta en que si aceptamos y aún reclamamos el intervencionismo del Estado y la consiguiente merma siquiera parcial de nuestras libertades y derechos individuales ya no absolutos y relativamente condicionados, es sólo sobre lavase única de que aquél intervencionismo sirva, en definitiva, para asegurarnos o facilitarnos un bienestar general que nos permita gozar verdaderamente de la porción restante de nuestras libertades y derechos, alcanzando la plenitud de nuestro desarrollo individual (p.27) Si el intervencionismo del Estado no sirve para ese objeto, queda desnaturalizado y debe ser negado, pues carece de toda justificación.

Con el propósito de lograr una mayor claridad, conviene revisar la función del Derecho Administrativo a la luz de la participación en la constitucionalidad y los asuntos de gobierno, dado que el Derecho Administrativo en toda su amplitud, está estructurado para posibilitar, facilitar y asegurar que la Administración Pública se conforme como un órgano o un complejo de órganos y entes, los más aptos y eficaces posibles, que desarrollen una actividad tendiente a que la administración alcance y cumpla los fines que le han sido asignados, los cuales son externos a ese Derecho y se entroncan con las finalidades propias del Estado (p.30)

La irrupción del intervencionismo estatal, querido y reclamado por los propios individuos, que ha transformado sustancialmente al Derecho Administrativo, y que actualmente puede considerarse ya como algo irreversible, configura un peligro latente para nuestros derechos y libertades, del cual podemos precavernos, mediante el derecho Administrativo, estableciendo que tal intervencionismo solo resulta aceptable y justificado cuando conduce a facilitarnos o asegurarnos el bienestar general que nos permita gozar efectivamente, de aquellas libertades y derechos, ya formalmente reconocidos.

Pero esa noción del **bienestar general**, no sólo declarada en el preámbulo, sino efectivizada a todo lo largo de nuestra Constitución Nacional, encuentra su correlato jurídico en la idea de “**Interés Público**” la cual puede ser concretada por ahora, sobre la base de que existe el Interés Público cuando en él, una mayoría de individuos, y en definitiva, cada uno puede reconocer y escindir de él mismo su interés individual (Gordillo, referenciado en Escola, 1989, p. 31) personal, directo y actual o potencial.

El Interés Público, así entendido, es no sólo la suma de una mayoría de intereses individuales coincidentes, personales, directos, actuales o eventuales, sino también el resultado de un Interés emergente de la existencia de la vida en comunidad, en el cual la mayoría de los individuos reconocen, también un interés propio y directo.

Esta idea de “Interés Público” es, pues, la que verdaderamente sustenta y fundamenta todo el Derecho Administrativo, comenzando por la idea misma del Derecho Administrativo, el cual podría ser redefinido, a partir de esta visión, como *el complejo de principios y de normas de Derecho Público interno que regula la*

organización y el comportamiento de la Administración Pública directa e indirecta, en las relaciones de ésta con los administrados y las de sus distintos órganos y entes entre sí, a fin de que se logren y satisfagan las finalidades de Interés Público hacia las que debe tender toda la actividad e la Administración. (p.32)

Desde la praxeología es fácil entender el Interés propio como base para la acción, mientras que el bienestar general no se entiende con la misma facilidad. Es la motivación de la conveniencia la que opera a favor del modelo regulación internacional, más que la proclamada (y nunca probada) calidad de las normas, el poder coercitivo, el respeto institucional, el cumplimiento de leyes o el sentido de lealtad del capitalismo global (Gil, 2011)

La comunidad, entorno, Estado y sociedad, se convierten en los usuarios de mayor peso aunque en muchas ocasiones no tienen el poder suficiente y necesario para influenciar las decisiones de los organismos internacionales y locales en beneficio de la responsabilidad social y el Interés Público (Jiménez, 2012, p. 227)

El Interés Público en tanto sea social es multitemporal y multidimensional, dado que incluye “la preservación y el desarrollo más amplio de la sociedad y del Gobierno como medios esenciales para la satisfacción de muchos intereses diferentes y más específicos” (Dworking, 1993 referenciado en Gil)

5.4. DE LO ESTATAL A LO PRIVADO

Mientras el poder público se privatiza, el privado adquiere incumbencias públicas, he allí la razón del porque el derecho contable moderno garantiza los intereses dominantes del poder económico. Lo concreta a través de NIIF que emergen en la esfera de la autonomía privada del regulador (IASB) como un espacio público frente al poder estatal al que se pretenden asociar a funciones mínimas de capacitación y convalidación (aunque también intenciones de compartir las erogaciones con el Estado), esto se hace en nombre del Interés Público (IFAC, 2013 - 2016)

En realidad, la ampliación postmoderna del espacio de lo público se extiende a la intimidad cotidiana y se aparta de la “sociedad disciplinaria” de Foucault del siglo XIX y principios de XX, que cultivaba rígidas separaciones entre el ámbito público y la esfera privada de la existencia. Desde el punto de vista social, esa huida hacia lo público satisface los presupuestos del neoliberalismo económico basado en la conclusión de Hayek, de que el Interés Público, general o común o el bienestar general... no consiste en la satisfacción directa de las necesidades personales...” (que constituyen el interés privado) “... sino en la creación de un conjunto de condiciones en base a las cuales los individuos o grupos de individuos puede ocuparse de la satisfacción de las mismas...”. Si se observa bien la función del IASC advertimos que su comportamiento institucional no está orientando por la verdad o la realidad, sino por la creación a través de normas de las bases para que las corporaciones obtengan los resultados contables más compatibles con el sistema financiero global (La comparabilidad) y laudar entre ellas en caso de conflictos.

La constitución europea del orden político de la modernidad tuvo tres fases fundamentales: La concentración del poder, el constitucionalismo liberal, y el movimiento democrático. Todo lo humano esta surcado por la ambigüedad, de modo que la concentración del poder significó un poder soberano, que pacificó el interior, pero también abrió la probabilidad del Estado Autoritario (autoritarismo); el constitucionalismo liberal significó un modo de limitar ese poder, pero también abrió la probabilidad del servicio del poder a la burguesía (oligarquización), y el movimiento democrático desarrolló una nueva legitimación del poder, pero en la variable tecnológica de la sociedad de masas, abrió la probabilidad del Estado Totalitario (totalitarismo). Esas tres probabilidades coexisten y se dan en un marco común de estatización de lo público.(Estévez, 2010)

Los bienes y derechos de la polis son públicos y no pueden ser patrimonio particular de nadie, ni siquiera del gobernante. El hombre es un ser político, siempre lanzado a compartir en lo individual y en lo comunitario de su ser, tanto en el ámbito público como en el privado de su acción práctica.

Sin embargo la definición de la extensión del ámbito propio entre lo público y lo privado, no viene establecida *a priori*, ni es fija en el tiempo. Alcanza distintas determinaciones históricas sin que ninguno de estos dos ámbitos pueda llegar a anular completamente al otro.

Ahora bien, lo que es público no siempre es común, existe un estatuto, así que lo que es de alguno no siempre es privado; aunque fueran solo algunos quien se acogiera a dicho estatuto, incluso una minoría, y hasta si al mismo adhiriera solo uno, con ello no dejaría de ser público y no por ello sería privado. Lo público no se

identifica necesariamente con lo común, como lo privado no se identifica necesariamente con lo individual. Individual y común hacen una referencia cuantitativa, en tanto que público y privado la hacen cualitativa.

Lo individual existe como base metafísica, pero no puede operar si no es compartiendo. La acción humana permanentemente define el modo de compartirlos sin neutralidad para su perfección. De este modo el orden político, en sus distintas expresiones geográficas e históricas, se va articulando internamente a partir de una primaria distinción: la distinción entre el espacio público y el espacio privado.

El ámbito público será el espacio que sirve de asiento para aquellos aspectos o componentes del habitar –actividades y bienes- que sean compartidos públicamente. El espacio privado será el asiento de las actividades y bienes que se comparten privadamente dentro e una forma de habitar común, porque el espacio político es poseído originariamente de manera pública. (Estevez, R. 2010).

5.5. LO PRIVADO “EN” LO PÚBLICO

Lo que se vive como privado, se ordena en el vivir privado al perfeccionamiento del ethos político común, al igual que lo que se vive públicamente. Porque lo

privado y lo público que puede ser distinguido, no puede ser separado en la vitalidad de la existencia humana.

Lo privado no deja de crear el ethos común, y por lo tanto no deja de poseer una referencia al bien de la polis. Por ello, lo privado no se puede desarticular de la construcción de lo público. Vivir lo privado sin conciencia ciudadana equivale a destruir lo público que es condición de posibilidad de lo mismo privado.

El orden liberal suponía para sostenerse los valores políticos preliberales, desaparecidos estos el orden se hace imposible. Una interpretación articulada de la relación entre lo público y lo privado, implica la no autonomización de uno respecto del otro, pero también la prioridad de uno sobre el otro. Pretender que la acción privada es apolítica, y que se puede actuar privadamente sin conciencia ciudadana, incrementó naturalmente la necesidad de la fiscalización de lo privado y su control político. Contra sus propias expectativas el orden privatista tiene una tendencia interna al crecimiento del aparato estatal y su burocratización (Cruz, Alfredo, 1999. p. 109).

El Interés Público opera como los intereses comunes sobre los cuales se amalgama la comunidad. La educación, la salud, la defensa, el trabajo, la seguridad, la justicia, el bienestar social conforman el núcleo de los Intereses públicos. Pero también, lo son la administración del Estado y las tecnologías sociales en su conjunto, entre ellas la Contabilidad como práctica cognitiva social. Conforman una suerte de tejido constitutivo flexible del que no podemos desprendernos y que intenta poner en común intereses egoístas individuales para darle contenido a la sociedad.

5.6. INTERÉS PÚBLICO EN LA POLÍTICA Y EL DERECHO

Para adentrarnos en las consideraciones encontradas acerca del Interés Público podemos visualizar varias cosas, en el siguiente cuadro, y determinar la aproximación al concepto de Interés Público referenciadas por (Fontecilla (1993, p. 135-165) en el artículo: *“Algunas consideraciones sobre el Interés Público en la Política y el Derecho”*:

Tabla 7 Interés Público en la política y el derecho

INTERÉS PÚBLICO EN LA POLÍTICA Y EL DERECHO

“INTERÉS”	Significa: «valor que en sí tiene una cosa»; «conveniencia o necesidad de carácter colectivo en el orden moral o material»; «inclinación más o menos vehemente del ánimo hacia bienes, servicios, decisiones, normas y políticas, queridas por sus ventajas por individuos o por segmentos sociales».
“PÚBLICO”	«Aplicase a la potestad, jurisdicción y autoridad que tiene el Estado, sus órganos y representantes para imponer decisiones, conducir a los gobernados o administrados y controlar los efectos de las decisiones de estos últimos».
“INTERÉS COLECTIVO”	Intereses que se refieren a un grupo de individuos y que parten de los intereses individuales. Intereses colectivos se refiere a aquellos intereses que no siendo inmediatamente individuales es posible imputarlos, desde el punto de vista de su titularidad, a grupos sociales o a formas asociativas que, poseyendo o no reconocimiento

	estatal, son discernibles desde el punto de vista político-social.
RELACIÓN ENTRE ESTADO Y PARTICULARES	Entre las Normas de Interés Público que resultan para regular relaciones entre el Estado y la Sociedad y de las cuales surgen derechos subjetivos a favor de uno o de otros. Estas normas son de Interés Público por ser común a todos.
“INTERÉS PÚBLICO”	El Interés Público es, pues, el mismo interés colectivo colocado por el Estado entre sus propios intereses, asumiéndolos bajo un régimen de derecho público, exorbitante y derogatorio del derecho común. El Estado no puede tener más que intereses públicos.
INTERESES DIFUSOS	Son aquellos intereses que equivalen a externalidades negativas, es decir, a perjuicios o costos sociales que no recaen directamente sobre el sujeto que ejecuta la actividad social, política o económica.
EN EL DERECHO	El Interés Público se genera y desarrolla en el ámbito del Estado, ya que puede ser declarado por cualquiera de las tres funciones que le son propias, pues se encuentra entre los fines que necesariamente debe perseguir
PARTICIPACION DE LA SOCIEDAD Fontecilla (citando a Viveros, 1998, p.151-	Si el Interés Público lo concebimos como congruente y compatible con una situación que resulta beneficiosa para todos, se constituirá en la norma ética suprema, cuyo empleo siempre aludirá a las metas morales fundamentales de la sociedad civil, que requerirán para su logro de un

212)	proceso de comparación entre lo más bueno para «el público » con lo menos bueno o bueno solo para una parte de él.
EN LO POLÍTICO	El Interés Público será aquella materia que se resuelve en decisión política gubernamental –nacional, regional o municipal– y también en el ámbito legislativo y jurisdiccional, que satisface al máximo los intereses de la comunidad involucrada.
FINALIDAD DEL INTERÉS PÚBLICO	Evitar conflictos políticos, religiosos, económicos, sociales y culturales y perfeccionar el bienestar de la población o de segmentos de esta última.

Fuente : Elaboracion Propia basada en diversos autores.

5.7. EL INTERÉS PÚBLICO COMO LENGUAJE Y COMO IDEOLOGÍA.

Bunge (1997, p. 21) considera que el análisis lingüístico es previo a toda investigación científica, dado que no solo contribuye a aclarar el planteo de los problemas sino que puede disolver ciertas cuestiones a demostrar que no tiene sentido.

Sabemos que la Contabilidad no es neutral respecto de Interés Público y que el Interés Público no le es respecto de la Contabilidad. La Contabilidad puede participar- por acción u omisión - en la construcción ideológica del Interés Público (por ejemplo, cuando define el benéfico asignable al capital y distribuible como

dividendos y nos dice como se determina; cuando contribuye a hacer financiera la visión de la realidad en las organizaciones; o cuando no mide ni informa la esfera ecológica, ni el plus valor y su distribución). Y también se puede IP modelar a la Contabilidad (por ejemplo, cuando 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 de procesos privatistas o cuando demanda balances sociales)

El termino puede construirse a partir del significado etimológico del vocablo latino “interés” que deviene y se objetiva en “lo que importa”, “ lo que es importante”. Lo que en términos analíticos desemboca en el ¿ para quién y para qué es importante?. Ese interés no es un hecho vocacional optativo sin un verdadero y objetivo traicionador de las acciones y creador de conciencia social. Y “**público**”, en oposición a privado, es todo aquello que atañe o interesa o al Estado de la comunidad. La res publica como “cosa del pueblo” se entiende en una sociedad que se mantiene integrada no solo por los vínculos jurídicos, sino por los beneficios y las conveniencias comunes, no solo porque lo dice la ley, sino porque es bueno y útil para todos.

El interés supone un valor, un provecho, una utilidad sea del orden moral o material, que existe como deseable en el pueblo y que se aprecia dentro de una propia esfera de valores, una escala de preferencias que Van a tomar los marginalistas como base de sus proposiciones neoliberales. En ese sentido es un concepto que deviene de una acción que se supone necesaria: **accionamos para construir la realidad que tenemos intereses**. Tal interés- que nace privado e individual en la tradición occidental de la Contabilidad- pasa a ser público cuando no es exclusivo o propio de una o pocas personas, sino cuando coinciden en el mismo los componentes de una comunidad determinada, que puede llegar a

identificárselo como de todo grupo, inclusive respecto de una comunidad determinada, que puede llegar a identificárselo como de todo el grupo, inclusive respecto de aquellos que , individualmente, que pude llegar a identificárselo como de todo del todo grupo, inclusive respecto a aquellos que, individualmente, puedan o no compartirlo. La aplicación de la Contabilidad por partida doble al orden mercantil es una derivada del interés sectorial de los comerciantes que luego se hace obligatoria y publica. Hacia fines de los 1400 ¿podría definirse que la partida doble como registro de cuentas privadas y derechos, integraba el IP? O más bien ¿se vinculaba el interés específico el capitalismo comercial que empezaba a ampliar sus actividades y necesitaban un instrumento de control?.

5.8. INTERÉS PÚBLICO EN CONTABILIDAD

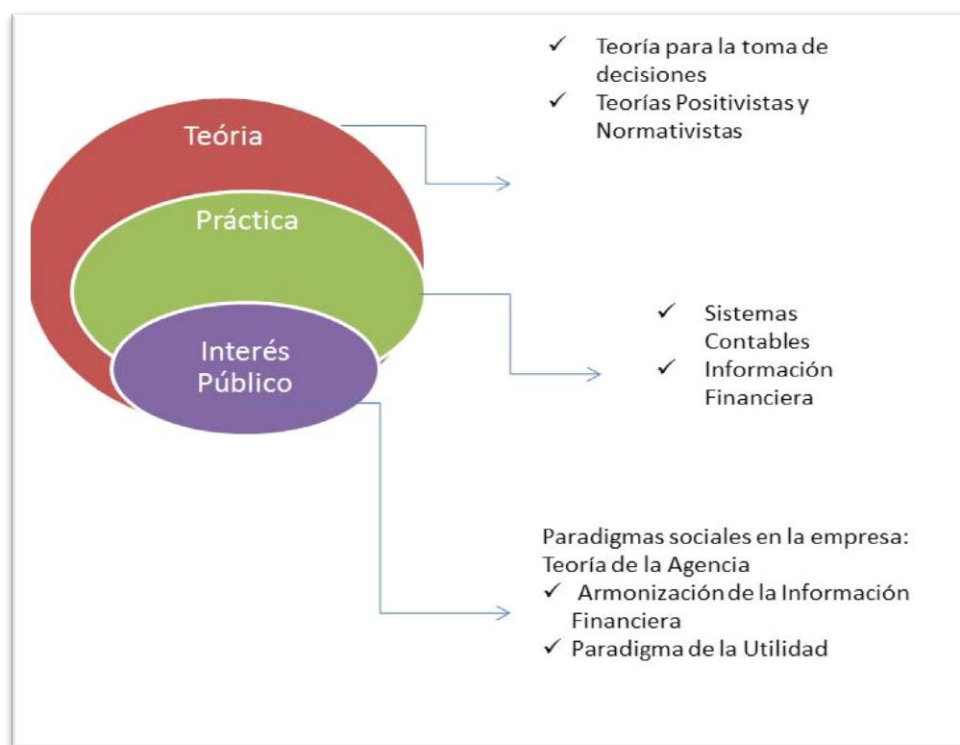


Ilustración 11 Interés Público en la Contabilidad
Fuente: Elaboración propia

Por esta vía se inicia la emergencia del paradigma del Interés Público por la ampliación de los intereses y valores determinantes en la empresa, el cual en la mutación de la primera a la segunda teoría de la agencia reconoce no solo al capital como principal, amplía el criterio al financiamiento, es decir, los contribuyentes a la formación del pasivo total e incluso a los clientes, aceptando la importancia de otros agentes sociales en la actividad económica. El paradigma del Interés Público es engendrado en las propias entrañas del paradigma de utilidad (Franco, 2010, p. 23).

De la misma manera (p.233) es en el espacio de lo público donde se desenvuelve la Contaduría Pública, se dirimen los conflictos de los intereses de la Contabilidad tanto desde su construcción de teorías contables, como desde la utilización de sistemas contables para el uso de la práctica; también se resuelven las diferencias entre los organismos internacionales de Contabilidad a través de la armonización de las prácticas contables y la presentación de información financiera, entre otros; estos son algunos de los elementos que le dan el carácter de público; por tanto, la Contabilidad se circunscribe a la responsabilidad social desde la práctica social, la ética en lo colectivo y la moral en el accionar del contador.

Desde la perspectiva del Interés Público, corresponde a la Contabilidad como disciplina de conocimiento propiciar los elementos conceptuales y los medios para procurar el bien común de la Contaduría Pública como profesión, de esta manera se comprende la relación dialógica entre la teoría y la práctica.

La Contabilidad en el desarrollo de la corriente principal, que de alguna manera resulta adherida al paradigma de la utilidad para la toma de decisiones, se ha

centrado en el desarrollo y aplicación de sistemas contables que en últimas terminan dando cuenta de la Contabilidad financiera que solo es una parte de sus desarrollos. En este sentido, la Contabilidad está en deuda con la sociedad en términos de la propuesta de la Contabilidad para la gestión social y ambiental, situación que definitivamente se agrava con los estándares de información financiera cuya pretensión es la aplicación de estos en el orbe y, por consiguiente, la “automatización” de principios en las organizaciones empresariales (Jiménez, 2012, p. 232)

La Contabilidad tiene la intencionalidad de producir información útil a usuarios externos (proveedores, otorgantes de crédito, Estado, clientes, capital e inversionistas potenciales) y por ello siempre se ha concentrado en medir la eficiencia empresarial a través del indicador utilidad, una utilidad básicamente comprendida como diferencia entre ingresos y egresos, aunque definida de alguna manera en torno al mantenimiento del capital que la relaciona con la diferencia de activos y pasivos.

Se produce un indicador de eficiencia, la utilidad, y se deja ahí como una información global, en lo cual imita a los modelos de Contabilidad macroeconómica, según la cual, el bienestar de la sociedad se mide por el crecimiento del Producto Interno Bruto, no importa quién tenga la apropiación del mismo.

5.8.1. EL INTERES PÚBLICO DESDE EL POSITIVISMO Y LA NECESIDAD DE LA NORMATIZACION CONTABLE

Visto desde la postura positiva el Interés Público se traduce en la hegemonía del poder que tiene como necesidad la normalización contable así como lo afirma Franco (1989, p 26)

Pero el “aire universal” de la normalización tampoco es como pudiera pensarse una actividad humanística o técnica de la profesión contable para homogenizar una práctica o un lenguaje especializado, en su carácter de integradores de pirámides de poder, sino surge de una concepción más amplia de la arquitectura social de la comunidad industrial que ha fijado un código de convivencia, dirigido en general a la optimización de la productividad.

La uniformización proviene de una razón simple la cual la concibe el mismo autor “para lograr el avance de la sociedad industrial, esta debe comportarse de una manera que permita la planificación de actividades orientadas a la producción masiva, que por efectos de especialización y sincronización resulta altamente eficiente en términos de resultados” Franco (1989, p 27)

De lo anterior la profesión contable no es ajena pues si hay una tendencia de uniformización a nivel productivo también los hay a nivel administrativo y el origen de que esta predilección se encause en la Contabilidad es porque

“ la uniformización de la información económica permite su producción masiva a bajos costos y sin las pérdidas de remuneración salarial al tiempo ocioso utilizado en evaluación, reflexión sobre las operaciones, los registros o las estructuras del sistema informativo, haciéndose más “productivo” el trabajo contable y más “económico” el acceso a sus servicios” Franco (1989, p 28)

Es así como la contaduría crea “un sendero para la concentración de la actividad en macroempresas que en forma sincrónica y especializada cumplan con el siguiente principio de la sociedad industrial; la concentración (monopolio diría yo). Así se llega a la combinación ideal, monopolio productivo (usufructuarios del poder), monopolio informativo (técnicas del poder)” Franco (1989, p 28)

5.8.2. EL INTERES PÚBLICO DESDE EL NORMATIVISMO Y LA NECESIDAD DE REPLANTEAMIENTO DE LA NORMALIZACION.

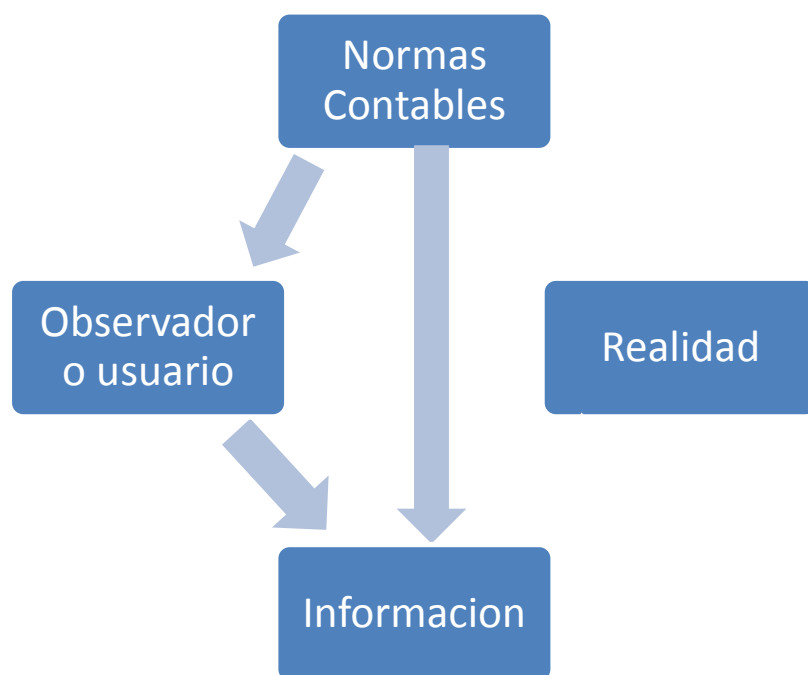
Cuando se realiza la evaluación de los diversos modelos propuestos o vigentes se denota que “han tenido la característica de no constituirse como fruto de la investigación científica, sino conformados por un proceso empírico que en el mejor de los casos puede considerarse aplicación de un método inductivo” Franco (1989, p 56)

Por lo anterior dado por la metodología positivista adoptada por estos modelos hace que la Contabilidad se soporte en la necesidad de medir ganancias así como lo afirma Franco (1989, p 59)

Se soportan conceptos como la necesidad de medir las ganancias como indicador del éxito, la emisión de normas contables dirigidas a informar y proteger la propiedad y la necesidad de que la información este dirigida a dar comprensión a propietarios o terceros, antes que a satisfacer exigencias administrativas para la planeación y el control. También aquí se soporta la importancia de la auditoria externa como forma de control privado, dirigida a la protección de los derechos de los propietarios así la Contabilidad adopta un enfoque jurídico dirigiéndose a la medición, registro y control

de la propiedad y su reproducción antes que a la actividad económica global, sacrificando con ello las mejores posibilidades como sistema informativo.

Por tanto y siguiendo el mismo autor existen dos formas de ver la Contabilidad las cuales asemejamos en este trabajo al Normativismo y Positivismo



*Ilustración 12 Criterios de la verdad Contable / Verdad de coherencia asimilado a la metodología Positiva
Fuente: Contabilidad integral, (Franco (1989, p 67)*

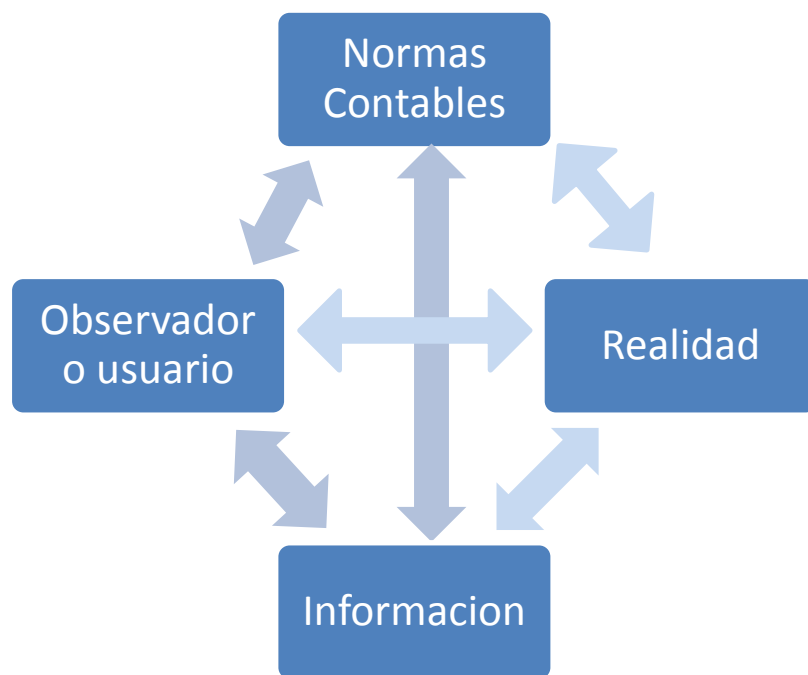


Ilustración 13 Criterios de la verdad Contable / Verdad Como Correspondencia asimilado a la metodología Normativa
Fuente: Contabilidad integral, (Franco (1989, p 67)

5.9. INTERÉS PÚBLICO, ORGANISMOS REGULADORES Y PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

También es necesario entender el Interés Público desde las Corrientes Americanas que involucran el modelo regulatorio para mostrar cómo ese Interés Público está encausado a intereses no generales, por ello tomaremos la interpretación que de este documento se ha dado en los Avances Interdisciplinarios para una comprensión Crítica de la Contabilidad trabajados por Gómez y Ospina (2009) y seguido de esto mostraremos cómo se fundamenta dentro de los objetivos del IASB el Interés Público.

5.9.1. INTERÉS PÚBLICO EN LA PROFESIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA AMERICANA (RETÓRICAS)

En el contexto internacional el debate del Interés Público se ha evidenciado a partir de las propuestas de los organismos reguladores, indicando que existen propuestas teóricas y bien intencionadas que están dirigidas al cumplimiento de los intereses particulares.

En este aparte señalamos las diferentes posturas desde tres escenarios diferentes que de los organismos reguladores se dice del Interés Público.

1. El Código de conducta del AICPA

El primer grupo de afirmaciones retóricas a ser examinado en este momento está basado el Código de Conducta del AICPA. Sección 53. El Artículo II del Código se lee como sigue:

Sección 53- artículo II: El Interés Público

“Los miembros aceptarán la obligación de actuar en una vía que sirva al Interés Público, honor a la confianza pública y compromiso demostrado con el profesionalismo. Esta definición, en perspectiva neoliberal, contiene una afirmación retórica en el sentido que pareciera que “el Interés Público se define como mantenimiento del funcionamiento ordenado del comercio” Baker (2009, p. 229); cabe anotar que Baker hace referencia a que las firmas de auditoría las mueven intereses económicos y el monopolio del mercado profesional.

Así mismo: “Las afirmaciones retóricas de la profesión de la Contaduría Pública, acerca de servir al Interés Público, revelan un tipo de ideología auto-interesada, una que está principalmente relacionada con el mantenimiento de los intereses económicos de la profesión [...] esta es la ideología de un grupo que homologa sus intereses con el del interés público, como lo concebían Manheim y Ricoeur” (p. 231).

Sección 53- El Artículo II explica lo que AICPA quiere decir por el Interés Público.

.01 una marca distintiva de una profesión es la aceptación de su responsabilidad con el público. El público de la profesión contable consiste de clientes, otorgadores de crédito, el gobierno, empleadores, inversores, la comunidad financiera y negocios, y otros quienes cuentan con la integridad y objetividad de los Contadores Públicos Certificados para mantener el funcionamiento ordenado del comercio. Esta confianza impone una responsabilidad con el Interés Público sobre los Contadores Públicos Certificados. El **Interés Público** es definido como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a los que la profesión sirve (énfasis en el texto).

.02 En descarga de sus responsabilidades profesionales, los miembros pueden encontrar presiones conflictivas entre cada uno de esos grupos. En la resolución de esos conflictos, los miembros deberán actuar con integridad, guiados por el precepto que los miembros cumplen con su responsabilidad con el público, cuando los intereses de empleadores y clientes están bien servidos.

.03 Aquellos quienes confían en los Contadores Públicos Certificados, esperan de ellos la descarga de sus responsabilidades con integridad, objetividad y el debido cuidado profesional, y un interés genuino en servir al público. Ellos están esperando proveer servicios de calidad, dentro de contratos de honorarios y ofrecer un rango de servicios- todo de una manera que demuestre un nivel de profesionalismo consistente con estos principios del Código de conducta profesional.

.04 Todos aquellos que acepten la membresía en el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) se comprometen, ellos mismos, a honrar la *confianza pública* (énfasis añadido). En retorno de la fe que el público pone en ellos, los miembros deberán continuamente demostrar su dedicación a la excelencia profesional.

Así, el Código de AICPA plantea “el Interés Público” como una metáfora central en sus expresiones retóricas acerca de sí mismo. El AICPA define el Interés Público específicamente como: *el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a las que la profesión sirve*. ¿Cuál es el significado no especificado de: bienestar colectivo? También, ¿cuál es el significado no especificado si el bienestar colectivo es confinado a la comunidad de personas e instituciones a las que la profesión sirve, o puede el Interés Público también extenderse a aquellos que no son miembros de la comunidad de personas e instituciones a las que la profesión sirve (por ejemplo desempleados; los pobres; las personas en los países con menos desarrollo)? ¿Cómo se mediría el bienestar colectivo? Realmente, ¿cuál es el significado de “bienestar”? obtener respuestas a estas preguntas puede ayudarnos a ganar un mejor entendimiento de lo que se quiso decir con el “Interés Público”.

Si asumimos, por un momento que el Código de Conducta del AICPA opera de una “ideología neoliberal”, entonces la noción de confianza en la objetividad e integridad de los Contadores Públicos Certificados para mantener el funcionamiento ordenado del comercio, sería vista como consistente con las afirmaciones retóricas del Código, acerca del servir al “Interés Público”, si el Interés Público se define como el mantenimiento del funcionamiento ordenado del comercio. Desde una perspectiva ideológica diferente, como una perspectiva “social demócrata liberal”, el Código puede también ser visto como si fuese consistente, ya que en un énfasis sobre la

integridad en la resolución de conflictos sociales sería visto como congruente con los aspectos pragmáticos de una perspectiva social demócrata liberal (Rorty, 1982; Merino, 1993). Es más, el buen funcionamiento de los mercados de capital puede ser visto como si promovieran los objetivos del bienestar social que son importantes para una perspectiva social demócrata liberal.

En contraste, probablemente sería difícil reconciliar las afirmaciones retóricas del Código del AICPA con una perspectiva “social demócrata crítica”, en esas afirmaciones acerca de las necesidades de los otorgadores de crédito, empleadores, inversores, la comunidad financiera y de negocios, y el funcionamiento ordenado del comercio, no serían probablemente aceptados por una perspectiva semejante que sea congruente con el “Interés Público”, si el Interés Público es definido para incluir los intereses de la clase trabajadora, los pobres, y de otros desvalidos (Tinker, 1980, 1985, 1988, 1991; Mitchell et al, 1998).

Así, puede considerarse que las perspectivas ideológicas de los participantes en el debate político-económico puedan tener un importante impacto sobre lo que es entendido por el Interés Público.

Para adelantar el examen del significado del Interés Público, como se expresan en las afirmaciones retóricas de la profesión de la Contaduría Pública Americana, tomaremos un reciente artículo aparecido en el *CPA journal*, una publicación de la Sociedad De Contadores Públicos Certificados De *New York*, en la cual Robert Colson, el editor jefe, comentó sobre las afirmaciones para servir al Interés Público expresadas en el Código del AICPA. Colson sugiere que el Código está en conflicto en ciertos puntos con la declaración de la misión de Comisión de Valores y

cambio de los Estados Unidos. La cual explícitamente afirma ser la defensora del inversor (Colson, 2004.p.80.) Colson señala que:

“La hora ha llegado a los CPAs para considerar seriamente si su Código de conducta profesional dirige adecuadamente los aspectos que ellos encaran en la arena pública. El creciente número de inversiones individuales en equities a través de planes de pensiones, ha cambiado características importantes del Interés Público (énfasis añadido). Con los mercados de acciones de corto plazo reservados para inversores acaudalados, el retiro futuro de cerca de toda la clase trabajadora norteamericana depende del ordenado crecimiento y la sana gestión de las compañías públicas”.

Mientras que los CPAs probablemente hacen servicio al Interés Público bien sea manteniendo la independencia y la objetividad en sus diversos papeles de consultoría, algunas cosas más están siendo reclamadas de su papel de auditores; hay llamados para tomar activamente el interés de otras partes de los usuarios de los Estados financieros. Es hora de revisar el Código de conducta profesional y hacer esta obligación explícita en los principios. (Colson, 2004.p.80 referenciado en Gómez).

En esencia, Colson promueve una visión particular del Interés Público, una que implica un énfasis sobre los inversores y acreedores en los mercados del capital, así insinúa una ideología fundamentalmente neo-liberal. El planteará un cambio en el énfasis tradicional que hace la profesión de la Contaduría Pública Americana en valores de independencia, objetividad e integridad, hacia un énfasis central que lleve a la protección de los intereses de inversores y acreedores. No obstante, mientras la retórica de Colson puede interpretarse como ampliamente congruente con una ideología neoliberal, puede también observarse que en ella hay un cierto grado de ambigüedad con respecto a esta posición ideológica, en un seguimiento

riguroso de la perspectiva neoliberal probablemente señalaría que no hay necesidad de establecer una auditoria externa obligatoria porque:

- Las Corporaciones tienen un interés económico en proveer de información precisa a inversores y acreedores; y
- Los inversores y acreedores son tomadores de decisiones racionales que son capaces de determinar por si mismos cuáles inversiones son apropiadas (Benston,1982, referenciado en Gómez)

Por lo tanto, con el esfuerzo por identificar la posición o las posiciones ideológicas de la profesión de la Contaduría Pública americana, como son expresadas en las afirmaciones retóricas de su Código de conducta, y en ciertas visiones contrastadas del Código, como , como aquella de Colson, puede encontrarse una ambigüedad con respecto a la ideológica neoliberal. Esta ambigüedad puede ser resumida por la noción que sostiene de que a pesar de los mercados de capitales son importante, allí debe plantearse la regulación y el control de cada mercado a través de la auditoria y otras medidas. Argumentos en favor de las prácticas, de auditoria, como los planteados por la profesión de la contaduría pública, pueden entenderse en ciertos grupos como referencias propias, en las que es la misma profesión de la contaduría. Así, hay un claro interés económico que aboga por la existencia de prácticas de auditoría independiente que tienen un valor pretendido, y que difiere la ponderación que el mercado de capitales da a la auditoria. Las afirmaciones retóricas de la profesión de la contaduría pública, acerca de servir al Interés Público, revelan un tipo de ideología auto-interesada, una que esta principiante relacionada con el mantenimiento de los intereses económicos de la profesión de la Contaduría Pública. Esta no es la ideología de un grupo que

homologa sus intereses con el Interés Público, como lo concebían Manheim y Ricoeur.

2. La Declaración de la Misión de la FASB y las declaraciones de conceptos de Contabilidad Financiera.

El segundo grupo de afirmaciones retóricas que se examinarán en este trabajo estas basadas en los documentos emitidos por la FASB. Estas afirmaciones son hechas en una sentencia incluida en cada emisión del “*the FASB report*”, un folleto periódico publicado por la FASB. Esta sentencia puede también ser encontrada en el sitio web de las FASB (www.fabs.org). La frase provee un resumen de la misión declarada DE las FASB. La sentencia dice: “*servir a la inversión pública a través de información transparente, y que proviene de la aplicación de estándares de reportes financieros de alta calidad, desarrollados en un debido proceso abierto, del sector privado e independiente*”. (FASB.2003)

Lo que esta sentencia revela es que el énfasis principal de la FASB está en la inversión pública. Lo que la sentencia puede eludir es una combinación de la noción de servir a la inversión pública con servir al Interés Público. Esta puede ser una distinción intencional de la FASB. La junta no está afirmando servir al Interés Público, lo cual puede ser discutible, sino solo servir al interés de la inversión pública. Otros miembros del público no son contemplados. O si lo son, es únicamente de la manera indirecta.

Estos límites en la definición del segmento del público que es servido por las FASB son elaborados dentro de parágrafo 34 del

pronunciamiento de conceptos de Contabilidad Financiera No 1: objetivos del reporte financiero para empresas de negocios (FASB, 1978). El párrafo 34 se lee como sigue:

El reporte financiero proveerá información que es útil para presentes y potenciales inversores y acreedores, y para otros usuarios en la toma de decisiones racionales de inversión, crédito y similares. La información será comprensible para aquellos que tengan un entendimiento razonable de las actividades económicas y los negocios, y que estén dispuestos a estudiar la información con razonable diligencia. (FASB, 1978. Párrafo 34).

Así, en sus afirmaciones retóricas, las FASB demuestra un claro y específico foco en los intereses de inversores y acreedores. La junta no está debidamente preocupada con la provisión de la información que pueda ser útil para otro interés. Otros interesados pueden encontrar útil información provista a inversores y acreedores, pero las FASB no están necesariamente preocupada en servir a aquellos intereses.

Como una expresión de una ideología fundamental neo-liberal, el énfasis de las FASB en servir a las necesidades de inversores y acreedores puede ser apropiado si las FASB cree la información que ayuda a proveer e sustenta en los mercados de capitales, y si el propio funcionamiento de los mercados de capitales es reclamado para ser parte esencial de su servicio al Interés Público. No obstante, es importante señalar que la investigación empírica sobre las relaciones entre los Estados financieros y el funcionamiento de los mercados de capitales, parece indicar que el mercado de capitales opera en vías que descuentan o desatienden la información contable. Así, se puede observar que las afirmaciones retóricas de la FASB están actualmente basadas en una perspectiva ideológica neoliberal.

En efecto, las afirmaciones retóricas de la FASB también serían vistas como congruentes con una perspectiva social demócrata liberal, en la que las FASB funciona como una clase de cuerpo regulatorio cuasi-gubernamental el principal papel de la FASB es regular el formato, estructura y contenido de la información de los Estados financieros. Este papel fue delegado a las FASB por la SEC, la cual fue designada responsable bajo las leyes federales de seguridad y valores.

Así, puede interpretarse que hay una ambigüedad en la naturaleza de la perspectiva ideológica fundamental de las expresiones retóricas de la FASB en la que frente a las expresiones retóricas parecen ser congruentes con la ideología neo-liberal, mientras que al mismo tiempo hay un énfasis en los aspectos regulatorios del proceso de fijación de *ESTÁNDARES DE CONTABILIDAD FINANCIERA*. Esta ambigüedad puede resultar de la carencia de una clara distinción entre la ideología neo-liberal y una perspectiva social demócrata liberal, pero puede también ser que esta ambigüedad beneficie intereses particulares en los mercados capitales. El control del proceso de fijación en los Estándares De Contabilidad Financiera es valorado y deseado. Como lo encontramos con la Auditoría, puede haber ciertos intereses económicos que buscan mantener la complejidad del proceso de fijación de estándares. Más allá de los mismos miembros de las FASB, consideramos las grandes firmas de Contaduría Pública, así como las corporaciones usuarias de los Estados financieros, las cuales pueden tomar ventaja de los estándares contables para efectuar una gestión de las ganancias o su manipulación. Así, las afirmaciones retóricas de las FASB pueden revelar la existencia de una ideología fundamental que está

enfocada en el mantenimiento de intereses económicos por las personas expertas en el proceso de fijar los estándares.

Una vez más, esta no es la ideología de una clase dominante, sino que es la ideología de un grupo particular que equipara sus propios intereses económicos a los intereses públicos.

En el año 2003 Price WaterhouseCoopers presentó una monografía titulada “Educación para la confianza pública”, en la que el interés versaba:

“En convencer a los lectores de que la firma está interesada en educar a los estudiantes de contaduría para servir a la confianza pública [la firma considera pertinente restablecer la fe pública] en la viabilidad de los mercados de capitales con el fin de crear valor por medio de la formación de capital.”

Con el fin de profundizar y definir el concepto de Interés Público, Baker (2005) realizó un estudio conceptual basado en el análisis de las declaraciones de misión de los organismos de renombre en el campo profesión contable Estadounidense, que actúan en el Interés Público en donde, Baker expresa que aunque la firma no está en la vía de la ideología neoliberal, dado que apoya la idea de los mercados de capitales, también apoya la regulación estatal del mercado de capitales, así como a través del “ofrecimiento de su experiencia, conocimiento, competencia e integridad como una manera de implementar la regulación estatal de los mercados de capitales. Nuevamente puede verse que hay un grupo particular de intereses económicos que transfieren la ideología fundamental de la profesión de la Contaduría Pública” (p. 235).

3) Hay cierto grado de ambigüedad y de distorsión acerca del significado de lo que es o puede ser el Interés Público.

El prólogo del Código de ética de la IFAC (versión 2009) establece que:

“La misión de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), tal como se estableció en el momento de su constitución, es servir al Interés Público, seguir fortaleciendo la profesión contable en el mundo, contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas mediante el establecimiento de normas profesionales de alta calidad y la promoción de la adherencia a las mismas, fomentar la convergencia internacional de dichas normas y pronunciarse sobre cuestiones de Interés Público allí donde la especialización de la profesión es más relevante”.

En la sección 100.1, se establece retóricamente que *“una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en Interés Público”*. Es de anotar que en la sección de definiciones no se incluye la del Interés Público pero puede inferirse que el Interés Público está directamente relacionado con las empresas cotizadas y sus vinculados económicos; de esta primera revisión se siguen cumpliendo las afirmaciones del profesor Baker, (2009, referenciado en Jiménez, 2012) en el sentido de que lo que se privilegia son los intereses económicos de los proveedores de capital, y no el interés general de los otros usuarios de la información.

3. Educación Para La Confianza Pública

El tercer grupo de afirmaciones retóricas acerca de servir al Interés Público están fundadas en una monografía publicada por PWC titulada

Educación para La Confianza Pública- la posición de *PriceWaterHouseCoopers* sobre *La Educación Contable* (*PriceWatersCoopers, 2003*). Esta monografía presenta los resultados de una investigación conducida por Clifton Conrad y Kim Rapp de la Universidad de Wisconsin, trabajando bajo contrato de PWC. En el desarrollo de sus estudios, Rapp y Conrad usaron análisis de documentación, entrevistas y observación participante para investigar los Programas Académicos de Contaduría en 9 universidades de los Estados Unidos de Norteamericana.

Las afirmaciones retóricas de la monografía de PWC están enfocadas a convencer a los lectores de que la Firma está interesada en educar a los estudiantes de Contaduría para servir a “*la confianza pública*”, ¿qué considera PWC que es “*la confianza pública*”? La pregunta es parcialmente respondida en el siguiente extracto tomado de la introducción de la monografía:

Para entender como la educación puede ayudar a restaurar la confianza en los mercados de capitales, debemos primero considerar quiénes son los que impactan el proceso de asignación de capital. Todos los elementos de la cadena de abastecimiento -ejecutivos de compañías, juntas de directores, distribuidores de informaciones, *Firmas de Auditoría Independiente*, analistas, terceras partes, fijadores de estándares, reguladores de los mercados- deben ser confiables. El fracaso para entender lo que es correcto y actuar en consecuencia por parte de los individuos en la cadena de abastecimiento puede dañar seriamente nuestra habilidad para crear valor a través de la formación de capital. Para educar para la confianza, los Programas De Contaduría deben ser exitosos en la atracción de los estudiantes correctos, proveyendo un vigoroso y desafiante currículo, y manteniendo los recursos adecuados para asegurar la viabilidad del proceso educativo. (Price WáterHouseCoopers 2003).

Así, la confianza pública que PWC observa, es una relación con el establecimiento de la **fe pública** en la viabilidad de los mercados de capitales con el fin de crear valor por medio de la formación de capital. Los estudiantes “correctos” necesitan ser atraídos a la profesión de Contaduría Pública; estudiantes que puedan apreciar la importancia de creación de valor económico a través de la formación de capital. Un vigoroso y desafiante currículo necesita ser establecido para que los estudiantes puedan aprender cómo crear valor por medio de la formación de capital. Recursos adecuados deben ser provistos para asegurar la viabilidad de un proceso educativo que se enfoque en la creación de valor a través de la formación de capital. Parece que las expresiones retóricas alrededor de la “*confianza pública*” como la observada por PWC están firmemente basadas en una ideología neoliberal.

Graves, ha comentado las limitaciones de las afirmaciones retóricas de la monografía de PWC con las presiones de ponerse al tanto de los requerimientos teóricos, uno rara vez tiene la oportunidad (o la inclinación) de considerar la naturaleza misma de la Contabilidad, las alternativas técnicas por las prácticas contables, el rol social del Contador o los problemas morales más altos que encara la profesión. La monografía de PWC habla de un gran cuadro, uno que se gana por medio de la experiencia, un cuadro sobre como la Contaduría interactúa con otras de las disciplinas de los negocios. Hay un cuadro más grande que la educación universitaria provee, el del papel que la Contaduría juega en la sociedad y de las potencialidades de la Contabilidad más alta de las altas convenciones (Gaves, 2004. p.14).

Dada la amplia variedad de clientes de las que como PWC busca servir, es un poco sorprendente que la Firma tenía publicada una monografía que se compromete estrechamente con una ideología neoliberal. Quizás, la

monografía es una anomalía en las que las expresiones retóricas contenidas en el sitio web de PWC global ofrece en un grupo de afirmaciones un poco diferentes.

Lo que valoramos: gente de habilidad e integridad: para ser completamente efectivo como auditor y asesor de nuestros clientes, PriceWaterHouseCoopers, debe ser un imán para la gente sobresaliente. Identificamos y reclutamos recién egresado de excepcional promesa, así como también hombres y mujeres profesionalmente experimentados con profunda experiencia técnica y financiera, completo conocimiento de la industria, competencia analítica, y la integridad personal que nuestros clientes y otros participantes del mercado requieren (PriceWaterHouseCoopers, 2004).

Así, los valores que PWC global parece enfatizar son experiencia, conocimiento, competencia e integridad; estos valores son similares son similares a los valores expresados den el código de conducta de la AICPA. No obstante, a diferencia del código de la AICPA, no hay mención explícita de un servicio al Interés Público.

Parece sobre entendido que la manera en la cual PWC observa que serviría el Interés Público es a través de un énfasis sobre la experiencia, el conocimiento, la competencia y la integridad. Valores como estos han Estado a menudo infundados en expresiones retóricas de la profesión de la Contaduría Pública Americana (ver, por ejemplo Preston et al, 1995), así, la expresión de estos valores puede constituir una suerte de ideología de la Contaduría Pública, una que define las actividades en las que los contadores públicos se comprometen, y que iguala estos valores con el servicio al Interés Público. Debe observar es que esta ideología no es estrictamente congruente con una ideología neoliberal. Mientras esta apoya

la idea de los mercados de capitales también apoya la regulación estatal del mercado de capitales. Ofrece su experiencia, conocimiento, competencia, integridad como una manera de implementar la regulación estatal de los mercados de capitales. Nuevamente, puede verse que hay un grupo particular de intereses económicos que transfieren la ideología fundamental de la profesión de la Contaduría Pública.

6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La regulación desde sus inicios se ha preocupado en mediar entre los intereses privados y los públicos, buscando siempre que las actuaciones de los agentes económicos no afecten en general a la sociedad, lo cual hace reduciendo o eliminando las fallas de mercado que puedan presentarse.

Basados en la regulación económica la cual se mira desde dos ópticas la de los intereses públicos, basado, en el deber ser del Estado en búsqueda del objetivo ya antes mencionado y la de los intereses privados que analiza las desviaciones del gobierno dada por las relaciones de poder que existen derivadas de la capacidad de regulación.

Dentro de estas vertientes nos centramos en la teoría de la agencia y los costos de transacciones que son los motivos principales que hacen realizar la búsqueda hacia un lenguaje único y es donde surge el modelo de regulación IASB que en el transcurso del tiempo se ha convertido en el de la general aceptación alrededor del mundo.

Este modelo, dentro de sus bases conceptuales incluye un postulado llamado el Interés Público, que es el cual analizamos a lo largo de este trabajo de investigación, teniendo en cuenta la importancia que la Contabilidad representa en las organizaciones y el impacto económico, político y social de cara a los cambios en los parámetros de registro y revisión de la misma, es importante hacer hincapié en los aspectos relevantes que permiten obtener grados de incertidumbre

en la interpretación de la misma para así poder tomar las mejores decisiones económicas.

Como este modelo es aplicable a la Contabilidad, tiene inmerso en su constructo las bases metodológicas comúnmente aplicadas en la construcción de principios y normas contables que son la postura Positiva y Normativa las cuales también fueron ampliadas en este trabajo investigativo.

y es bajo las anteriores concepciones que nos damos cuenta que el modelo tiene inmerso una dualidad, positiva basada en lo cognoscitivo (conocimiento, empirismo) de los estándares al ser una recopilación de las costumbres y mejores prácticas aplicadas; y normativa fundada en lo teleológico (fines) que nos llevan a un complemento por así decirlo de la anterior pues incluye otras realidades de las que también se requiere que dé cuenta la Contabilidad como lo son la social y ambiental.

Adicional a lo anterior cabe decir que la característica principal del Normativismo, es la posibilidad que se le da a la Contabilidad de ser pensada en un sentido analítico y crítico, que posibilite la integración de la teoría con la práctica, dicha práctica en tanto que está dada para responder a necesidades diversas deberá ser entendida como una práctica social que incluya preocupaciones por lo social, lo ambiental, lo ecológico, lo cultural, y no solamente como finalidad de lo que un cliente espere de su accionar.

Por tanto una de las conclusiones que nos podemos realizar mediante este trabajo de grado es que el modelo regulatorio IASB debería fundir estas dos posturas en sus estándares para hacerlos más integral y así poder cumplir con el postulado de Interés Público que emplea dentro de sus objetivos.

Se recomienda en tanto la Contabilidad sea una disciplina donde prevalece la confianza pública, esté enmarcada en la protección del Interés Público como una medida de la prevalencia de una práctica disciplinar cuyas bases responden a un modelo social sostenible y cuyo desarrollo esté dado para el interés general. Esto, a su vez hace una correspondencia con el análisis de las practicas neoliberales, que redundan en nuestros sistemas económicos y que por ende permean a la Contabilidad con sus políticas y leyes.

Consideramos importante resaltar que en América Latina nos preceden crisis alrededor de las cuales la deslegitimación o desinstitucionalización del Estado se resume en crisis políticas, cuya adopción de prácticas institucionales no solamente podrían prevenir que los sistemas políticos fallan, pero tal como lo diseñan los grupos de interés sobre los cuales se gobierna, no se puede decir que las fallas sean de los grupos sino que la nueva democratización del Estado responda a modelos mundiales, en los cuales prevalece el valor del capital y por ende no hay suficientes intereses en una Contabilidad que no dé respuesta a un ejercicio instrumental, sin embargo, es muy diciente ese reduccionismo al cual se ha relegado la función de esta disciplina y entonces nos inscribamos a unos intereses particulares donde la Contabilidad esté directamente influenciada en su elaboración de principios por las condiciones socio políticas, y sea entonces necesario recurrir a su valor “a priori” y “posteriori” para ligarla al carácter científico social que le permita desenvolverse en modelos cambiantes.

Finalmente y cuando se piensa en recrear el concepto de Interés Público para la Contabilidad lo que se pretende es que ésta mismo se apropie de la concepción social de derecho de Interés Público, presente en el derecho Contable porque además donde el mercado esté dado para que todos los individuos puedan alcanzar sus propios intereses podría ser una medida de que los participantes

confluyan en un servicio al Interés Público desde su perspectiva individual y entonces la Contabilidad termine haciendo parte de las fallas de mercado en las cuales la dependencia del usuario sea la respuesta de la creación de modelos sofisticados de la Contabilidad para particularización de aspectos legales.

No obstante, el Interés Público es visto a lo largo de esta monografía no como una tendencia que debería seguir la disciplina contable, o las organizaciones, o el modelo económico, sino que este concepto es el ícono de la reflexión propia de un accionar dentro de las necesidades donde la Contabilidad ha de servir de garante de una demostración en la que el valor de la riqueza es transversal al servicio de los intereses de la comunidad en general y no como el modelo neoliberal plantea, para así dar cuenta de la protección del Interés Público en general y salvaguardar la legitimidad que el Estado le confiere a los ciudadanos a través de Normas donde prevalece el sentido común. Por ende, resulta significativo pensar que el enfoque de los actuales modelos de regulación como el IASB donde sus objetivos están demarcados por un concepto que busca la protección del Interés Público así solo éste quede enunciado para obrar a nombre del Interés Público y no tenga en cuenta las condiciones que afecta por el hecho de estar al servicio de intereses particulares diseñados por países cuya desigualdad es notable.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alba, J., & Alba, L., (2004). Modelos Contables. *Profesional y Empresaria*, 5, 1-62.

Baker, R., (2005), ¿Cuál es el significado del “Interés Público”? examinando la ideología de la profesión de Contaduría Pública americana, *Avances interdisciplinarios para una comprensión critica de la Contabilidad*, 223-229

Bautista, J., (2005). Lo público para la Contabilidad y la Contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. *Universidad Central*, Bogotá Colombia

Bogonez, F., (2007). El fenomenalismo analítico de A. J. Ayer. *Contrastes. Revista Internacional de Filosofía*, 13 , 101-118.

Bernal, C., (2010). Metodología de la Investigación. *Universidad de la Sabana*. Bogotá D.C.

Bustamante, E., (1993). *Desregulación 1ed*. Buenos Aires, Abeledo - Perrot.

Bustamante, H., (2010). El Interés Público en la nueva base institucional de la regulación contable en Colombia. Comentarios generales a propósito del proceso de convergencia hacia estándares contables internacionales. *Contaduría universidad Antioquia*, 56, 81-104.

Cano, A., (2010). Algunas experiencias exitosas en Latino América relacionadas con la estandarización Contable, *Revista facultad de ciencias económicas*, 18, 207-226.

- Casal, R., & Viloria, N., (2010). La Corriente Positivista y su Influencia en la Ciencia Contable, *Revista Actualidad contable FACES*, 5 , 7-22.
- Carmona, M., Muñeton, N., Gallego, D., & Mesa, M., (2013). Rompiendo paradigmas de la Contabilidad como ciencia social, [versión electrónica], *Adversia revista virtual de estudiantes de Contaduría Pública*.
- De la Cruz, J., (2002). *Principios de regulación económica en la unión europea*. Madrid, Instituto de estudios Económicos.
- Del Cid, A., Méndez, R., & Sandoval, F. (2007). *Investigación: fundamentos y metodología*. Pearson Educación de México.
- Dupas, G., R., & Sandoval, F. (2007). *Investigación: fundamentos y metodología*. Pearson Educación de México.
- Fajardo, Mercedes NIIF – Normas internacionales de información financiera, [online], 2012 [Consultado el 27 de mayo de 2014]. Disponible en internet: <http://www.icesi.edu.co/blogs/finiz/2012/07/10/niif-normas-internacionales-de-informacion-financiera/>
- Fernández, Y., Fernández, J., & Rodríguez, A., (2008). Modernización de la Gestión Pública. Necesidad, incidencias, límites y críticas. *Pecvnia*, 6, 75-105.
- Flórez, J., (2008). ¿Es Aristóteles Nominalista?, [versión electrónica], *Revista Discusiones Filosóficas*, 9.
- Franco, R. (1989). *Contabilidad integral*. Tecnomundo Editores Ltda A.A. Armenia Quindio.

- García, I., (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias. *Presupuesto y gasto publico*, 47, 37-64.
- Gil, M., (2014), Contabilidad e Interés Público: Unas Palabras, *Horizontes Plurales e identitarios para recrear el pensamiento de la Contabilidad*, 221-240
- Gómez, M., (2007), Comprendiendo las relaciones entre los sistemas contables, los modelos contables y los sistemas de información contables empresariales, *Revista internacional Legis de Contabilidad y auditoría* 34, 1-20
- Gómez, M., & Ospina, C., (2009). *Antecedentes Interdisciplinarios Para Una Compresión Critica De La Contabilidad 1ed.* Publicado por la Universidad Nacional & Universidad de Antioquia.
- Gómez, M., (2010), Interés Público y el ejercicio de la Contaduría Pública: miradas al contexto internacional, *Unimar* 54, 76-91
- Gonzales, F., *Fundamentos del análisis económico de la regulación*, 1ª Edición, Madrid : Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1997, pp.119
- Gorbaneff, Y., (2005), Teoría del Agente-Principal y el mercadeo, *Revista Universidad EAFIT*, 190, 75-86
- Herrera, L., (2012), Aproximación al modelo de regulación contable IASB desde la propuesta de José Ignacio Jarne, *Contaduría Universidad Antioquia*, 61, 65-90
- Huerta, C., (2005). El concepto de Interés Público y su función en la materia de seguridad nacional. *Diario oficial de la federación*, 130-156.

- Jiménez, R., Gracia, E., & Franco, R., (2014). Trascendencia de la dimensión positivista a la interpretativa en la investigación contable. *Lumina*, 15, 34-55.
- Londoño, D., Salazar, A., & Muñoz, D., (2013). Positivismo Y Normativismo En Contabilidad: Una Convergencia Teórica, [versión electrónica], *Adversia revista virtual de estudiantes de Contaduría Pública*.
- Mejía, E., (2004). Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich. *Revista internacional Legis de Contabilidad y auditoría*, 24, 135-174.
- Mejía, E., Montes, C., & Montilla, O., (2006). Fundamentos Teóricos Del Modelo Contable Común Para Las Pymes De América Latina: Una Alternativa A La Regulación Contable Internacional IASB. *Revista Estudios Gerenciales*, 24, 59-85.
- Mejias, K., (2006). Las Ciencias Contables desde el Pensamiento Complejo: El Nuevo Rol Profesional. Tesis de maestría en ciencias contables. Universidad de los Andes, Venezuela.
- Meza, L., (2003). El paradigma positivista y la concepción dialéctica del conocimiento, [versión electrónica], *Revista Virtual, Matemática Educación e Internet*.
- Mileti, M., Berri, A., Gastaldi, J., Ilundain, L., Judais, A., Marcolini, S., & Veron, C., (2003) La Regulación Contable: Fundamentos Teóricos, Sistemas Contables Y Desarrollos En Distintos Países. *Octavas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística*.1-19

- Miranda, V., (2008) Concepto de norma jurídica tomado de Kelsen y Hans. *En Introducción y análisis al derecho, I concepto de norma jurídica diferentes conceptos de derecho*. España: Valparaíso, 78-95
- Núñez, P., (2012) Normas internacionales de información financiera. *Facultad de ciencias económicas, 26*
- Páez, P., & Silva, J., (2010). Las teorías de la regulación y privatización de los servicios públicos. *Revista Administración & Desarrollo, 38*, 39-56.
- Parkin, M., & Loría, E., *Microeconomía*, 9ª Edición, México: Pearson, 2010, pp.399
- Ramírez, F., (2007). La Política De Competencia Y El Proceso De Regulación En México, 1993 – 1999. Tesis de licenciatura Económica. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Robert, J., (2012). Teoría de la Regulación [<http://www.lateinamerikastudien.at>] de: <http://www.lateinamerikastudien.at/content/wirtschaft/ipoesp/ipoesp-2034.html>
- Sánchez, J., Torres, M., & Vargas, N., (2009). Normativismo y Positivismo en Contabilidad: propuesta de un acuerdo a una tensión histórica, [versión electrónica], *Adversia revista virtual de estudiantes de Contaduría Pública, 25-32*.
- Sánchez, H., & Tua, J., (2010). Reglas versus Principios contables, ¿son modelos incompatibles?. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, 39*, 259-287.
- Tua, J., (1983). Principios y Normas de Contabilidad. Tesis doctoral. Universidad Autónoma de Madrid.

Ugalde, N., (2014). Las Normas Internacionales de Información Financiera: historia, impacto y nuevos retos de la IASB. *Revista Ciencias Económicas*, 32, 205-216.

Usuani, A., (2008) Tres Enfoques sobre el concepto de Estado [http://www.aldoisuani.com] de: <http://www.aldoisuani.com/wp-content/uploads/2011/01/Tres-Enfoques-sobre-el-concepto-de-Estado11.pdf>

Urrutia, E., (2003). Teorías de la regulación en la perspectiva de las políticas públicas. *Revista Gestión y política pública*, 8, 309-372.

Zeff, S. (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 119-164.