



FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

CONTADURÍA PÚBLICA

**ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO EN COLOMBIA:
EL PROCESO DE CAMBIO DEL DECRETO 2649 DE 1993 HACIA
ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

TESIS DE PREGRADO

Presentada por

Jenny Marcela Londoño Luna
Luis Alan Bermúdez Luna

Dirigida por

Mg. Jhonny S. Grajales Quintero

Palmira, 2015

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN	1
1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN	4
1.1 ESTUDIOS PREVIOS	4
1.1.1 <i>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)</i>	4
1.1.2 <i>Interés Público y Ejercicio de la Contaduría Pública: Miradas al Contexto Internacional y Aprendizaje para la Profesión en Colombia. (Gómez, 2010)</i>	6
1.1.3 <i>El Papel de la Contabilidad ante la Actual Realidad Económica, Social y Política del País. Más Allá de la Convergencia de Prácticas Mundiales. (Rueda, 2010)</i>	7
1.1.4 <i>¿Cuál Es el Significado del “Interés Público”? Examinando la Ideología de La Profesión de la Contaduría Pública Americana. (Baker, 2009).</i>	8
1.1.5 <i>El Interés Público en el Constitucionalismo Postmoderno. (Peña & Rosales, 2001).</i>	9
1.1.6 <i>La Reforma del Marco Conceptual Del IASB</i>	10
1.1.7 <i>Información Contable y Crisis del Sector Público. (Montesinos, 2012)</i>	11
1.2 PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	12
1.2.1 <i>Planteamiento del Problema.</i>	12
1.2.2 <i>Formulación del Problema.</i>	15
1.2.3 <i>Sistematización del Problema.</i>	15
1.3 OBJETIVOS	15
1.3.1 <i>Objetivo General.</i>	15
1.3.2 <i>Objetivos Específicos.</i>	16
1.4 JUSTIFICACIÓN	16
1.5 MARCOS DE REFERENCIA	17
1.5.1 <i>Marco Teórico.</i>	17
1.5.2 <i>Marco Conceptual.</i>	21
1.5.3 <i>Marco Contextual.</i>	26
1.6 METODOLOGÍA	27
1.6.1 <i>Tipo de Estudio.</i>	27
1.6.2 <i>Método de Investigación.</i>	28
1.6.3 <i>Fuentes de información.</i>	28
1.6.4 <i>Técnicas de Investigación.</i>	29
1.6.5 <i>Fases de investigación</i>	29
2. DESCRIPCIÓN DEL PROCESO DE CAMBIO DEL DECRETO 2649 DE 1993 HACIA ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA. ..	33
2.1 NORMATIVIDAD COLOMBIANA	33
2.1.1 <i>Decreto 2160 de 1986.</i>	33
2.1.2 <i>Ley 43 de 1990.</i>	36
2.1.3 <i>Decreto 2649 de 1993.</i>	37
2.1.4 <i>Decreto 2650 de 1993.</i>	38
2.2 ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA	40
2.3 EVOLUCIÓN CRONOLÓGICA DEL PROCESO DE CAMBIO.	43
2.3.1 <i>Ley 550 de 1999</i>	43
2.3.2 <i>Proyecto de Ley de Intervención Económica 2003.</i>	44
2.3.3 <i>Ley 1116 de 2006.</i>	44

2.3.4 Ley 1314 de 2009.	45
2.3.5 Decreto 3048 de 2011.	46
2.3.6 Decreto 4946 de 2011.	46
2.3.7 Marcos Técnicos Normativos: IFRS En Colombia.	47
3. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO A PARTIR DE LA DISCUSIÓN ENTRE LOS PRESUPUESTOS PLANTEADOS POR LAS CORRIENTES FUNCIONALISTA Y CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD.....	58
3.1 CORRIENTE FUNCIONALISTA	59
3.1.1 La realidad y el sujeto.	60
3.1.2 La concepción de contabilidad y su relación con otras disciplinas.....	61
3.1.3 La investigación	62
3.2 CORRIENTE CRÍTICA.	64
3.2.1 La realidad y el sujeto.	65
3.2.2 La concepción de contabilidad y su relación con otras disciplinas.....	66
3.2.3 La investigación.	67
3.3 CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO	68
3.3.2 El concepto de interés público desde la corriente funcionalista de la contabilidad.....	69
3.3.3 El concepto de interés público desde la corriente crítica de la contabilidad.	75
3.4 RELACIÓN CONCEPTO DE CONTABILIDAD Y CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO: UNA SÍNTESIS	87
4. EVALUACIÓN DE LAS DIFERENCIAS DEL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO EN EL DECRETO 2649 DE 1993 Y EN EL MARCO CONCEPTUAL DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA.	90
4.1 DESCRIPCIÓN DEL ANÁLISIS DE CONTENIDO DESARROLLADO	90
4.1.1 Interpretación del cuadro de codificación del decreto 2649 de 1993.....	94
4.1.2 Interpretación del cuadro de codificación del marco conceptual de los IFRS.	95
4.1.3 Otros hallazgos	96
5. CONCLUSIONES.....	99
REFERENCIAS	103
ANEXOS.....	112

Lista de tablas

TABLA 1. CUADRO DE CODIFICACIÓN EMPLEADO	32
TABLA 2. CRONOGRAMA DEL PLAN DE CONVERGENCIA GRUPO 3	49
TABLA 3. CRONOGRAMA DEL PLAN DE CONVERGENCIA GRUPO 1.	51
TABLA 4. CRONOGRAMA DEL PLAN DE CONVERGENCIA GRUPO 2	53
TABLA 5. INTERESES DE LOS USUARIOS DE LA INFORMACIÓN	74
TABLA 6. RELACIÓN CONCEPTO DE CONTABILIDAD E INTERÉS PÚBLICO.....	88
TABLA 7. CATEGORÍAS PARA EL AC DEL MARCO CONCEPTUAL.	93
TABLA 8. CATEGORÍAS PARA EL AC DEL DECRETO.	93

Lista de figuras

FIGURA 1. LA ESTRUCTURA ORGÁNICA ACTUAL.	42
FIGURA 2.ESCALA DE TIEMPO DE LA NORMATIVA CONTABLE COLOMBIANA RELACIONADA CON IFRS HASTA 2009	55
FIGURA 3.ESCALA DE TIEMPO DE LA NORMATIVA CONTABLE COLOMBIANA RELACIONADA CON IFRS HASTA 2009.	56
FIGURA 4.DIFERENCIAS ENTRE CONCEPTOS DE INTERÉS PÚBLICO..	98

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de grado surge como resultado de evidenciar una problemática que subyace como respuesta al fenómeno conocido como globalización. La adopción de estándares internacionales de información financiera emitidos por organismos privados que atiende a las lógicas del mercado, donde se hace necesario analizar el concepto de interés público en Colombia debido al proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estos estándares. Adicional a lo anteriormente expuesto, es imperioso que se aporte a la contabilidad pública, donde desde la investigación se contribuya al desarrollo y fortalecimiento de esta línea.

En el primer capítulo se ha efectuado la búsqueda de lo que se ha escrito en el tema, es decir, lo que se denominan estudios previos para los cuales se accedió a la base de datos de la Universidad del Valle y se consultó revistas como Contaduría de la Universidad de Antioquia, Unimar de la Universidad Mariana de Pasto, entre otras. Con referente al problema de investigación, se describe el contexto en el que se desarrolla la problemática y en esa medida se presenta los argumentos de la necesidad de ahondar en la investigación de dicha problemática, posteriormente se establece el objetivo general que persigue la investigación, acompañado de los objetivos específicos y se justifica la importancia de la investigación.

De la misma forma se delimita esta estableciéndose los marcos de referencia, es importante que exista la delimitación en la investigación, por ello se efectúan. En este caso el teórico que explica las corrientes a la cuales se acude para realizar esta investigación, es decir, a la funcionalista y critica e ilustra el tema de la nueva gestión pública que tiene una relevante relación con el tema, el marco conceptual centra la mirada en los conceptos más importantes como interés público, estándares internacionales, entre otros. Y en el marco contextual se hace una descripción espacio-temporal de la problemática. En la Metodología, se define como se

realizó la investigación, que denota un tipo de estudio exploratorio con un enfoque inductivo-deductivo y remitiéndose a las fuentes secundarias a través del uso de la técnica de la ficha de lectura se sintetiza la información que brindan estas fuentes para así desarrollar cada una de las tres fases de investigación establecidas, adicionalmente en la tercera fase se hace uso de la técnica denominada análisis de contenido.

Para alcanzar los objetivos, se desarrollan tres capítulos adicionales al capítulo introductorio. El segundo capítulo denominado “descripción del proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera en Colombia”, está estructurado en tres partes, en primer lugar se hace una descripción de la normatividad colombiana haciendo énfasis en algunas normas; en segundo lugar, se esboza el origen del organismo que emite los estándares y en tercer lugar se hace una reconstrucción cronológica del proceso de cambio bajo las normas que se emitieron en Colombia para apoyar la convergencia.

El tercer capítulo titulado “análisis del concepto de interés público a partir de la discusión entre los presupuestos planteados por las corrientes funcionalista y crítica de la contabilidad”, se estructura en cuatro acápites. Los dos primeros se destacan los presupuestos desde cada corriente con respecto a la realidad y el sujeto, la concepción de contabilidad y su relación con otras disciplinas y por ultimo lo relacionado con la investigación. Los dos últimos acápites hacen referencia al concepto de interés público para cada corriente.

El cuarto capítulo, “evaluación de las diferencias del concepto de interés público en el decreto 2649 de 1993 y en el marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera en Colombia”, se procede primero a realizar la descripción de la técnica análisis de contenido y su aplicación, en segunda instancia, se presentan las hojas de codificación donde se presentan las unidades de análisis y categorías, entre otros elementos; para posteriormente

realizar la evaluación de las diferencias entre los conceptos de interés público. Para finalizar, se establecen las conclusiones generales del trabajo de grado.

1. ASPECTOS GENERALES DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Estudios Previos

Dado que la ciencia avanza de forma acumulativa, es importante conocer qué se ha escrito sobre un tema, en este caso el concepto de interés público inmerso en este proceso de cambio; es necesario remitirse a lo escrito para construir conocimiento nuevo, profundizar, refutar, reafirmar sobre lo ya establecido. Para realizarlo se accedió a la base de datos de la Universidad del Valle, en esta se encontraron dos de los artículos en la Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas AECA, también se consultó la Revista Contaduría de la Universidad de Antioquia, UNIMAR de la Universidad Mariana de Pasto, Cuadernos de Contabilidad de la Universidad Javeriana y el libro Avances Interdisciplinarios para una Comprensión Crítica de la Contabilidad, textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas.

1.1.1 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)

Este texto evidencia la brecha entre países de primer mundo y aquellos que son llamados subdesarrollados, la cual siempre va a ser muy grande y distante partiendo de que las políticas que aplican los países más pequeños siempre favorecen indirectamente a los grandes, contribuyendo directamente a la desigualdad, además hay que tener claro que los países en vía de desarrollo pretenden copiar modelos e instáuralos en sus economías sin conocer que el mercado y los agentes que interviene son muy diferentes; para el caso contable la incapacidad para realizar una base

regulatoria acorde con las necesidades nacionales nos obliga a ser parte de los consumidores de normas internacionales, bajo la promesa ilusoria del libre mercado han convencido a los países más pobres que la estandarización es el camino para alcanzar el desarrollo. La convergencia hacia estándares internacionales de información financiera no es clara para el caso colombiano, en medio de la pérdida de soberanía regulatoria queda en tela de juicio la desaparición de conceptos tradicionales que hacen parte esencial de la nación como lo son conveniencia nacional, la protección del interés público y del bien común.

Al mismo tiempo expresa que el gobierno nacional no ha tenido en cuenta las consecuencias de entregar la regulación a un agente externo, en especial la desmejora notoria de la capacidad del Estado de interceder a favor del interés público y del bien común; lo público estatal está siendo sometido a una transformación hacia lo público privado, trayendo consigo el total control del mercado y del interés privado; por último se concluye haciendo un pronóstico que tal vez sea acertado y es :” El país mostrará una vez más su indigencia mental, su incapacidad intelectual para labrar su propio futuro y para ser gobernado con fundamento en el interés público y el bien común”.(Bustamante, 2010)

De hecho este escrito, hace el recorrido desde el pasado hasta la actualidad, denotando las incidencias que ha tenido la instauración de normas internacionales en nuestro país, teniendo una postura crítica y mirando no solo el profundo cambio en el concepto de interés público sino también las posibles consecuencias nefastas que ha tenido Colombia al aceptar los estándares internacionales como clave para el desarrollo del libre mercado y la globalización. El concepto de interés público ha sido transformado para favorecer a los stakeholders, el autor denota razones y responsables de este cambio.

1.1.2 Interés Público y Ejercicio de la Contaduría Pública: Miradas al Contexto Internacional y Aprendizaje para la Profesión en Colombia. (Gómez, 2010)

Este texto muestra la concepción dominante en la noción de “interés público” que la profesión contable promueve hoy a nivel internacional, para esto primero ubica el interés público en el ejercicio de la profesión, es decir, el compromiso implícito con los diferentes intereses que convergen de cada uno de los integrantes de una sociedad; luego a través de lo que llama un tránsito de la contabilidad hacia la administración o básicamente la separación entre el ejercicio privado y público muestra la tendencia hegemónica resultado de una transformación del rol profesional promovido por organismos internacionales como la IFAC¹, AICP², IASCF³, entre otros; logrando así como consecuencia que la información que produce la contabilidad esté dirigida solo a satisfacer el objetivo de maximizar el valor de la empresa para los accionistas, inversores presentes y potenciales, lo que a su vez crea un ideario de que el interés público al que sirve la profesión es el de los mercados financieros y de valores.

Para finalizar Gómez (2010) incentiva a un cambio de paradigma en la concepción del rol de la contabilidad y del contador público, dado la existencia de un compromiso público que la profesión promulga donde la contabilidad juega un papel en la construcción de la opinión sobre el actuar de las empresas, siendo de vital importancia la transparencia de esta con la sociedad para así lograr la construcción de otro ideario de interés público. Al autor realiza una revisión de los textos oficiales de los cuerpos profesionales y cuerpos de regulación contable a nivel internacional, encuentra que con respecto al interés público al que la profesión sirve es igual al

¹ International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores).

² American Institute of Certified Public Accountants. (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados).

³ Accounting Standards Commit Foundation (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), ahora se le denomina IFRS Foundation (Fundación de los Estándares Internacionales de información Financieros).

de los intereses de inversores y acreedores que participan en el mercado financiero. Dichos organismos profesionales son quienes promueven el desarrollo de conjuntos de normas en nombre de lo que para ellos es el interés público.

1.1.3 El Papel de la Contabilidad ante la Actual Realidad Económica, Social y Política del País. Más Allá de la Convergencia de Prácticas Mundiales. (Rueda, 2010)

En este texto hay una pregunta explícita que conlleva a conocer y a su vez reflexionar sobre cuál es el papel de la contabilidad ante la convergencia hacia normas internacionales colocando de manifiesto el contexto en el que subyace dicho proceso ya que éste surge como consecuencia de una globalización hiperglobalista, para esto el autor caracteriza lo que acontece en Colombia dado que no hay una clara relación entre la inversión extranjera y la generación de condiciones para el desarrollo, además Rueda (2010) expresa que para poder contribuir, desde lo contable, a una construcción de la sociedad colombiana que permita avanzar en la solución de problemas, es preciso estudiar la globalización como parte del objeto de estudio de la contabilidad.

Con respecto al proceso de convergencia este está enmarcado en la lógica hegemónica (raíces no solo económicas, sino políticas), donde las propuestas de regulación y reguladores como el IASB⁴ tienen intereses particulares (Rueda, 2010); se entrevé que en los marcos regulatorios cuando se define interés público no se consideran intereses sociales, ambientales, entre otros; es decir sólo incluye los intereses de los inversionistas por encima de los demás agentes económicos y sociales.

⁴ Internacional Accounting Standard Board (IASB) (Junta de estándares Internacionales).

En un apartado del artículo se esboza las corrientes que se desarrollan en la contabilidad; se puede concluir que el proceso de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera surge desde el enfoque funcionalista donde la contabilidad atiende las necesidades de los mercados, es “neutral” y “objetiva”, desligada de cualquier interés o ideología, donde es posible asegurar que existe una concepción diferente de interés público.

1.1.4 ¿Cuál Es el Significado del “Interés Público”? Examinando la Ideología de La Profesión de la Contaduría Pública Americana. (Baker, 2009).

El eje en torno al cual gira este texto es el de “examinar las afirmaciones retóricas de varias organizaciones prominentes que operan dentro de la profesión de la Contaduría Pública Americana, que afirman actuar en pro del interés público” (Baker, 2009, p.223). Para esto primero Baker expone la relación entre el concepto de ideología y el interés público; la contabilidad utiliza éste último de diversas maneras ya que dependiendo la perspectiva ideológica (neoliberal, social demócrata liberal, social demócrata crítica) desde donde se parta, así se concebirá su significado.

Posteriormente ilustra el examen hecho a las afirmaciones de las organizaciones; lo expresado en el Código de conducta de AICP, la declaración de la misión de la FASB⁵, la monografía publicada por la Price Waterhouse Coopers (PWC) sobre su posición con respecto a la Educación Contable. El punto de convergencia de estas tres organizaciones es que el interés público al que aluden es centrado en los mercados de capitales donde son los intereses de inversores y acreedores a los cuales la profesión sirve.

⁵ Financial Accounting Standards Board (Junta de Normas de contabilidad Financiera). Es el regulador en Estados Unidos en materia de normas de contabilidad.

Dichos organismos influyen de una u otra manera en la concepción de interés público aunque la FASB sea un regulador nacional tiene sus acuerdos con el regulador mundial en contabilidad el IASB, por ende se podría decir que dicha concepción de interés público excluyente de intereses como los sociales están inmersos en los marcos de regulación que los países han ido adoptando.

1.1.5 El Interés Público en el Constitucionalismo Postmoderno. (Peña & Rosales, 2001).

Este artículo plantea que la noción de interés público ha permeado la concepción clásica de los derechos fundamentales, planteando una disputa entre la clasificación categórica tradicional de lo considerado “público” y “privado”; las entidades que velan por el interés público están directamente relacionadas con el Estado buscando una justicia distributiva y la realización del bienestar general. La distribución de la riqueza es el mecanismo para buscar una equidad social, pero una democracia y una participación inefectiva demuestra una brecha entre lo público y lo privado, desde el punto de los intereses por los que vela un Estado social permeado por los actores económicos que tan solo buscan su máximo beneficio individual. El Estado debe ser consiente que ya no es un organismo autónomo de la sociedad sino por el contrario trae consigo interrelaciones que deben servir para complementar y luchar por el máximo beneficio para la comunidad, pero entendido como un conjunto de elementos de mutuos acuerdos y no como la suma de varios intereses privados para difuminar lo que es interés público.

El interés público debe ser reconocido como el beneficio de la comunidad en general y no sólo relacionarse con elementos que influyen directamente al Estado, la globalización no debe desconocer los derechos de todos los ciudadanos trascendiendo fronteras y sino por el contrario beneficiar a los individuos como organismos independientes, para terminar se resaltan los

valores de libertad, igualdad, justicia y seguridad como base del Estado en defensa del interés de la comunidad en general.

Existen muchas concepciones de interés público desde la perspectiva de distintos autores como Bilbao Ubillos, Bobbio, Hayek entre otros, que nos brindan una visión más amplia del concepto que se ha venido manejando con un nivel un poco más internacional, además marca la evolución dependiendo de la época y de los contextos de los autores resaltados; aunque no parten de un marco conceptual-jurídico para plantear sus ideas, son importantes ya que demuestran un concepto más general partiendo del precepto de no crear sesgo de información por el contrario ampliar las fronteras del conocimiento.

1.1.6 La Reforma del Marco Conceptual Del IASB. (Bautista, Molina & Ramírez, 2013).

La revisión de este escrito da a conocer que los organismos IASB y FASB actualizaron el marco conceptual trayendo consigo nuevos conceptos y aclaración de algunos conceptos claves para la interpretación de las normas, este nuevo documento emitido llamado *Discussion Paper* maneja y aclara definiciones tales como la de activos, pasivos, incertidumbre y medición, incorporó algunos preceptos claves como el control de los recursos, el concepto de obligación, la distinción entre pasivos y patrimonio neto, el reconocimiento y la baja de elementos y su correspondiente medición, modificando el marco conceptual a 2012 sin tener en cuenta que se presentaban problemas ya que son susceptibles de interpretación por parte de los contadores y sus organizaciones siempre en busca de su beneficio, esto se presenta por la falta de calificación en esta área.

El artículo evidencia que el IASB tiene falencia en la emisión del marco conceptual de las normas internacionales, por tanto es de vital importancia revisar el documento original que plantea el texto, debido a que probablemente el concepto de interés público haya sido rebatido, además se dice que cuando un concepto emitido por este organismo es atacado desde diferentes perspectivas, éste se pronuncia al respecto modificando lo establecido, lo que permite ver la importancia de este trabajo, ya que el interés público debe velar por la comunidad en general y no sólo por las necesidades de los usuarios de la información, así que un recorrido histórico con una crítica para este concepto puede llevar a convertirse en un pronunciamiento oficial que cambie y adapte el interés de la realidad social de la comunidad.

1.1.7 Información Contable y Crisis del Sector Público. (Montesinos, 2012)

El texto da a conocer el cambio de gestión pública tradicional o nueva gestión pública que a su vez en la actualidad debe tender a llamarse Gestión pública sostenible la cual lleva intrínseco los objetivos actuales que se plantea las entidades públicas tanto administrativas como empresariales, La nueva gestión pública fue recibida por la clase política como una de sus principales banderas, especialmente por la introducción de la racionalidad económica en la actuación de las entidades públicas, incorporando en gran medida la lógica del mecanismo de mercado en coherencia con las leyes que regulan el sistema económico, algunas de las consecuencias por la baja sostenibilidad de las empresa del sector público son la privatización de los servicios públicos, introducir el objetivo del beneficio en lugar de los logros sociales e incorporar los intereses privados al desarrollo de las actuaciones del sector público. Los gobiernos siempre pretenden obtener el máximo beneficio de sus inversiones, sólo maquillan sus actuaciones para que la sociedad crea que invierten en ellos, para su bienestar pero lo único que

hacen es engañar para sacar el máximo provecho demostrando siempre que puede, su poder y supremacía sobre el pueblo.

Existen tres puntos que son los ejes sobre lo que debe girar la atención, el seguimiento y el control de la gestión de las entidades públicas: “1. Equilibrio financiero microeconómico y sostenibilidad financiera de las entidades, 2. Adecuada definición de la misión, objetivos y modelo de gestión y 3. Evaluación de la estabilidad y viabilidad financiera global de todo el sistema económico” (Montesinos, 2012); este proceso debe de estar acompañado de información rigurosa, oportuna, fiable y ampliamente divulgada. El control social debe de servir de garante no solo para que se cumpla los pactos preestablecidos sino también para que el interés público sea una bandera que no se venda al mejor postor.

La información contable pública pasa por una crisis que nadie puede negar y las entidades públicas así lo sufren, la falta de transparencia y el poco compromiso del gobierno ha llevado a que la comunidad este desprotegida y en casos de crisis sea la más golpeada, por tanto se ve comprometido el interés público con todas estas acciones; este escrito sirve para observar sí con el posible cambio que ha tenido el concepto a lo largo de la historia podrá cubrir estas necesidades en especial con la instauración de las normas internacionales.

1.2 Problema de Investigación

1.2.1 Planteamiento del Problema.

Teniendo en cuenta el contexto en el que Colombia se está desarrollando, un mundo globalizado donde la adopción tanto de costumbres, culturas, pensamientos, modas extranjeras y en lo que respecta a esta investigación, de estándares internacionales de información financiera

emitidos por organismos privados, surge la necesidad de conocer qué cambios además de los explícitos en cuanto a principios de contabilidad y el establecimiento de nuevos parámetros para la profesión contable; trae consigo seguir estas lógicas.

Cuando se hace alusión a un mundo globalizado, es pertinente aclarar que a pesar del término globalización ser polisémico, este connota una nueva era social; donde existe una reestructuración de la realidad sustentada en la idea de progreso de la sociedad a raíz de la revolución de las nuevas tecnologías lo que genera impacto en las relaciones sociales y los patrones culturales. Por lo tanto, esta idea de globalización inserta la necesidad de “la normalización y parametrización de la sociedad, lo que supone homogenizar la economía, la política y la cultura” Moreno (citado por Gómez & Calvo 2004, p.212). Lo que desencadena una interdependencia entre todos los países del mundo pero enfáticamente una dependencia de los países denominados subdesarrollados hacia los desarrollados.

Bustamante (2010) afirma: “Para el caso contable, la incapacidad manifiesta de pensar por sí mismos una base regulativa acorde con las necesidades nacionales y las características propias de nuestro entorno, hace que nos convirtamos en consumidores de estándares contables internacionales” (p.87). De acuerdo a la anterior afirmación, se visibiliza dicha dependencia que data desde la promulgación del primer marco normativo contable.

En Colombia, antes de la promulgación del decreto 2160 de 1986- primer marco normativo que reglamentó la contabilidad mercantil- existe una influencia de la regulación fiscal en el desarrollo de las prácticas contables y por ende en la formación de normas contables. A pesar de la separación significativa entre la fiscalidad y la contabilidad que surge a raíz de la expedición del decreto 2160, aún influye la primera sobre la segunda. Posteriormente, este

decreto es modificado con la expedición del decreto 2649 de 1993 .Estos dos decretos que han reglamentado la contabilidad han incorporado las normas internacionales vigentes en esos años.

Además, como lo afirma Vargas (2014) debido a la influencia del derecho romano y de la Escuela Latina (Objetivo de la contabilidad es la rendición de cuentas y el control), incide en el desarrollo de un estilo de regulación muy normativo. Sin embargo, no se deja de lado la normatividad internacional (Escuela Anglosajona). El modelo contable colombiano conservó por algún tiempo (más de 20 años) las características propias de la Escuela Latina.

Con el proceso de cambio del actual decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera, es decir, con la implantación gradual del modelo anglosajón es posible notar, como lo expresa Gómez (2010):

Existe una visión restringida de los intereses a los que debe servir la profesión, es decir, hay una supremacía de una estructura profesional que asume la visión donde la contaduría pública salvaguarda el interés de los inversores, acreedores bursátiles, reales y potenciales (p.78).

Es así que existe una preferencia de protección del mercado de capitales, como lo afirma Gil (2014):

El sesgo de las normas contables hacia los intereses específicos de los poseedores del capital, la suposición de intereses de los mercados de capital sustituyen el interés público y el descuido de los objetivos nacionales para apoyar al capital transnacional concentrado está socavando el papel de la Contabilidad en la sociedad. (p. 228)

En este sentido se evidencia que el concepto de interés público puesto que es uno de aquellos tantos conceptos considerados abstractos, fácilmente maleables y al ser introducido en las normas por quienes ostentan el poder, resulta necesario conocer los cambios en el concepto

de interés público entre lo planteado por el decreto 2649 de 1993 y por los estándares internacionales de información financiera.

1.2.2 Formulación del Problema.

¿Qué está ocurriendo con el concepto de interés público en Colombia a raíz del proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera?

1.2.3 Sistematización del Problema.

- ¿Cómo ha sido el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera en Colombia?
- ¿Cuál es el concepto de interés público desde las corrientes crítica y funcionalista de la contabilidad?
- ¿Cuáles son las diferencias existentes entre el concepto de interés público identificado en el decreto 2649 de 1993 y en el marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo General.

- Analizar el concepto de interés público en el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera en Colombia

1.3.2 Objetivos Específicos.

- Describir el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera en Colombia.
- Analizar el concepto de interés público a partir de la discusión entre los presupuestos planteados por las corrientes crítica y funcionalista de la contabilidad
- Evaluar las diferencias del concepto de interés público en el decreto 2649 de 1993 y en el marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera en Colombia.

1.4 Justificación

Toda transición hacia una nueva situación conlleva a ciertos cambios. El proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera, no es la excepción. En lo que respecta al concepto de interés público, impera analizar cuál es el concepto de interés público en Colombia como resultado de esta mutación.

Por consiguiente, todos los agentes⁶ que hacen parte de la contabilidad y la contaduría deben reconocer lo necesario que es observar qué concepto de interés público surge a raíz del proceso de cambio para posteriormente evaluar qué posibles consecuencias trae consigo este concepto. Para la sociedad es importante que aquellos que están involucrados puedan velar por

⁶ Contadores públicos, Estudiantes, Firms de contadores; asociaciones y/o agremiaciones de contadores

los intereses de la comunidad, partiendo del ideal que cada persona se forme su juicio de valor y pueda objetar o revalidar lo expuesto en los estándares, al menos en cuanto al interés público.

Con este trabajo se pretende que la comunidad académica contable evidencie las consecuencias tanto explícitas e implícitas que trae el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera en cuanto al concepto de interés público, con el fin de que no solo se centre en el aprendizaje de dichos estándares sino que se den posturas críticas acerca del impacto que trae la estandarización tanto a nivel social como profesional. A partir del desarrollo del trabajo se considera que este aportaría en su forma más ideal a que los estudiantes empiecen y reafirmen la conciencia de que el interés y el bienestar social deben primar sobre el particular.

Como estudiantes de pregrado a lo largo de la formación hemos observado que la contabilidad pública ha sido relegada por la contabilidad financiera (enfocada al sector privado), es claro que el principal agente de esta tendencia han sido las instituciones educativas ya que estas están enfocadas hacia las dinámicas del capitalismo; este trabajo subyace con el objeto de aportar a la contabilidad pública, para que esta línea de investigación se pueda fortalecer y desarrollar en Colombia; además, percibir al contador como agente social que debe velar por el interés público.

1.5 Marcos de Referencia

1.5.1 Marco Teórico.

En la contabilidad a través del tiempo ha existido una corriente dominante, una visión ortodoxa de la disciplina. En oposición a esta perspectiva, en los años ochenta surge una ruptura

con dicho pensamiento estableciéndose la teoría crítica en contabilidad. Puesto que hay una discusión entre los presupuestos planteados por cada corriente, se hace necesario el estudio de la realidad desde ambas. A continuación se hizo un esbozo de lo escrito por algunos autores sobre cada corriente.

1.5.1.1 Corriente Funcionalista.

La corriente funcionalista también llamada corriente principal es apolítica, ya que presuponen que la contabilidad es neutral en los conflictos sociales (Larrinaga, 1999), “considera a la realidad como algo objetivo, externa al ser humano y, por lo tanto, imposible de ser modificada” (...) “. El ser humano y la sociedad se ven como determinados por su contexto y por ende su voluntad está seriamente limitada, pues la realidad tiene un orden específico regido por leyes universales” (Quinche, 2011, p.217).

Larrinaga, (citado por Sánchez, Torres & Vargas 2009) afirma:

Que hace referencia a una contabilidad que se caracteriza por privilegiar la vía empirista, la medición estadística y otros aspectos que benefician el método científico; así mismo esta corriente nos remite a una postura objetiva por no considerar los juicios de valor provenientes de los agentes y por considerar la contabilidad como algo neutral y por ende se acepta el monismo metodológico al considerar que es éste el único medio para llegar al conocimiento científico y verdadero.(p.28)

1.5.1.2 Corriente Crítica.

La corriente crítica “se interesa por el cambio, los conflictos y la coacción y tiene raíces marxistas, presupone que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se reproduce

a través de las generaciones y que genera un conflicto entre la clase favorecida y la clase oprimida” (Larrinaga, 1999). Además, “Ésta supone a las prácticas contables como promotoras del cambio social. Lo general da sentido a lo particular y sólo así pueden comprenderse los fenómenos. Los estudios críticos centran su atención en la relación entre la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica, para lo cual el método preferido es el estudio histórico, ya que es el que permite encontrar las relaciones entre eventos” (Aquel & Cincerchia, 2011).

Se defiende la idea de que “la contabilidad, como un conjunto de saberes, prácticas y herramientas sociales, es abordada por la orientación crítica desde un sentir menos técnico-económico y más sociológico y organizacional” Carmona (citado por Gómez 2005), el carácter social de la contabilidad no se puede perder en medio de las características que el tiempo le ha agregado, el precepto planteado debe tender a que los agentes contables velen por el interés de la comunidad.

Estos son algunos presupuestos que identifican a las corrientes funcionalista y crítica de la contabilidad; para un amplio desarrollo de estos, se destinaron dos acápites del capítulo tres centrado en el análisis del concepto de interés público desde cada corriente.

1.5.1.3 La Nueva Gestión Pública.

Existen diversas actuaciones y reformas llevadas a cabo en el sector público tanto en el ámbito nacional e internacional, las cuales han llevado a diseñar un nuevo sistema operativo público, una nueva filosofía de actuación, un paradigma emergente: La nueva gestión pública. García (2007) afirma:

La nueva gestión pública 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.(p.40)

En otras palabras, este fenómeno se gestiona los recursos públicos desde una perspectiva de mercado, el ciudadano pasa a ser un consumidor, es decir, como si fuera un cliente de una empresa. La cultura burocrática se configura en una cultura de mercado donde los servicios públicos se transforman en cuasimercados, preocupados esencialmente por satisfacer los consumidores. (Du gay, 2012).

Dado que este “nuevo paradigma” se introduce en las administraciones públicas de los países, y teniendo en cuenta que los tres poderes del estado, son los que, en principio, pueden fijar qué es o cuando hay un interés público, al centrarnos en el poder legislativo este es el que introduce el concepto en las leyes(López, 2010). Adicionalmente, el concepto es maleable por los sujetos encargados de la administración pública que en caso de conflicto son quienes tienen la última palabra (López, 2010).

Es así, como se argumenta la relación del fenómeno de la nueva gestión pública y el concepto de interés público en el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera, donde es posible aseverar que la doctrina dominante la nueva gestión pública también ha permeado en Colombia. “El impacto de la doctrina dominante es evidente en Colombia”. (Gómez, 2013)

1.5.2 Marco Conceptual.

1.5.2.1 Interés Público.

El interés público tiene múltiples formas de ser concebido, dependiendo de factores individuales como colectivos donde se discrimina de acuerdo con la profesión desde donde se mire, incluso los intereses que se tienen para que este concepto se adapte a lo deseado, entonces existen múltiples concepciones de interés público, se intentó recoger algunas de estas demostrando objetividad.

López (2010) afirma que: “cuando se habla de “interés público” se está haciendo referencia en principio a un interés participado por una mayoría de ciudadanos y que afecta a la sociedad como tal” (p.128).

Colm (citado por López 2010) dice que: “el interés público es una hipótesis básica de toda teoría democrática, que permite a la gente que posee religiones diferentes, convicciones filosóficas distintas, o diferentes sistemas de valores, disponer de una razón común para convivir en paz una sociedad pluralista” (p.131).

Gómez (2010) plantea: el ideario del interés público como resguardo de los intereses de los agentes en los mercados de capitales, en un contexto de especulación como el actual, ha implicado un cambio en los principios y valores profesional es máspreciados, tales como la prudencia, la objetividad, la fiabilidad, entre otros. Los intereses privados siguiendo la lógica neoliberal componen el interés público. (Gómez, 2010).

Bautista (2005) concluye que: “las reformas privatizadoras han estado motivadas por una idea de interés público que pocas veces puede comprobarse en la realidad, interés público que no es el acuerdo de la sociedad, sino el impuesto por un organismo externo a ella”. (p.9)

Smith (citado por Bautista 2005) dice que: los intereses individuales llevaría a una sociedad a la mejor situación posible en términos de bienestar, de tal forma que la búsqueda del interés público se hace a través del mercado y sus instituciones que tradicionalmente fueron la arena esencial de lo privado. (p.7)

Según el Código de AICPA (citado por Baker 2009) define el interés público específicamente como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a las que la profesión sirve. (p.228)

Colson (citado por Baker 2009) promueve una visión particular del interés público, una que implica un énfasis sobre los inversores y acreedores en los mercados de capital, así insinúa una ideología fundamental neoliberal. (p.230)

Revisando los pronunciamientos técnicos de organismos internacionales demarcados en Baker (2009) y Gómez (2010) podemos ver que en su misión pretenden servir al interés público aplicando políticas y procedimientos para este fin; sin embargo, no hace un pronunciamiento específico del concepto de interés público, pero siguiendo a estos autores podemos aludir que se persiguen intereses privados para favorecer a los usuarios de la información que aportan o aportaran directamente a la organización.

Sintetizando las diferentes posturas expuestas por Baker (citado por Gómez 2010) se enmarcan así:

Los Neoliberales: (Interés Público = al Interés Privado). La Social Democracia Liberal: (Interés Público = al equilibrio y los contrapesos para regular a los individuos más fuertes o con mayor poder). Los Social-demócratas críticos: (antagonismo entre el Interés Privado y el Interés Público). (p.86)

Vistas las diferentes denominaciones de interés público, se considera defender el concepto de que la obligación del contador público: “es velar por los intereses de la comunidad,

entendiéndose por ésta no solamente a las personas naturales o jurídicas vinculadas directamente a la empresa sino a la sociedad en general, y naturalmente, el Estado”(ley 43, Colombia, Diciembre 13 de 1990); ya que toma a toda la sociedad para ejercer su papel como protector de sus recursos y velar por sus intereses sin excluir ningún agente.

1.5.2.2 Estándares Internacionales

Según la IASC (citado por Ramírez & Suarez 2008) son: “normas contables aplicables a los Estados financieros de las empresas, principalmente que participan en el mercado público de valores”. (p.64).

Desde un enfoque americano, el fundamento de los estándares son los USGAAP:

Principios que vienen siendo utilizados y complementados desde antes de mitad del siglo anterior, diseñados para ser aplicados por las empresas que integran el mercado público de valores y algunas pocas empresas de la industria, constituyen un amplio conjunto de reglas contables. (Ramírez & Suarez, 2008, p.63)

Se denominan así, estándar porque sirven como tipo, modelo, norma, patrón o referencia (según la RAE) adaptando a nivel internacional; estos son emitidos por organismos privados de países desarrollados y son llevados a ser norma nacional de los países subdesarrollados donde son reglamentados y puestos en marcha bajo la necesidad de cada País.

1.5.2.3 Convergencia.

Podemos aceptar el proceso de convergencia desde el vago punto del cambio pero no se especifica la forma en que será este, y es aquí donde se centran muchas discusiones entre adaptar

y adoptar, en este caso solo nos referiremos al proceso de convergencia y como los autores lo han abordado.

El proceso de divulgación, conocimiento y comprensión que busque desarrollar actividades tendientes a sensibilizar y socializar los procesos de convergencia de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información establecidas en la presente Ley, con estándares internacionales, en las empresas del país y otros interesados durante todas las etapas de su implementación. (Ley 1314, Colombia, Julio 13 de 2009)

Desde el Banco Mundial (citado por rueda 2010) la convergencia:

Es un paso consecuente en la globalización financiera y económica, aspecto fundamental de las propuestas neoliberales de desarrollo y crecimiento económico formuladas desde la década del 80 y que pretende, de manera general, facilitar la libre circulación del capital financiero como un medio para generar progreso y eliminar la pobreza.(p.152)

El CTCP (citado por Bustamante 2010) ve la convergencia como:

Un proceso en el que se desarrolla un proceso de acercamiento mutuo, un trabajo permanente de negociación de la diversidad que puede eliminar las diferencias por una aceptación de mutaciones entre las regulaciones que pretenden en el tiempo su síntesis en una estructura única, dentro de un determinado lapso de tiempo. Esta vía requiere la existencia de verdaderos escenarios de concertación en donde no existan diferencias sustanciales de ejercicio de poder, por tanto, estén ausentes las asimetrías económicas y políticas. (p.522)

La convergencia propende la conjunción de los organismos del Estado e incluso las facultades para realizar este proceso de cambio, aun cuando las políticas no se tiene claras este proceso debe ser puesto en marcha, ahora bien parafraseando a Bustamante (2010) esto proceso lleva a que el gobierno sea abiertamente neoliberal donde se privilegia el interés privado, donde las beneficiadas son las empresas del mercado bursátil.

Reuniendo todo podemos concluir así: la convergencia contable es un paso “natural” y suficiente, para la inserción de Colombia en las lógicas del mercado global y, en caso de no hacerla, podría condenar al país al aislamiento de los flujos financieros, la inversión extranjera y, en últimas, del comercio mundial. (Rueda, 2010, p.142)

En este sentido, como han señalado Grajales, Cuevas & Usme (2013), basados en el significado encontrado en la Real Academia Española y teniendo en cuenta el contexto en el que se ha desarrollado la estandarización de normas internacionales de información financiera en Colombia, no existe una convergencia y se está ante una adopción de los estándares internacionales de información Financiera.

1.5.2.3 Marco Conceptual de los Estándares Internacionales de Información Financiera.

Desde la visión de IFAC (2008) podemos decir que el marco conceptual enumera: “las definiciones y explicaciones de los principales términos utilizados en las IES⁷ con el fin de ejercitar el criterio profesional y para actuar con ética en beneficio de la sociedad y la profesión contable”

Según Tua (2004): “el marco conceptual es el compendio de los principios y criterios subyacentes en las Normas Internacionales, por lo que es un instrumento necesario, incluso ineludible, para adentrarse en el análisis, estudio y comprensión de estas últimas” (p.1)

Una característica del marco conceptual actual Tua (2004) es su decidida orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios, insertándose así de lleno en el llamado paradigma

⁷ International Education Standards (Estándares internacionales para la educación)

de utilidad, es decir, en la visión que adopta para la Contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.(p.2)

Parafraseando a Laínez & Bellostas (1995) se precisa que el marco conceptual tiene un carácter descriptivo que permite que su aceptación sea menos compleja, pero pretende dar un giro y obtener un carácter normalizador.

El marco conceptual pretender ser la fuente de aclaración de múltiples conceptos que están inmersos en los estándares internacionales con el fin de ser precisos y no dejar margen a la interpretación en ocasiones errada, se debe tener en cuenta que este no reemplaza la ley ni sus componentes tan solo es la introducción que puntualiza aspectos que son importantes antes de comprender la normatividad.

1.5.3 Marco Contextual.

Colombia es un país donde se ve reflejado lo que se denomina globalización, pero vista solo desde un punto económico- financiero, donde subyacen procesos como la creciente apertura de mercados, una intensificación del comercio internacional e intercambio, la movilidad de capitales, así como también el de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera, que atienden a lógicas de mercado; que refuerzan “el modelo neoliberal donde el mercado es depositario de la plena confianza social”.(Bustamante, 2010,p.87)

“En 1993 Colombia reglamentó su Contabilidad a través del decreto 2649 y adaptó las NIC vigentes en ese momento” (Luna & Muñoz, 2011.p.31). Antes del proceso de estandarización contable aconteció el surgimiento del anteproyecto de intervención económica de 2003, con el que se pretendía la adopción de estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría; luego, el proyecto de Ley 165 de 2007 , retoma los términos de la

propuesta de adopción contenida en el anteproyecto de 2003 pero con la divergencia que es discutido tanto gremial como académicamente, generándose que no se hable de un proceso de adopción sino de convergencia, sancionándose así el 13 de julio de 2009 la ley 1314 por el Presidente de la República, reglamentándose la convergencia de las normas contables nacionales con las de orden internacional y se fija como plazo para el inicio de la convergencia desde el año 2010 hasta el 2014.

Para la ubicación espacio temporal del problema de investigación explícita se destinó el segundo capítulo, donde se describió el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera a luz de la normatividad expedida para su desarrollo.

1.6 Metodología

1.6.1 Tipo de Estudio

La investigación de tipo exploratorio siguiendo a Araujo (2011) se puede definir como:

Las investigaciones que pretenden darnos una visión general, de tipo aproximativo, respecto a una determinada realidad. Este tipo de investigación se realiza especialmente cuando el tema elegido ha sido poco explorado y reconocido y cuando aún, sobre él, es difícil formular hipótesis precisas o de cierta generalidad. (p.6)

La investigación que se llevó a cabo es de tipo exploratorio, debido a que se analizó el concepto de interés público en Colombia a raíz del proceso de cambio del decreto 2649 del 1993 hacia estándares internacionales de información financiera, aunque existen algunos escritos acerca del tema de interés público, antes y después del proceso de cambio, siendo estos la base de la investigación, aun no se ha analizado el proceso de cambio y su relación con este concepto.

1.6.2 Método de Investigación.

Siguiendo a Bernal (citado por Cabrera ,2010) se define el método inductivo-deductivo así:

Este [...] es un método de inferencia basado en la lógica y relacionando con el estudio de hechos particulares, que es deductivo en un sentido (parte de lo general a lo particular) e inductivo en sentido contrario (va de lo particular a lo general). (p.179)

La investigación sigue los lineamientos de este enfoque ya que se hizo el análisis del concepto de interés público en el proceso de cambio del decreto 2649 hacia IFRS a partir de las reflexiones teóricas de autores en el tema pero adicionalmente se realiza un análisis del concepto de interés público (IP) que surge a partir de la revisión de los documentos que contienen el decreto 2649 de 1993 y el marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera.

En este sentido, se evidencia que “al lograr la aplicabilidad de este método, se logra dotar a una investigación del carácter pragmático al apoyar sus leyes en la observación cierta de los fenómenos y simultáneamente del carácter epistemológico que permite analizar el origen de éstos” (Cabrera, 2010, p.179). Aportándose así, al análisis del fenómeno, los hechos que lo ocasionan y el contexto en el que interaccionan estos, siendo la contabilidad y contaduría pública parte de esto.

1.6.3 Fuentes de información.

Son los diversos tipos de documentos que presentan datos útiles para satisfacer una demanda de información o conocimiento, proporcionan datos trascendentales o complementarios.

1.6.3.1 Fuentes Secundarias

Para esta investigación se utilizaron fuentes secundarias, que son el resultado de efectuar un análisis documental, es decir, sobre lo que otros autores han trabajado sobre un tema.

Entre las fuentes secundarias que fueron útiles para esta investigación se encuentran, revistas de contaduría y contabilidad tanto físicas como electrónicas, libros relacionados con el tema, la normatividad nacional, tesis de grado, memorias de simposios, seminarios y congresos de investigación contable. Estos documentos se encuentran en la red y/o en la base de datos de la Universidad del Valle a los cuales es fácil acceder.

1.6.4 Técnicas de Investigación.

Son las herramientas que contribuyen al desarrollo de la investigación con respecto al procesamiento y análisis de la información, para posteriormente presentar los resultados.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó la ficha de lectura, la cual es una unidad de registro donde se sintetizan la información proporcionada por un documento. Además se recurrió a la técnica denominada análisis de contenido donde bajo un conjunto de operaciones se busca representar el contenido de un documento de forma diferente, es decir, formular inferencias reproducibles y válidas que puedan aplicarse a su contexto Krippendorff (citado por Marín y Noboa, 2013).

1.6.5 Fases de investigación

Fase 1: Describir el proceso de cambio del decreto 2649 de 1993 hacia estándares internacionales de información financiera en Colombia.

Para realizar la descripción de este proceso, se consultó artículos de investigación relacionados con la temática a tratar y la normatividad correspondiente. A través del uso de la ficha de lectura, se sintetizó lo encontrado en dichos documentos. Además se consultó el devenir histórico de los estándares internacionales de información financiera en Colombia hasta la implementación.

Fase 2: Analizar el concepto de interés público a partir de la discusión entre los presupuestos planteados por las corrientes crítica y funcionalista de la contabilidad.

Para realizar este análisis, es necesario remitirse a lo que han escrito los diferentes expositores de las corrientes funcionalista y crítica en artículos de investigación, para esto se hizo uso de la ficha de lectura donde se sintetizaron los argumentos expuestos por los autores.

Fase 3: Evaluar las diferencias del concepto de interés público en el decreto 2649 de 1993 y en el marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera en Colombia.

Se consultaron los respectivos documentos que contienen el decreto 2649 de 1993 y el marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera identificando el concepto interés público respectivamente a través de la técnica análisis de contenido.

Para el desarrollo de un análisis de contenido en ambos documentos es necesario definir las unidades de análisis y categorías de análisis. Con respecto a las primeras, la unidad de análisis del decreto son cada uno de los artículos, para el marco conceptual son los párrafos que han sido designados con códigos por el IASB. Los párrafos que no posean este código como los de la introducción del marco conceptual se les asignó un número.

Para las segundas, si bien es cierto que el concepto de IP no se encuentra de forma explícita ni en el decreto ni en el marco conceptual. No obstante, en el capítulo tercero se estableció el concepto de IP en las corrientes funcionalista y crítica de la contabilidad, en estos se hallaron unos términos, los cuales, puede asegurarse son la base de un concepto de IP. Por lo tanto, algunos de estos se designan como categorías, otras surgen a partir de la clasificación de cada unidad de análisis en las categorías ya establecidas, es decir, al haberse procedido a la lectura del documento realizando esta clasificación, simultáneamente se observó que otros términos podrían emerger como posibles categorías debido a la frecuencia con que aparecen en los documentos. No obstante, principalmente no se dejó de lado el repertorio teórico desarrollado para el análisis de los conceptos del capítulo tercero, que de cierta forma dio indicios de qué términos pueden también tenerse presentes, lo cual fortaleció la elección de categorías no sólo por su constancia de aparición.

Las unidades de análisis, categorías y frecuencia se presentaron en cuadros de codificación (Ver anexo 1 y 2). De acuerdo a lo que está escrito en las unidades de análisis donde aparecen los términos se interpretan los cuadros de codificación para así generar el concepto de interés público en el decreto y marco conceptual, posteriormente se realizó una analogía entre estos, mostrando así que ocurre con el concepto.

2. DESCRIPCIÓN DEL PROCESO DE CAMBIO DEL DECRETO 2649 DE 1993 HACIA ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA.

Este capítulo está estructurado en tres partes. En primer lugar, se hace una descripción de la normatividad colombiana haciendo énfasis en el Decreto 2160 de 1986, el Decreto 2649 de 1993 y la Ley 43 de 1990; en segundo lugar, para hablar de estándares internacionales de información financiera se necesita conocer el origen del organismo que los emite por ende en esta parte se esboza dicho origen. En tercer lugar se hace una reconstrucción cronológica del proceso de cambio bajo las normas que se emitieron en Colombia para apoyar la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera.

2.1 Normatividad Colombiana

En Colombia los procesos para la creación de normatividad han estado ligados al desarrollo de otros países, esto sucede desde los tratados dictados por España para regir las “transacciones” que se daba en lo que una vez denominaron “el nuevo mundo”, ejemplo de ello lo fueron las Ordenanzas de Bilbao en 1737, que regularon el derecho mercantil y marítimo de la época; esto como consecuencia de los procesos de colonización donde hay una imposición de cultura, costumbres mercantiles y prácticas contables italianas (Franco, 2014). Incluso durante las recesiones mundiales no se desarrolló un proceso de normalización propio sino que siempre se estuvo a la expectativa de lo que sucedía en el exterior. En 1923 la Misión Kemerer en Colombia trae consigo “recomendaciones”⁸ para el desarrollo económico y contable del país, para no pasar

⁸La palabra recomendaciones se encuentra entre comillas puesto que el objetivo de esta misión giraba en torno a garantizar un equilibrio financiero para el pago del crédito otorgado por EEUU a Colombia (Sierra, 2001); se puede

por alto cabe recordar que como consecuencia de este acontecimiento fueron creadas las primeras superintendencias de vigilancia (bancaria).

Antes de 1986 la contabilidad en Colombia era de carácter fiscalista, ya que los conceptos y prácticas contables eran introducidas al ordenamiento jurídico colombiano por normas de carácter eminentemente tributario (Vargas, 2014). Así pues, el primer concepto e fue emitido en 1918 con la Ley 56 por medio la cual se crea el impuesto de renta, en 1931 la Ley 81 amplía información relativa al impuesto de renta, conceptos de causación de gastos, agotamiento y depreciación; veinte nueve años más tarde la Ley 81 de 1960 crea la Ley orgánica del impuesto de renta la cual acentúa el carácter fiscalista de la contabilidad, terminando el recorrido se encuentra el Decreto 3410 de 1983 donde se ordena la firma de las declaraciones tributarias por parte de un contador público o revisor fiscal.

El periodo de tiempo comprendido entre 1918 y 1983 se evidencia el desarrollo de concepto contables incorporados al contexto de las normas fiscales con el fin de sustentar la dependencia de la contabilidad hacia la fiscalidad. Sierra (citado por Vargas, 2014) establece que a partir de la ley 78 de 1935 se “pone de manifiesto como la fiscalidad se sirve de la contabilidad al obligar a las personas naturales y jurídicas a llevar contabilidad con el fin de ser aceptadas las deducciones a la renta bruta”. (p.284); las disposiciones contables vistas en este periodo de tiempo están claramente impulsadas para la depuración de la base gravable del impuesto de renta.

Pero con la expedición del Decreto 2160 de 1986 se da comienzo a la etapa de normalización contable en Colombia. Se puede afirmar que este decreto marca el inicio de la

considerar que la recuperación del crédito era el fin primordial de EE UU, mas no el fortalecimiento económico de Colombia.

autonomía de la contabilidad frente a la fiscalidad y a su ordenamiento contable, y es punto de partida de la evolución de los procesos de normalización. (Sierra, 2001, p.57)

Las lógicas seguidas por el país desde este punto están completamente enfocadas hacia la flexibilización de los mercados para el fortalecimiento de la economía con el propósito de entrar en la conversación de lo que hasta el siglo XX se empezaba a conocer como globalización.

A causa de la relación estrecha con los Estados Unidos, Colombia tuvo una fuerte influencia de las normas internacionales sobre las locales, influencia que se comienza a percibir con la aparición de las primeras facultades de Contaduría Pública en el país, en la década de los cincuenta, debido a la difusión de literatura contable proveniente de las doctrinas norteamericanas. (Sierra, 2001, p.61)

Es así como los Decretos 2160 de 1986 y 2649 de 1993 “incorporaron gran parte de las prescripciones contenidas en las normas internacionales de contabilidad vigentes en esos años”(Vargas, 2014,p. 284).Vale aclarar que a continuación solo se analizarán los Decretos 2160 de 1986, 2649 de 1993 y la ley 43 de 1990, ya que es dispendioso analizar toda la normativa debido a que en Colombia la DIAN, las superintendencias, entre otras, además del Congreso, emiten normas, circulares y lineamientos técnicos que rigen el ejercicio de la profesión contable.

2.1.1 Decreto 2160 de 1986.

Este decreto armonizó en el país las prácticas contables y la presentación de estados financieros, antes no existía uniformidad y la comunicación entre los usuarios de la información y las organizaciones era compleja y casi inexistente. Además el decreto 2160 dictó normas contables básicas y técnicas, normas sobre presentación de estados financieros y mercantilizó la contabilidad, estrechando la relación con el derecho.

Según Correa, Pulgarín, Muñoz & Álvarez (2010):

Dicho reglamento se construye con la observación de las normas internacionales de contabilidad gracias al nacimiento de los organismos internacionales de la contabilidad en la década de los años setenta. Aquí hay un cambio significativo en el paradigma de la contabilidad, ya que se pasa del patrimonialismo al paradigma de la utilidad de la información para la toma de decisiones, el enfoque ahora es diferente, la información deja de ser simplemente financiera y comienza a entenderse como información socioeconómica, ya que hay un interés social sobre la información de los entes económicos. (p.278)

Se puede decir que este es el decreto que reglamenta por primera vez la actividad del contador público sintetizando las responsabilidades técnicas, comerciales, financieras y sociales que tiene la profesión contable; aunque en la mayoría de sus artículos solo plantea lineamientos de carácter repetitivo impone un grado de responsabilidad más elevado para el profesional, ya que le obliga a seguir caminos preestablecidos y, sobre todo, a velar por construir información que sea confiable, útil, comprensible, íntegra, objetiva, lógica, oportuna, razonable y verificable. Jiménez (citado por Correa, Pulgarín, Muñoz & Álvarez, 2010) plantea que el decreto es: “un pilar estructural del reordenamiento de la información contable y financiera en Colombia”. (p.278)

2.1.2 Ley 43 de 1990.

Esta ley brinda al contador público la característica de dar fe pública confiando en la idoneidad de este profesional para tan alto menester, además, reconoce a la contabilidad como una ciencia. Así puede evidenciarse en el artículo 2:

Para los efectos de esta ley se entienden por actividades relacionadas con la ciencia contable en general todas aquellas que implican organización, revisión y control de contabilidades, certificaciones y dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con fundamentos en los libros de contabilidad, revisoría fiscal prestación de servicios de auditoría, así como todas aquellas actividades conexas con la naturaleza de la función profesional del Contador Público, tales como: la asesoría tributaria, la asesoría gerencial, en aspectos contables y similares (Congreso de la república. Ley 43, 1990).

Esta ley da el código de ética para todos los profesionales que se desempeñen en la contaduría pública tratando de dar a entender la importancia y el impacto que tienen sus decisiones u omisiones en la sociedad y en la misma profesión.

Por último, se resaltan las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) que representan la estructura básica a seguir en el desarrollo de la Auditoría y asemeja a la Revisoría Fiscal; también, advierte al contador público la magnitud y el impacto que tienen los organismos que rigen la profesión contable (JCC Y CTCP) con sus sanciones y procedimientos.

2.1.3 Decreto 2649 de 1993.

Este decreto trae las nuevas dinámicas de los conocidos en el ámbito local como PCGA (principios contables de general aceptación) que eran las IAS vigentes en los años 90, se aplican a Colombia sin considerar el impacto que podría generar en la economía, también renueva las normas técnicas para los registros y la emisión de información financiera; en el artículo 24 se pone de manifiesto la inclusión de nuevos usuarios de la información contable, nunca discrimina a cuales usuarios se refiere, por tanto no crea una inclinación.

Araujo (citado por Correa, Pulgarín, Muñoz & Álvarez, 2010), expresa:

Nunca antes un texto legal en materia contable había recogido ideas tan interesantes como éstas. Esto ni más ni menos es encaminarnos hacia una contabilidad administrativa, hacia una contabilidad social en sus varias vertientes: contabilidad del recurso humano, balance social y contabilidad ambiental y no quedarnos en la mera contabilidad financiera. Es decir, estamos ante un inicio de apertura contable en Colombia [...] Pero desde luego esto no lo estamos inventando nosotros, ya existe desde hace al menos treinta años en los Estados Unidos de Norteamérica. Sólo que desde entonces hemos estado insistiendo en que se practique en nuestro medio. Al empezar a lograrlo, nos mostramos como pioneros en este campo en Latinoamérica junto con países como México y Argentina que también han entrado en ésta corriente internacional. (p. 282)

Las dinámicas que trajo este decreto conllevaron a que todas las empresas uniformemente y sin discriminación realizaran los mismos procedimientos y presentaran la información sobre una misma base; sin embargo, cabe reconocer que la creación de múltiples lineamientos técnicos y el repunte de la fiscalidad complicaron el proceso de estandarización nacional.

2.1.4 Decreto 2650 de 1993.

Este decreto plantea la sistematización y clasificación de todas las cuentas que están involucradas en las transacciones de las organizaciones, además de su manejo contable.

Esta norma es conocida como PUC (Plan Único de Cuentas). Vale la pena recordar que existen 14 PUC diferentes y uno especial para el manejo de la contabilidad gubernamental, incluso con un marco conceptual diferente al Decreto 2649 de 1993.

Este decreto se erige como un elemento técnico que ha posibilitado los procesos de sistematización y de ordenamiento de los sistemas de información contable, siendo muchos los avances permitidos, pero del mismo modo los obstáculos puestos y las restricciones para el

manejo de la información con propósitos de análisis y de valor agregado. (Correa, Pulgarín, Muñoz & Álvarez, p. 283).

Durante el periodo comprendido entre 1986 y 1993, es importante destacar los siguientes hechos que son importantes para la profesión contable:

En la década de los 90 se crea el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), encargado de la emisión de lineamientos técnicos para la profesión contable en Colombia; además, se creó la Junta Central de Contadores (JCC) que tiene como objetivo central vigilar y sancionar a los contadores públicos en Colombia.

Con la emisión de la constitución política de Colombia en 1991, se observa una importante influencia del Estado Colombiano para que se produzca de información contable de calidad para la consecución de sus fines. Esto se evidencia en el artículo 15:

Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución. La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Sólo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley. Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Es así como la información contable es de fines públicos y privados y además a la contabilidad se le asigna un carácter probatorio.

Este fue un breve recuento de la historia normativa Colombiana que aunque tuvo influencia de países extranjeros y sus normativas, no se había evidenciado un cambio tan drástico como el presente en los estándares emitidos por el IASB.

2.2 Estándares Internacionales de Información Financiera

Para adentrarse en el mundo de los estándares internacionales de información financiera (IFRS por sus siglas en ingles), es necesario remitirse al origen del organismo que se encarga de la emisión de estos estándares conocido actualmente como Internacional Accounting Standard Board (IASB) (Junta de estándares internacionales) anteriormente llamado International Accounting Standards Committee (IASC) (Comité de estándares internacionales de contabilidad).

En 1973 nace el IASC, entidad u organismo de carácter profesional privado, independiente con vocación global. En su fundación participaron organizaciones profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de América.

Lo acontecido antes de su denominación como IASB, se puede dividir en dos etapas: desde 1973 hasta los años ochenta y desde esta fecha al 2000. En la primera, en octubre de 1975, este organismo publica la Norma Internacional de Contabilidad N°1 “Exposición de Políticas” y aprueba veintiséis normas, Zeff (Citado por Ramírez & Suárez, 2012) .El trabajo ejercido por este organismo en esta época se centraba en la recopilación de normas que se aplicaban en el mundo, designándolas como “alternativas permitidas” y dándoles el título de IAS, pero eran múltiples, lo cual demostraba la flexibilidad del modelo por lo cual fue criticado.

En la segunda etapa , puesto que “ la creación del IASC respondía a una inquietud cada vez más fuerte dentro de la profesión, que era lograr la armonización de las normas y prácticas contables a nivel mundial “(Casinelli,2008,p.6), buscando la comparabilidad de los estados financieros, el comité suprime la opcionalidad de las normas existentes a través de la realización del proyecto de comparabilidad propuesto por el *Comparability Steering Committee* (CSC),comité creado en 1989 que suprime las alternativas, dejando como máximo dos, conocidas como tratamiento de referencia y tratamiento alternativo permitido. En este mismo año, se diseña el Marco conceptual para la elaboración y presentación de los estados financieros. En 1997, se crea el Standing Interpretations Committee (SIC) (comité de interpretaciones a las normas), posteriormente denominado IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). Este se encarga de emitir interpretaciones de los IFRS, guías para la puesta en práctica de estas. Actualmente se le llama *IFRS Interpretations Committee* (Comité de interpretaciones IFRS). Durante estas dos etapas el IASC publicó 41 estándares, al año 2012 estaban vigentes 29.

En búsqueda de llevar a cabo la convergencia y darle agilidad a su funcionamiento, el IASC ve la necesidad de cambiar su estructura. A finales de 1997, conforma un grupo de trabajo, que se conoció como *Strategy Working Party* (SWP), encargado de presentar recomendaciones para la reestructuración, dichas recomendaciones son aprobadas en 1999.El *Standards – Setting* (cuerpo encargado de la elaboración de las NIC) del IASC fue rebautizado como IASB.Y se transforma el IASC en IASCF, fundación que promueve la aplicación de los estándares internacionales y busca apoyo financiero mundialmente. A partir de este suceso no se expiden más IAS, se inicia con el proceso de emitir los IFRS los cuales sustituyen los IAS. Hasta el año 2012, se habían emitido trece.

Posteriormente, existieron dos revisiones a la constitución de Fundación IASC. En 2005 la junta de administración de la fundación IASC pasa de 19 a 22 administradores y en el 2010, la fundación IASC se transforma en la Fundación IFRS. Esta última revisión establece una vinculación al Consejo de seguimiento integrado por autoridades de mercados de capitales públicos. La Fundación IFRS, rinde cuentas a este consejo.

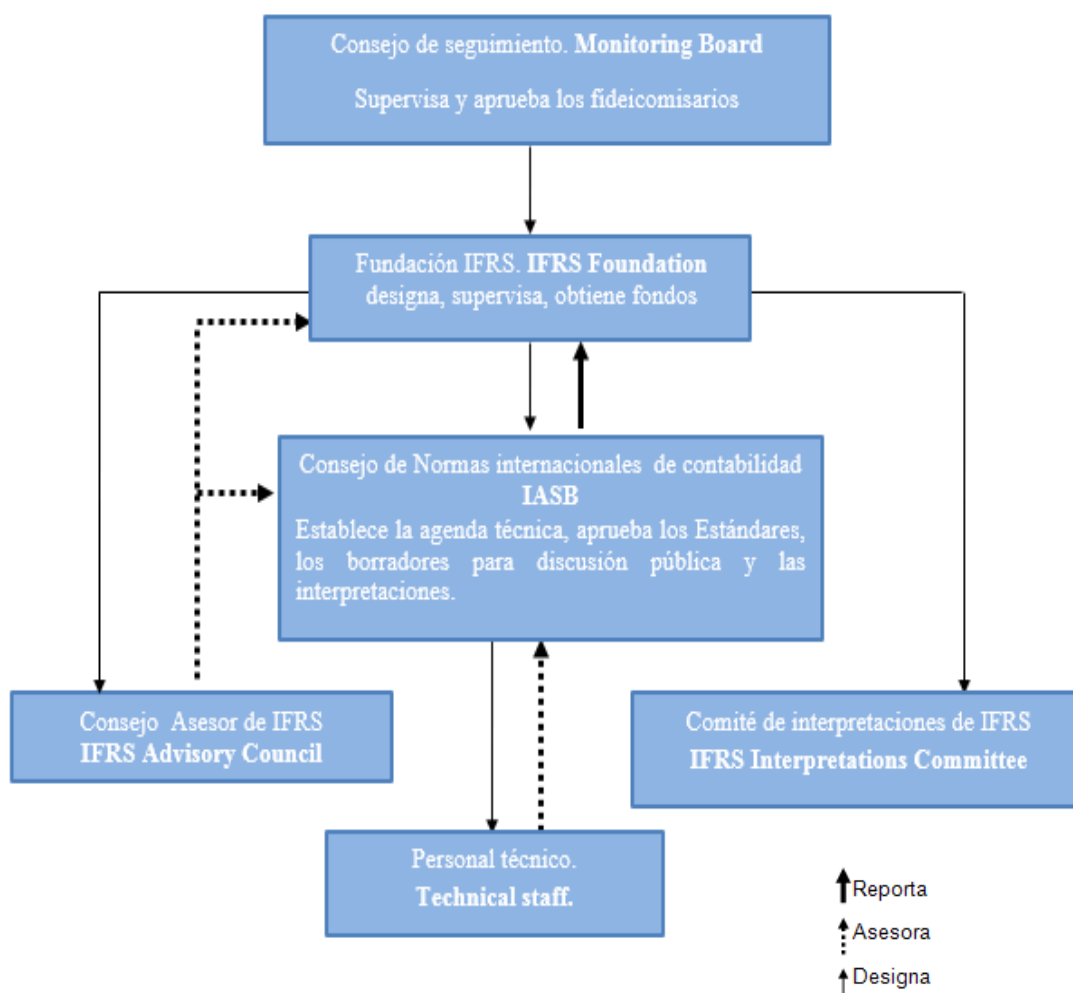


Figura 1. La estructura orgánica actual. Elaboración Propia con base en (Ramírez & Suárez, 2012)

2.3 Evolución Cronológica del Proceso de Cambio.

Para hacer una reconstrucción cronológica del proceso de cambio, se describirán las normas que se emitieron en Colombia para apoyar la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera (IFRS).

2.3.1. Ley 550 de 1999

Esta ley no hace parte del proceso de adopción pero establece bases que después fueron tomadas en el proceso. Así pues, esta pretendió dar respuesta a la crisis económica vivida en ese momento en el país, propuso la reorganización empresarial para dar una oportunidad a aquellas organizaciones que estaban quebradas o en proceso, también instauró los procedimientos y situaciones para las liquidaciones.

En esta ley se encuentran los instrumentos de intervención del estado en la economía, como el proceso de reestructuración de las empresas; y su aplicación a los entes territoriales. Solo en la disposición final en el artículo 63 se expresa que:

Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes (Congreso de la Republica. Ley 550, 1999).

Y es así como se comienza hablar de normas internacionales en Colombia. Dicha Ley tenía vencimiento el 30 de diciembre de 2004, pero luego fue prorrogada hasta el 1º de julio de 2007.

2.3.2 Proyecto de Ley de Intervención Económica 2003.

En este proyecto había una pretensión de adopción de los estándares, sustitución de la revisoría fiscal por la Auditoría Financiera, la eliminación del consejo técnico y en su lugar la conformación del consejo superior contable; además, del cambio de nombre de contador público por el de contador profesional acreditado público o privado, entre otros cambios. Es un documento que el Gobierno Nacional coloca a consideración del público interesado para ser discutido; como evidencia de ello, se encuentra el texto titulado “Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría” publicado en la Revista Legis de Contabilidad y Auditoría en el año 2004.

“El Gobierno decidió suspender la intención que tenía de presentar un borrador decisivo al Congreso sobre ese proyecto, pero su plazo quedó supeditado a la vigencia de la Ley 550 de 1999” (Luna & Muñoz, 2011, p.31).

2.3.3 Ley 1116 de 2006.

Esta sustituye la ley 550 de 1999, a diferencia de la ley que sustituye que tuvo vigencia de cinco años después de su publicación y posteriormente fue prorrogada por el término de dos años a partir del 31 de diciembre de 2004, esta no tiene vigencia. Aunque la ley trata sobre la insolvencia empresarial en su artículo 122 (Armonización de normas contables y subsidio de Liquidadores), expresa que

Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en

materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes. (Congreso de la Republica. Ley 1116, 2006).

Cabe aclarar que lo expresado en este artículo es lo mismo que se encuentra en el artículo 63 de la ley 550 de 1999, lo que hace la diferencia es la vigencia como anteriormente se mencionó.

2.3.4 Ley 1314 de 2009.

Esta ley modifica el modelo contable colombiano, dicta las disposiciones de cómo será el proceso de adopción de esta normativa, dando las bases conceptuales, delineando los cambios profesionales y estructurales en búsqueda de una aplicación uniforme y rápida de los estándares; además se comienza a velar por el aseguramiento de la información para que cumpla con sus cualidades en especial la transparencia.

En el inciso 2 del artículo 1°, es posible notar el propósito de la estandarización.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, **con el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas**, la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios (Congreso de la Republica. Ley 1314, 2009)

Es importante resaltar que la ley faculta al Consejo Técnico de la Contaduría Pública como único ente de normalización técnica autorizado para elaborar los proyectos de ley que se

ajusten a las mejores prácticas internacionales. Los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo los presentan con base a los criterios establecidos en el artículo 7°.

Es necesario puntualizar que en la ley se expresa como usuarios de la información financiera al Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas.

2.3.5 Decreto 3048 de 2011.

Este decreto crea y da los lineamientos para el funcionamiento de la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, la cual está integrada por entidades de carácter público que de una u otra forma emiten direccionamientos para la contabilidad en Colombia. Su principal objetivo es garantizar que las normas de contabilidad sean homogéneas, consistentes y comparables en un mismo sector económico.

2.3.6 Decreto 4946 de 2011.

Decreto que da los lineamientos para aquellas organizaciones que decidieron aplicar de forma voluntaria las normas internacionales de contabilidad e información financiera.

En el año 2012 se expiden dos decretos que modifican el Decreto 4946 de 2011, estos son el Decreto 403 y 1618.

La expedición logra abrir aún más el camino hacia la aplicación de los IFRS en Colombia, puesto que se crea la posibilidad de la aplicación voluntaria durante un período de prueba de un año comprendido entre el 1° enero hasta 31° diciembre de 2012. Por lo tanto, se prepararía el Balance de apertura a 1° de enero de 2012, los registros bajo IFRS a partir del 1° de enero de 2013 y presentación de los primeros estados financieros de propósito general con corte al 31° de diciembre del 2013.

Este ejercicio podría ser realizado por cualquiera de las entidades que correspondan a los grupos 1,2 y 3 establecidos en el Direccionamiento Estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Adicionalmente, cumpliendo con las condiciones previstas en estos decretos. Todo esto con el objetivo de observar y medir el impacto económico y empresarial de los estándares internacionales; cabe resaltar que durante ese periodo se debió llevar la contabilidad bajo la normatividad habitual.

2.3.7 Marcos Técnicos Normativos: IFRS En Colombia.

Antes de esbozar los decretos expedidos para cada uno de los grupos de empresa, es necesario tener presente lo siguiente:

El tiempo mínimo de permanecía de una entidad dentro de la clasificación de un grupo específico será de 3 años, bien sea por traslado voluntario o reclasificación según las condiciones económicas. Sin perjuicio de que la entidad debe cumplir con los lineamientos establecidos en el decreto(s) que rijan el grupo.

Cuatro años posteriores al primer periodo de aplicación (del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015), la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debe presentar la

armonización fiscal con los nuevos parámetros establecidos bajo IFRS, ya que hasta esa fecha las entidades deberán también llevar la contabilidad para efectos fiscales bajo el Decreto 2649 de 1993.

2.3.7.1 Marco Técnico Normativo para el Grupo 3.

Los decretos que abordan el Marco técnico normativo para el grupo 3 el Decreto 2706 de 2012 modificado mediante el Decreto 3019 de 2013.

Estos decretos son creados para el grupo 3, es decir, para las microempresas formalizadas y también para aquellas que se encuentren en el proceso de formalización del que trata la ley 1429 del 2010 y pertenezcan al régimen simplificado según lo dispuesto en el artículo 499 del estatuto tributario.

Dado que no existe IFRS para microempresas, el CTCP tomó como base la norma internacional de información financiera para PYMES y los informes presentados por el

Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y de Reporte (ISAR) en las Conferencias sobre Comercio y desarrollo de las Naciones Unidas (UNCTAD). Organismo que emite estándares a través de la Guía de Contabilidad y de Reporte Financiero para entidades de Tamaño Pequeño y Mediano.

Tabla 2
Cronograma del Plan de Convergencia Grupo 3

Descripción	Fecha
Periodo de Preparación Obligatoria	1° de Enero -31 de Diciembre de 2013
Fecha de Transición	Enero 01 de 2014
Estado de Situación Financiera de Apertura	Enero 01 de 2014
Periodo de Transición	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2014
Últimos EF bajo 2649 y 2650/93 y Normatividad Vigente	Diciembre 31 de 2014
Fecha de Aplicación	Enero 01 de 2015
Primer Periodo de Aplicación	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2015
Fecha de Reporte	Diciembre 31 de 2015

Fuente: Elaboración propia, basado en el Decreto 2706 de 2012

Se puntualiza que dicho marco técnico normativo, expresa que la base principal de medición debe ser el costo histórico para todas las operaciones y que el objetivo de los estados financieros es suministrar información que sea útil para la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios (propietarios, directores, entidades financieras, acreedores, gobierno nacional y sus organismos, entre otros).

El decreto 3019 modifica el numeral 1.2 del capítulo 1 del Marco técnico y dicta los requisitos para ser considerada como microempresa:

a. Una planta inferior a 10 trabajadores. (Se excluyen que presten servicios de consultoría y asesoría externa)

b. Activos totales inferiores a 500 SMMLV. Excluyendo vivienda.

c. Ingresos brutos anuales inferiores a 6000 SMMLV.

2.3.7.2 Marco Técnico Normativo para el Grupo 1.

Los decretos que abordan el Marco técnico normativo para el grupo 1 son el Decreto 2784 de 2012 modificado mediante el Decreto 1851 de 2013, el Decreto 3023 de 2013 y el Decreto 3024 de 2013.

Consolidando lo que reglamentan estos decretos, las organizaciones que pertenecen a este grupo son:

a. Emisores de valores: Entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores-RNVE (Emisores de Valores, Entidades aseguradoras, Establecimientos de crédito, Intermediarios de seguros, Intermediarios de reaseguros, Sociedades de capitalización, Sociedades de servicios financieros).

b. Entidades y negocios de interés público.

c. Entidades que cuenten con un planta mayor a 200 trabajadores (se excluyen las personas que prestan servicios de asesoría y consultoría externa) o activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos y que adicionalmente cumplan con los siguientes parámetros.

- Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas.
- Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plena.
- Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que aplican NIIF plenas.
- Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.

Las entidades emisoras de valores que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores-RNVE, las entidades y negocios de interés público y las entidades que cumplan con las condiciones del literal c del artículo 1° del decreto 2784 de 2012 que ha sido modificado por el artículo 1° del 3024 de 2013 aplicarán NIIF plenas (Marco normativo anexo al Decreto 2784).

Tabla 3

Cronograma del Plan de Convergencia Grupo 1

Descripción	Fecha
Periodo de Preparación Obligatoria	1° de Enero -31 de Diciembre de 2013
Fecha de Transición	Enero 01 de 2014
Estado de Situación Financiera de Apertura	Enero 01 de 2014
Periodo de Transición	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2014
Últimos EF bajo 2649 y 2650/93 y Normatividad Vigente	Diciembre 31 de 2014
Fecha de Aplicación	Enero 01 de 2015
Primer Periodo de Aplicación	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2015
Fecha de Reporte	Diciembre 31 de 2015

Fuente: Elaboración propia, basado en el Decreto 2784 de 2012

Para la preparación de estados financieros consolidados se aplicará el marco técnico normativo anexo al decreto 2784 de 2012; para la preparación de estados financieros individuales y separados se aplica dicho marco excepto:

- El tratamiento de la cartera de crédito y su deterioro (NIC39-NIIF 9).
- Reservas de catástrofes y seguros de riesgos laborales (NIIF 4).

Para la presentación de estos hechos la Superintendencia Financiera de Colombia definirá normas técnicas especiales y pronunciamientos en materia de contabilidad e información financiera.

El decreto 2267 de 2014 modifica parcialmente el decreto 1851 de 2013 y anexa lo siguiente:

- Manifiesta que los anexos del decreto 2784 de 2012 también sufren modificaciones y estas deben de ser tenidas en cuenta.
- En el artículo dos (2) anexa la clasificación y valoración de las inversiones en la NIC 39 y la NIIF 9 y la reserva de insuficiencia de activos en la NIIF 4.
- Agrega el Parágrafo (2) del artículo (2) donde dicta medidas para las compañías de seguros en cuanto al sistema pensional, riesgos laborales y demás productos de seguros con el fin de realizar los ajustes correspondientes en cuanto a los pasivos.
- Los preparadores de información que se clasifican dentro del literal b) del parágrafo 1 del artículo 10 del Decreto 2784 de 2012 aplicarán el marco técnico normativo dispuesto en el Anexo.

2.3.7.3 Marco Técnico Normativo para el Grupo 2

Para el Grupo 2, entidades conocidas como PYMES han expedido el Decreto 3022 de 2013 y el Decreto 2267 de 2014.

A este grupo pertenecen:

a. Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al decreto 2706 de 2012.

b. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 ni sean de interés público.

Para el cálculo del número de trabajadores que es uno de los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012, no se excluyen los servicios de consultoría y asesoría externa, a diferencia del calculo que emplea para el grupo 1 y 3 que sí los incluyen.

Además el decreto 2267 de 2014 que modifica parcialmente el decreto 3022 del 2013 dictaminando lo siguiente

“y cuyo objeto principal del contrato sea la obtención de resultados en la ejecución del negocio, lo cual implica autogestión de la entidad y por lo tanto, un interés residual en los activos netos del negocio por parte del fideicomitente y/o cliente”, (Anexo al literal b del Artículo 1).

- Agrega el Parágrafo (2) al artículo (2) donde dictamina que aquellas entidades que no se encuentran en el Parágrafo (1) pero que se encuentren bajo la supervisión de la Superintendencia Financiera de Colombia, aplicarán el marco técnico establecido en el Anexo del presente decreto.

- Parágrafo (3) que dispone a la Superintendencia Financiera de Colombia como encargada de guiar el desarrollo adecuado y normativo del Parágrafo (2)

El decreto 2615 de 2014 deroga el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores que conforman el Grupo 1 previsto en el Decreto 2784 de 2012 y que había sido modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013; además, anexa un nuevo marco técnico.

Tabla 4
Cronograma del Plan de Convergencia Grupo 2

Descripción	Fecha
Periodo de Preparación Obligatoria	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2014
Fecha de Transición	Enero 01 de 2015
Estado de Situación Financiera de Apertura	Enero 01 de 2015
Periodo de Transición	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2015
Últimos EF bajo 2649 y 2650/93 y Normatividad Vigente	Diciembre 31 de 2015
Fecha de Aplicación	Enero 01 de 2016
Primer Periodo de Aplicación	1° de Enero - 31 de Diciembre de 2016
Fecha de Reporte	Diciembre 31 de 2016

Fuente: Elaboración propia, basado en el Decreto 3022 de 2013.

A continuación, se presentan dos escalas de tiempo de la normatividad colombiana relacionada con IFRS, en la primera se encuentran la normativa que va desde 1999 donde se habla por primera vez de normas internacionales hasta 2009 con la ley 1314 que instauró los estándares internacionales de información financiera en Colombia y en la segunda se encuentra la normativa desde 2011 hasta 2014 donde se emitieron decretos para apoyar la reglamentación internacional (en estos momento ya nacional por normas) en Colombia.

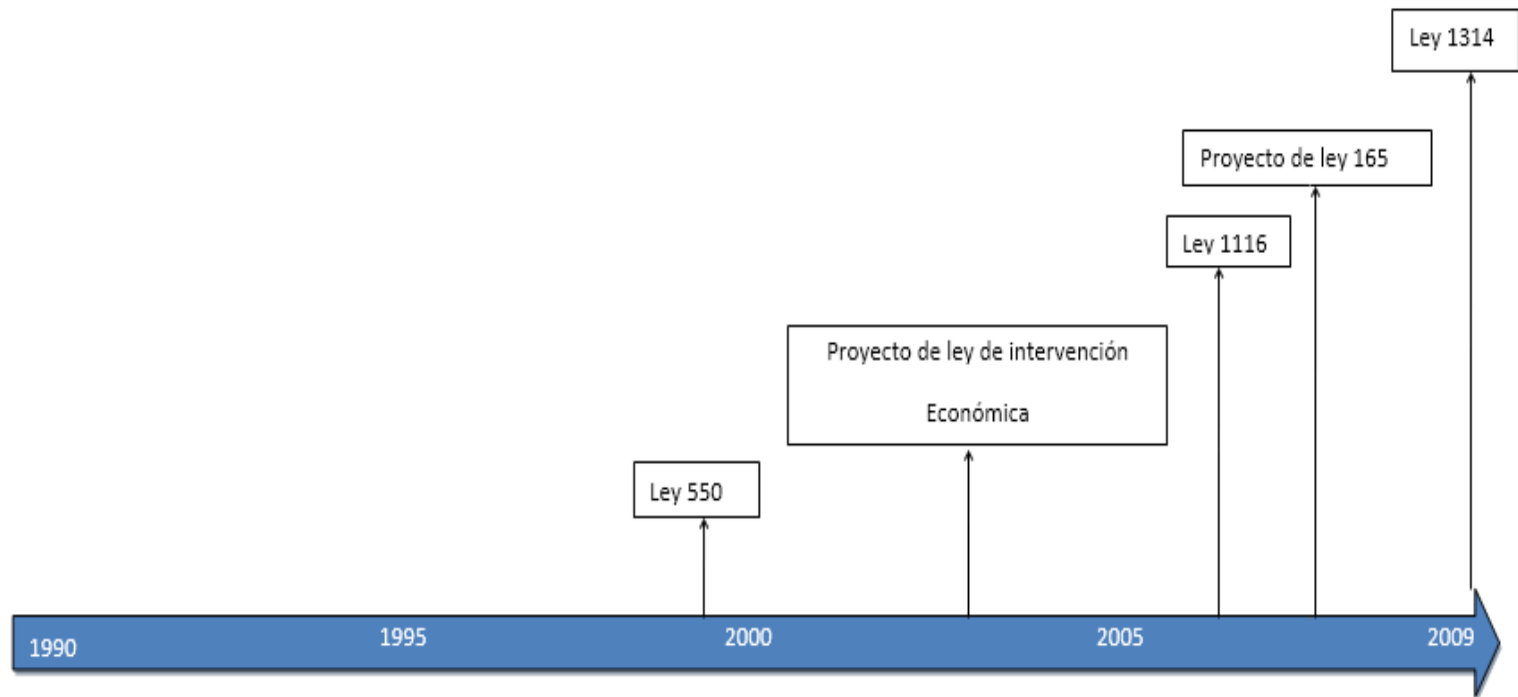


Figura 2. Escala de tiempo de la normativa contable colombiana relacionada con IFRS hasta 2009. Elaboración propia

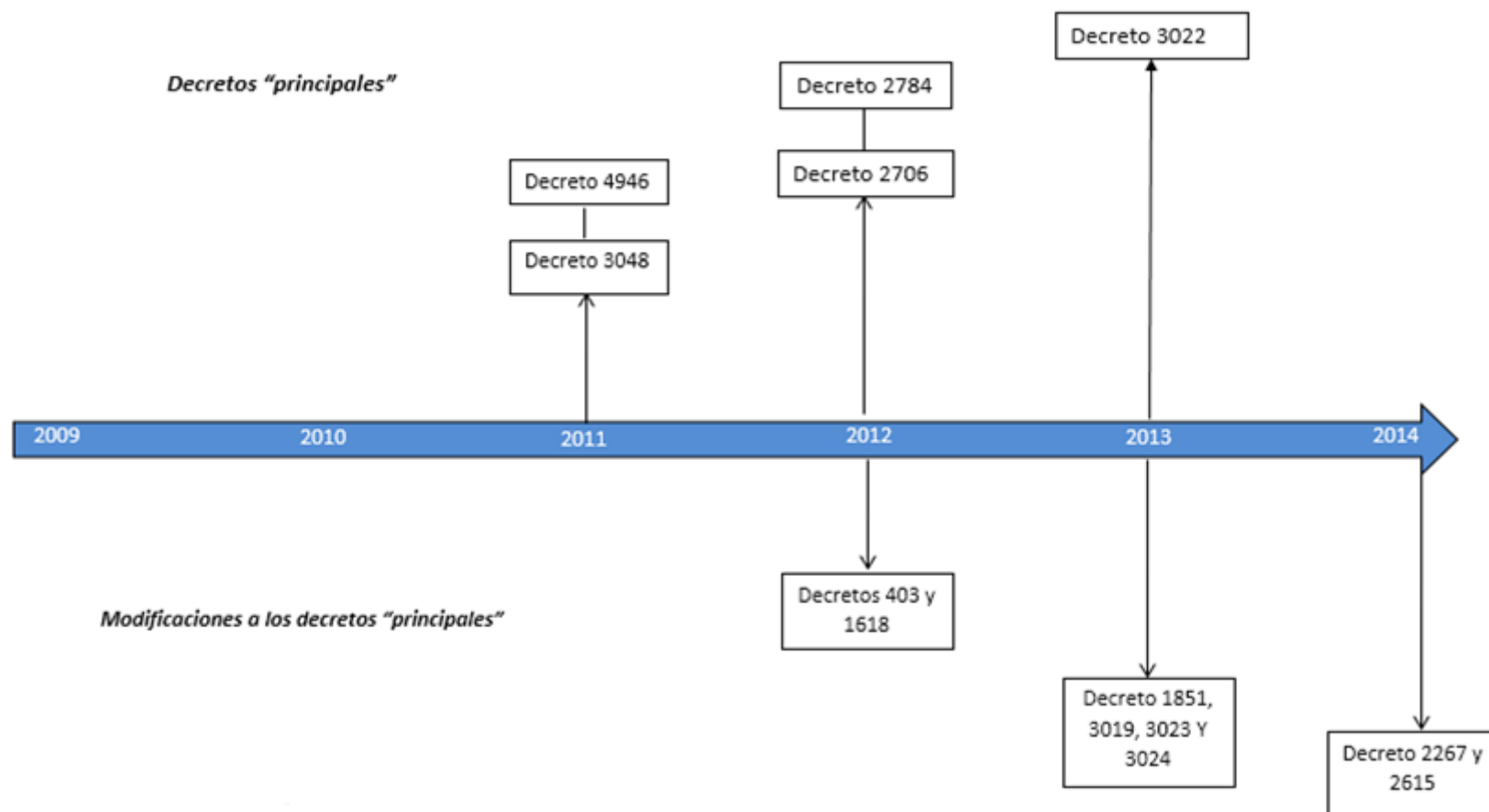


Figura 3. Escala de tiempo de la normativa contable colombiana relacionada con IFRS hasta 2009. Elaboración propia

Lo escrito en este capítulo es un intento de reconstrucción descriptiva a luz de la normatividad expedida en Colombia para el desarrollo de lo que se ha denominado proceso de cambio.

Si bien es cierto en el capítulo no se desarrollan argumentos que refuten o revaliden el proceso, los autores consideran necesario que en Colombia los agentes relacionados con la contabilidad acudan como lo afirman Cuevas, Grajales & Usme (2013) “a la investigación en aras de ofrecer argumentos concretos y contrastables en relación con los propósitos y fines de la contabilidad en el marco de la denominada era de la información” (p.1049). Por lo tanto se pretendió crear la contextualización de cambio hacia IFRS con la finalidad de ilustrar desde cuando la normatividad colombiana viene apuntando hacia la internacionalización de la contabilidad; siendo así este el primer paso para la consecución del propósito central de este trabajo de grado.

3. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO A PARTIR DE LA DISCUSIÓN ENTRE LOS PRESUPUESTOS PLANTEADOS POR LAS CORRIENTES FUNCIONALISTA Y CRÍTICA DE LA CONTABILIDAD.

Este capítulo se estructura en cuatro acápites. El primero, comprende la corriente funcionalista donde se destaca su origen; posteriormente se da a conocer como desde la ontología y epistemología, se entiende la realidad y el sujeto; luego se evidencia cuál es la concepción de contabilidad desde esta corriente y su relación con otras disciplinas, especialmente con las matemáticas, la jurídica y la economía como principales ejes de interacción. La investigación es el último elemento de análisis de esta corriente donde se destacan algunos métodos y teorías aplicadas para construir conocimiento.

Como segundo acápite del capítulo se destaca la corriente crítica de la contabilidad, describiéndose su origen; se enumeran ciertos aspectos que son relevantes para entender esta corriente, el sujeto y su realidad comprendidos desde la ontología y la epistemología; después se evidencia cuál es la concepción de contabilidad desde esta corriente y su relación con otras disciplinas como la sociología, la filosofía y la antropología. Por último, en el aspecto de investigación se denota que existen múltiples enfoques, para construir conocimiento.

El tercer y cuarto acápite hacen referencia al concepto de interés público para cada corriente, a partir de los presupuestos descritos en los dos primeros acápites, se desarrollan estos conceptos. Adicionalmente, se alude a otros temas que ayudan a establecer los argumentos para respaldar el concepto de IP que subyace en las corrientes. En el tercero, se alude a un breve recorrido histórico económico y la actualidad económica. Y el cuarto hace referencia al contexto actual enfocado en la Nueva Gestión pública y en el concepto de ideología

Por último, se concluye lo expuesto durante el capítulo destacando los conceptos de IP en cada corriente, evidenciándose además una relación entre la concepción de contabilidad y el concepto de IP.

3.1 Corriente Funcionalista

Para hablar de un punto de partida de esta corriente, hay que remitirse al momento en el que los filósofos dan una explicación de los fenómenos no mitológica sino a través del uso de la razón, siglos VII y VI a. c; a través de ella se construía conocimiento en pro de dar explicación de la realidad con fundamentos. Pero en la época medieval u oscurantista hay un retroceso en la construcción del conocimiento donde lo que impera es la explicación basada en lo mítico-religioso. No obstante, transcurrida esta época y el acontecimiento de hechos como la imprenta, el Renacimiento, la Ilustración, descubrimientos, avances tecnológicos, entre otros desencadenan una nueva visión de mundo.

Los gestores de esta nueva perspectiva de mundo serían Copérnico, Kepler y Galilei. Con ellos, se fundan los cimientos sobre los que se inicia la construcción de un proyecto, de una visión optimista del mundo a la que se denominó Modernidad y su fe desbordada en la razón, el monismo metodológico y el mundo de las experiencias como vía irrenunciable desde la que se construye conocimiento auténtico.(Betancur,2012,p.109).

A raíz de esta visión de mundo, se considera conocimiento verdadero aquel que puede ser corroborado experimentalmente. Betancur (2012) asevera: “Desde entonces, se está en presencia de un intento de uniformar la investigación contable, donde la única forma válida de investigar es desde presupuestos empíricos y bajo lógicas racionalistas y objetivistas, tendencias que demarcan para la contabilidad una perspectiva dominante/funcionalista...” (p.109).

3.1.1 La realidad y el sujeto.

Estos dos aspectos se analizan desde lo ontológico y epistemológico. Desde la ontología, en la corriente principal reina la creencia en el realismo físico, donde existe un mundo de realidad objetiva independiente de los seres humanos, dicha realidad posee una naturaleza determinada que es susceptible de ser conocida (Chua, 2009). La realidad es concreta e independiente al conocimiento a priori que de ella tenga el individuo; por lo tanto, esta determina al sujeto pero este no influye en la realidad, puesto que “el funcionalismo niega al sujeto cualquier posibilidad de intervención voluntaria en la evolución y la constitución de las instituciones. La única acción del sujeto está concebida a través del racionalismo” (Larrinaga, 1999, p. 111). Como consecuencia, el sujeto no es activo en la construcción de su realidad social.

Desde la epistemología positivista, el conocimiento de esta realidad se puede adquirir mediante la observación parcial para posteriormente interpretar y culminar con una descripción objetiva, entonces existe una construcción de conocimiento cuando el sujeto la representa correctamente. La representación y comunicación de esa realidad es la razón de ser de la contabilidad. En palabras de Archel (2007): “Se parte de lo que es, sin pretensión de averiguar nada acerca del proceso a través del cual, lo que es ha llegado a ser lo que es” (p.51).

Así pues, hay una preocupación por “descubrir” y “describir” las leyes y las esencias por las cuales la realidad está determinada; descubrir debería entenderse aquí como la acción encaminada a predecir, es decir, explicar la naturaleza del orden social y el equilibrio. (Quinche, 2011; Larrinaga, 1999). Por lo anterior, el propósito central de la contabilidad, al desarrollarse en el contexto de las organizaciones, gira en torno a la identificación de las disfuncionalidades subyacentes para posteriormente elaborar planes (mecanismos de control) que coarten la incidencia del hecho que genera una disfuncionalidad, lográndose así predecirlo y de cierta

forma manipularlo para alcanzar el orden y equilibrio. Esta posibilidad es lo que constituye la imagen de la explicación científica (Chua, 2009)

3.1.2 La concepción de contabilidad y su relación con otras disciplinas.

A través de los tiempos la contabilidad ha tenido vínculos⁹ con las matemáticas, la jurídica y la economía. Con respecto a las matemáticas, es posible notar el vínculo que se le asigna a la contabilidad como una rama de esta, puesto que por ejemplo el monje de los Franciscanos Conventuales, Luca Pacioli hizo conocida en Europa la partida doble proveniente del Oriente, destinando un capítulo sobre contabilidad en su obra principal la Summa de Arthmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitá donde ordena el saber matemático de la época. La relación establecida con la jurídica “se justifica especialmente por el carácter legalista, como medio de prueba, con el que desde temprana época se conciben los registros contables” (Tua, 1995, p.128).

Para comprender el nexo entre contabilidad y economía, se hace necesario establecer desde la perspectiva funcionalista qué concepción se tiene sobre la contabilidad. Para Larrinaga (1999) la corriente es apolítica, ahistórica y reduccionista. Este autor sustenta por qué asigna estas tres características de la siguiente manera: La primera característica como consecuencia de asignar un carácter neutral a la contabilidad en los conflictos sociales, ya que la contabilidad no ha sido diseñada para evaluar finalidades (para qué), sino para evaluar eficiencia (cómo). La segunda característica dado que ni el estudio de la sociedad en su conjunto, ni el de la historia aporta al conocimiento de cómo funciona la contabilidad y la tercera característica puesto que

⁹ En los artículos: “La Evolución del Concepto de Contabilidad a través de sus Definiciones” de Jorge Túa Pereda y “Las tramas de la contabilidad: Trazos para quienes empiezan su formación en Contaduría Pública” de Carlos Mario Ospina, es posible notar no solo estos vínculos de la contabilidad con las matemáticas, la economía y la jurídica sino con los cambios que acontecen en la realidad que han influido en la definición sobre contabilidad, lo que conlleva a establecer que existe una relación entre la contabilidad y el entorno en que se desenvuelve.

sólo se estudia los fenómenos económicos, olvidando los sociales y su complejidad y la organización como conjunto de individuos, sin tener en cuenta la relación entre ellos.

Por lo tanto, esta perspectiva concibe que la contabilidad hace parte integral de la economía, Quinche (2011) afirma: “está influenciada por la mirada de la economía neoclásica la cual ha llevado a mostrar a la economía como ‘la más exacta de las ciencias’” (p.218). Y en este mismo sentido, se estudia la contabilidad como una actividad de servicio técnico y racional.

3.1.3 La investigación.

Retomando lo expresado, puesto que existe una relación entre contabilidad y matemáticas, contabilidad y economía, se extraen los métodos utilizados en estas ciencias, como el uso de grandes muestras, los métodos de sondeo, los diseños de laboratorio en investigación experimental y los métodos de análisis estadístico y matemáticos. Esto también, como consecuencia de la utilización del modelo hipotético deductivo en búsqueda de leyes o principios universales para así lograr la explicación, predicción y control (Chua, 1986). Aspectos ya descritos anteriormente.

Evidenciándose desde esta perspectiva la defensa por el monismo metodológico junto a la investigación de tipo cuantitativa se deja entrever que la utilización de variables que interpreten las actividades de una muestra representativa sean consideradas como el único medio válido para obtener conocimiento verdadero, así mismo, se visualiza que la corriente “reduce sus esfuerzos a identificar las prácticas más comunes en un espacio y momento determinado, las cuales se asume son idóneas para satisfacer las necesidades de ese entorno, sin hacerse la pregunta de qué tan adecuados realmente son dichos procedimientos” (Hernández, Soto & Ríos 2013).

La concepción de la contabilidad como parte integral de la economía, preocupada por el desarrollo de las organizaciones genera que se realicen investigaciones desde el normativismo y el positivismo, según el criterio de algunos estudiosos son diferentes y opuestas, puesto que “el centro de atención del enfoque positivo, más que la producción de la información contable, es su utilización” (Monterrey, 1998, p. 431). Para los autores de este trabajo, estas están inscritas en esta corriente, su búsqueda constante de postulados y teorías científicas para revalidar el conocimiento es su principal punto de convergencia, la tendencia positiva se ocupa principalmente en reflejar lo que “es” mientras que la normativa se ocupa de lo que “debería ser”.

Existen dos direcciones investigativas en el aspecto normativo, según Haslam (citado por Ortega, 2013) “por una parte, se estudiaba cómo entender las prácticas contables desde el razonamiento económico y, por la otra, las posibilidades de mejora de tales prácticas en función de las necesidades de la gerencia de las organizaciones”(p,41). Entiéndase razonamiento económico como la elección de la acción que más convenga para así lograr la maximización de la utilidad.

La investigación en la tendencia positiva está basada en dos pilares. Según Monterrey (2009):

El primero está orientado hacia el mercado de capitales hunde sus raíces en la moderna teoría financiera, en la que la hipótesis de eficiencia se erige como el núcleo esencial de sus planteamientos mientras que el segundo dirigido hacia las organizaciones tiene su razón de ser en la teoría de la firma, y en la que los costes contractuales y las relaciones de agencia se configuran como los elementos básicos en torno a los que pivota toda la investigación llevada a cabo. (p.429)

Desde el positivismo las teorías denotan la capacidad de predicción de hechos aún no observados. La contabilidad, desde la perspectiva de la teoría positiva debe ofrecer explicaciones objetivas y científicas sobre su funcionamiento, lo que significa una investigación contable científica; en posición al normativismo que desarrolla teorías normativas y de definiciones tendientes a intentar ofrecer soluciones Jensen (citado por Ortega, 2013). Puede concluirse que se establecen teorías y postulados con carácter descriptivo para el positivismo y con carácter prescriptivo para el normativismo.

3.2 Corriente Crítica.

El origen de la corriente alternativa a la funcionalista en contabilidad, está relacionado con la teoría crítica de la sociedad y lo que se conoce como estudios críticos de la gestión (Critical Management Studies) en Reino Unido alrededor de los años ochenta. El origen de la teoría crítica se remonta a 1920 en Alemania, donde se crean centros de estudios alrededor de las ideas de filósofos como Marx, es decir, se empieza a estudiar la sociedad desde los planteamientos de intelectuales que desarrollaron pensamientos en oposición al estado en que esta se encuentra, es decir, bajo el sistema capitalista. O sus estudios giraban alrededor de las organizaciones, la ciencia, las relaciones sociales u otras temáticas. Existe una problematización del estado de las cosas, constituyéndose así la teoría crítica de la sociedad, Betancur (2012) menciona “.....que de Weber y Marx a Horkheimer y Adorno hasta Habermas, iniciaron todo un camino de crítica social en contra del statu quo y una búsqueda inacabable por la reivindicación del sujeto”(p.112). Se habla de una reivindicación del sujeto como consecuencia de la concepción que se tiene de este desde la doctrina dominante (Ver apartado la realidad y el sujeto en la corriente funcionalista). A la comunidad de investigadores que estableció dicho propósito se le denominó la Escuela de Fráncfort.

Los estudios críticos de la gestión se fundamentan en los desarrollos de la Escuela de Fráncfort , pero estos “son una orientación de la amplia y extendida investigación organizacional, de los estudios de la organización pero también en alguna magnitud en la contabilidad, el mercadeo y la estrategia” (Arrubla, s.f, p.8).Lo que significa que se comienzan a generar valiosas contribuciones desde la disciplina contable relacionadas con una nueva mirada de la sociedad centrada en las organizaciones.

Por lo tanto, se encuentra que la investigación crítica en contabilidad afirma Archel (2007) surge a comienzos de la década de los ochenta del siglo pasado en respuesta al auge de la investigación contable positiva. Esta está comprometida con la intervención para el cambio radical de las condiciones sociales y este cambio no se visualiza que sea promovido y ejecutado desde el funcionalismo. Por tal razón, la perspectiva crítica para oponerse al funcionalismo debe remitirse a teorías tradicionales para lograr dicha intervención y en lo posible generar un cambio radical. Convirtiéndose esta revisión de teorías funcionalistas el primer presupuesto de la corriente.

3.2.1 La realidad y el sujeto.

Al remitirse de nuevo a la ontología y epistemología pero desde una perspectiva diferente, se encuentra que esta reconoce la potencialidad del sujeto de influir en su entorno, este no lo determina, porque los seres humanos no están restringidos a existir en un estado específico. Pero según Chua (2009): “la potencialidad humana está restringida por los sistemas de dominación que prevalecen y que alienan a las personas de su propia realización. Estos obstáculos materiales operan al nivel de la conciencia y también en lo económico y lo político”

(p. 59). Esto significa que cada individuo a través de su entendimiento crea conceptos, ideas acerca la realidad, es decir, la realidad es una proyección de la imaginación humana.

Otro aspecto de importancia relevante, es entender que existe una relación entre las partes (individuos, grupos y organizaciones) y el todo (la sociedad), por lo tanto la realidad está en lo universal, su estudio por separado es incompleto. En este sentido, la realidad también es una construcción social.

El aspecto epistemológico es de carácter hermenéutico ya que a través de la interpretación, la orientación busca la comprensión y reflexión de las condiciones sociales e históricas en las que la cultura del hombre moderno se sostiene. Hay una interdependencia entre los contextos y las explicaciones que ofrece la corriente frente a la realidad. Chua(2009) afirma: “los estándares por los que se juzga la explicación científica son nociones temporales y vinculadas a un contexto”(p.60).

3.2.2 La concepción de contabilidad y su relación con otras disciplinas.

Partiendo del hecho que desde la corriente crítica, se presupone que existe una desigualdad estructural básica donde existe un conflicto entre la clase favorecida y la clase oprimida, en este sentido existe una fortaleza del papel contable que crea una realidad puesto que quien emite la información tiene la capacidad de legitimar sus acciones de acuerdo a sus intereses. (Hopwood, citado por Gómez, 2005). Entonces, la clase favorecida legitima sus acciones a través de la contabilidad puesto que el sujeto que hay detrás de la contabilidad posee intereses, motivaciones, ideas, que pueden incidir en la construcción de información, condicionándola a indicar qué es importante y qué no lo es para posteriormente comunicarlo. Por lo tanto, la contabilidad juega un papel importante en la relaciones sociales y “ha de estudiarse

como una particular forma de racionalidad calculativa que construye y a su vez está construida” (Larrinaga, 1999, p.118).

A la contabilidad se le asigna una naturaleza social, histórica no sólo económica, se estudia desde la óptica de las ciencias del espíritu, por lo tanto tiene nexos con la sociología, la filosofía y la antropología, entre otras; para entender cómo opera y cuál es su papel en la satisfacción de las necesidades de la sociedad.

En conclusión, esta perspectiva no da un carácter neutral a la contabilidad, se considera que esta no está libre de valores. Por lo tanto, “juicios de valor como la conveniencia de dominar la naturaleza mediante la tecnología, o la perpetuación de un orden social injusto, deben ‘desenmascarse’ y exponerse a la crítica” (Gil, 2014, p.26).

3.2.3 La investigación.

Para esta corriente la disciplina y la investigación tienen que incidir en el mejoramiento de las condiciones sociales generales. Por lo tanto no basta con describir las leyes que rigen los acontecimientos con el ánimo de controlar y dominar la realidad.

Por lo anterior los métodos cuantitativos y de recolección y análisis de datos son empleados en un menor grado y se utilizan metodologías cualitativas como las explicaciones históricas detalladas y estudios etnográficos, entre otros; para profundizar en el entendimiento de los fenómenos sociales, que vistos desde solo aspectos económicos-financieros sería una mirada muy estrecha. “Los estudios críticos centran su atención en la relación entre la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica” (Larrinaga, 1999, p.118). El estudio de estas relaciones demanda más que cifras para su comprensión.

Cabe destacar que “la investigación alternativa y crítica en contabilidad tampoco es un cuerpo homogéneo, sino que adopta enfoques y metodologías diferentes en función del fenómeno o de la realidad objeto de estudio” Belkaoui (citado por Archel 2007, p.53). Ortega (2013) menciona que:

Los enfoques de la teoría crítica pueden derivarse en tres perspectivas: los estudios feministas, los post-estructuralistas y los post-modernos. Los estudios feministas se centran en el lenguaje como control y dominación social, la visión feminista resalta la conciencia de una dominación sexista. La corriente post-estructuralista reconoce al lenguaje como medio y fin para la organización social y la subjetividad, que el sujeto es absolutamente necesario en la generación de conocimientos. La perspectiva postmoderna defiende que los argumentos de la modernidad sobre el conocimiento se agotaron, debido a que toda forma de saber es contingente e interdependiente de otras realidades y dimensiones, reconoce que toda forma de conocimiento tiene una intencionalidad y, por tanto, el lenguaje no es un medio neutral sino que es parte del sujeto.(p.47)

La existencia de diferentes enfoques y metodologías son producto de la visión interdisciplinaria con la que se estudia y construye conocimientos desde la corriente heterodoxa crítica.

3.3 Concepto de interés público

Para el desarrollo del concepto de interés público (IP) en cada una de las corrientes, se consultaron los artículos escritos por Gil (2014), Jiménez (2014) y Baker (2009), ya que se refieren específicamente al concepto de IP en contabilidad; a partir de lo escrito por ellos es posible conocer qué entiende cada corriente por IP . Por otro lado, existen escritos que aluden al tema de interés público aunque su objetivo central no es establecer y/o evidenciar cual es el

concepto en algunas de las corrientes, dan elementos que contribuyen a que el lector se forme una idea y sea posible deducirlo.

3.3.2 El concepto de interés público desde la corriente funcionalista de la contabilidad.

3.3.2.1 Breve recorrido histórico económico e interés público.

Como se escribió líneas arriba, desde la perspectiva funcionalista se entiende que la contabilidad hace parte integral de la economía. A quien se conoce como fundador de la misma por lograr presentar una obra completa y cerrada de esta ciencia es al escocés Adam Smith (Barmettler, 2011).

La corriente funcionalista de la contabilidad ha estado influenciada por los postulados de la economía neoclásica, que se centra en la asignación de los recursos escasos y busca la forma óptima de servir a las preferencias de los consumidores. Este pensamiento junto con el de Smith prevalece actualmente. Pero, es importante conocer el pensamiento de los antecesores que generaron ideas en la misma dirección, a través del siguiente corto recorrido histórico, se genera la base para entender el concepto de interés público en esta corriente.

Es posible notar que antecesores al pensamiento de Adam Smith abogaban por los intereses privados. En la Antigüedad, Aristóteles (384 -322 a.C.) afirmaba que las posesiones colectivas son inservibles ya que estas impedían el provecho de ambas partes, en cambio es posible obtener beneficios a partir de la compra y venta de la propiedad privada (Barmettler, 2011). En esta época se practicaba el intercambio de mercancía pero este filósofo consideraba que solo se practicara como consecuencia de que el ser humano no pudiera autoabastecerse de

ciertos bienes que el otro sí poseía. Existía un interés por poseer bienes de los que se carecía pero sin la motivación de enriquecerse, el hacerlo era condenable.

Por lo tanto, los griegos promulgaban que el precio de la mercancía debía ser justo y condenaban el precio excesivo que sirve a la maximización de la ganancia. El cobro de intereses (precio por el dinero prestado) se consideraba usura, era un pecado el acumular bienes terrenales y armarse una fortuna. Solo avanzada la Edad Media, esta concepción cambia. En esta época donde existía un vínculo entre Dios y el hombre, el teólogo Tomás de Aquino (aprox, 1225-1274) que retoma las ideas de Aristóteles, apoyaba la división del trabajo y consideraba que el comercio podría practicarse pero en casos excepcionales porque el afán de ganancia producto del ejercicio de este le resultaba sospechoso, es decir, respaldaba un comercio ético (fundaciones con fines benéficos). Aquino estaba en contra del cobro de interés pero hizo una excepción, los intereses estaban permitidos cuando el prestamista corría el riesgo al otorgar el crédito o se perdía de hacer alguna ganancia (costo de oportunidad). En esta época las iglesias y los monasterios estaban interesados en administrar la riqueza de la cual eran dueños. Este cambio de pensamiento frente a los intereses fue lo que abrió camino a considerar el capital como factor de la producción.

El paso de la antigüedad a la edad media evidencia un cambio en el sujeto y el entorno porque pasar de considerar el cobro de intereses como usura o pecado a tener excepciones frente a este tema, es necesario reconocer que la percepción que tiene el sujeto sobre la maximización de la ganancia cambia y por ende hay un cambio en el entorno. Puesto que:

Las ideas que nos legaron los clásicos en torno a la libertad e igualdad estaban sustentadas en un interés genuino por restringir la actuación del poder político con el único fin de alcanzar el bien común. Los cambios que ha experimentado la humanidad a

lo largo de los siglos parecen quedar diluidos ante el desmedido afán de poder.(Cruz, 2002, p.19).

En efecto, teniendo en cuenta la separación de las perspectivas contables que hace Chua (2009) en su artículo "Desarrollo radicales en el pensamiento contable"; a partir de las asunciones subyacentes sobre el conocimiento, la realidad física y social y la relación teórica y práctica. Para el funcionalismo una de sus dos creencias sobre el mundo social, refiere que el comportamiento humano es intencional, es decir, los seres humanos están centrados en una sola meta: la maximización de la utilidad. En ese sentido como lo expresa Archel (2007) "así, tanto la teoría de la agencia como la investigación centrada en los mercados de capitales asumen la idea de que los comportamientos humanos están orientados por motivaciones económicas que buscan el interés propio" (p.52).

Smith, en su obra denominada *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, publicada en 1776, hace alusión a la mano invisible “para ilustrar cómo todos los que participan del mercado, sin quererlo, colaboran con la prosperidad de la sociedad entera al perseguir sus propios intereses” (Köler, 2011 p.28). En esta obra también se refiere a temas relacionados con el libre comercio sin intervención estatal, la crítica al proteccionismo, el flujo circular y la división del trabajo como fuente de productividad, entre otros. Entonces en pocas palabras, sí cada sujeto persigue sus propios intereses, bajo esta lógica se entiende por interés público la suma de los intereses particulares.

3.3.2.2 Actualidad económica e interés público

En la época actual, según Köler (2011) afirma, la mayor parte de las teorías de Smith no han perdido nada de relevancia, fue el primer defensor de la globalización. Entendiéndose

Globalización como “la nueva configuración espacial de la economía y sociedad mundial” (Basave, Dabat, Morera, Rivera & Rodríguez, 2002, p.2). Una configuración desarrollada bajo el capitalismo financiero, donde hay una transformación de la economía real hacia una economía especulativa y se aboga por que cada vez haya menos intervención del Estado en ella o si la hay sea a favor del sector privado (neoliberalismo). Este es el panorama actual, por lo tanto, la contabilidad bajo presupuestos funcionalistas representa dicha realidad apartándose del interés público en la economía real y sustituyéndolo por la especulación del interés privado de las finanzas, lo que es lo mismo a decir que la contabilidad normativa se financiariza (Gil, 2014).

Según Chua (2009) existen dos asunciones sobre el mundo social, en primer lugar, como ya se mencionó, la intencionalidad del comportamiento humano. La segunda asunción es llamada "orden social controlable", dicho de otro modo para la corriente funcionalista existen conflictos llamados disfuncionalidades, los cuales son manejables a través del establecimiento de mecanismos de control que logren acabar con dichas disfuncionalidades. Entonces conociendo la realidad descrita en el párrafo anterior, se puede afirmar que no está exenta a que en ella existan problemas, por ejemplo las crisis financieras producto de burbujas inmobiliarias. Los sujetos que se ven implicados en un problema de esta índole son los bancos, las personas que incurren en un crédito hipotecario y el Estado. Cuando estas personas no puedan pagar sus créditos tendrán que entregar los inmuebles a los bancos, estos no podrán venderlos porque no habrá quien los compre lo que se traduce en una afectación a sus finanzas, por lo cual el Estado desarrollará su papel de salvador pero sólo lo ejercerá con respecto al sistema bancario.

El rol de la contabilidad en este entorno es de una contabilidad bajo normas financieras al servicio de la acumulación del capital financiero. En todas las organizaciones estas normas (IFRS) son mecanismos de control, pero hay que diferenciar si es un control de las

organizaciones o en las organizaciones porque el primero denota un balance y equilibrio entre intereses de agentes lo cual difiere con el segundo donde existe la manipulación o explotación de los participantes de la organización por otros. (Sunder, 1997).

Los IFRS pertenecen al control de las organizaciones, donde organismos como la FASB (2003) proclama aquello que debe ser considerado cómo interés público, servir a la inversión pública a través de información transparente y que provenga de la aplicación de estándares de reportes financieros de alta calidad, desarrollados en un debido proceso abierto del sector privado e independiente. Donde se percibe que quien puede hacer crecer una organización a nivel financiero es el único realmente importante, es decir, la FASB habla de “Inversión pública”, una inversión que sólo puede brindar quién posea el capital.

Esto quiere decir, de acuerdo a lo expuesto por Jiménez (2012) en:

La corriente principal de la contabilidad, siguen cuidando los intereses de los inversionistas y potenciales proveedores del capital y no del conjunto global de los usuarios de la información, es decir, la responsabilidad social es particular a la empresa y el interés público no se circunscribe a la comunidad.

Los IFRS están dirigidos a un grupo en específico existiendo diversos usuarios de la información, lo cual es posible observar en la siguiente tabla.

Tabla 5
Intereses de los usuarios de la información

Grupos	Intereses de los usuarios
Socios y accionistas	• Beneficio e incremento del valor de la empresa. • Rentabilidad, liquidez de las inversiones. • Transparencia de las operaciones y proyectos. • Participación y control de la gestión.
Directivos	• Poder de decisión y control: capacidad de gestión. • Influencia, prestigio e ingresos. • Desarrollo de las ideas y capacidades propias. • Maximizar el valor de la empresa.
Trabajadores	• Salario, prestaciones sociales, seguridad, higiene y salud laboral. • Seguridad en el puesto de trabajo. • Promoción profesional y humana. • Capacidad de interlocución: participación.
Clientes	• Calidad y justa relación calidad – precio. • Información veraz y clara sobre los productos y servicios. • Garantía de la integridad, seguridad y salud de los consumidores, usuarios y clientes. • Servicio postventa.
Proveedores	• Aceptación de los principios de libre mercado. • Capacidad de pago. • Información clara sobre las posibilidades comerciales. • Respeto a las marcas y a la propiedad industrial.
Competidores	• Respeto a la reglas de la libre competencia. • Reciprocidad de las relaciones. • Cumplimiento de los compromisos. • Cooperación en las diferentes políticas empresariales.
Comunidad, entorno, Estado Sociedad en general	• <i>Legales:</i> obligaciones fiscales, cumplimiento de la legislación vigente. • <i>Sociales:</i> contribución positiva al desarrollo económico y al empleo. Colaboración activa con las instituciones sociales, culturales y científicas. • Respeto por los valores morales, tradicionales y religiosos. • <i>Ambientales:</i> cuidado, respeto y mejora del medio ambiente.

Fuente: Recuperado de Jiménez, 2012

En definitiva, es posible concluir que desde lo que argumenta Jiménez (2012 & 2014), la corriente funcionalista: primero, no le asigna un carácter social a la contabilidad, hablar que esta le sirve al interés público es utópico; por lo tanto la corriente se centra en la contabilidad financiera convencional. Segundo, por un lado existen profesionales que se limitan a la auditoría financiera, a la preparación y presentación de estados financieros a determinados grupos de interés y por el otro lado, existen académicos educados en esta ortodoxia donde mantener el status quo es sinónimo de prestigio generándose como resultado que “el interés público en esta vía se centra en la racionalidad económica, en la ideología neoliberal, en la retórica de los organismos internacionales” Dellaportas (Citado por Jiménez 2014, p. 321). Dichos organismos profesan que “servir al interés, significa el cumplimiento de los procedimientos establecidos para la preparación y posterior divulgación de la información, a las partes interesadas” Leys (Citado

por Jiménez 2012,pag. 311).Así pues, la contabilidad bajo los presupuestos de la corriente funcionalista sirve a un grupo en específico y no a la sociedad en su conjunto.

Así mismo, se concluye que la contabilidad al hacer parte de la economía, se desarrolla en el sistema económico capitalista donde prevalece el racionalismo económico, que significa el sometimiento de toda la actividad económica al cálculo económico exacto y a los principios de la ciencia y la técnica moderna, así como a la organización racional del trabajo, la cual sólo es posible sobre la base del trabajo formalmente libre. (Weber, Citado por García, 1986). Eso quiere decir que la contabilidad representa esta realidad que determina al sujeto, el cual no puede influir en ella a no ser que ejecute una acción bajo este mismo racionalismo, una acción en pro del control de las organizaciones que impacte en el mercado de capitales justificándose bajo el argumento de establecer un orden y equilibrio en la sociedad; por lo tanto, existe una lucha constante en cómo lograr ser más eficientes sin entrar a evaluar si los procedimientos ejecutados bajo este esquema son adecuados para la sociedad en general.

En este orden de ideas, el concepto interés público para la corriente funcionalista, refiere que es igual a la suma de los intereses privados, entendiéndose este como lo que interesa al individuo (accionistas, inversores, acreedores bursátiles, reales y potenciales, poseedores del capital), enfáticamente aquel que busca la maximización de los rendimientos financieros y acumulación de estos en sus manos.

3.3.3 El concepto de interés público desde la corriente crítica de la contabilidad.

De entrada cuando desde esta perspectiva se indica que la disciplina e investigación deben incidir en el mejoramiento de las condiciones sociales y puesto que bajo los

planteamientos de la corriente principal de la contabilidad no se evidencia que se contribuya a “mejoras sustanciales en las condiciones sociales ni en la solución de problemas estructurales de la humanidad”(Gómez, 2005, p, 15). En este orden de ideas, se puede dilucidar que existe un concepto de IP divergente con el planteado por la corriente funcionalista.

3.3.3.1 El contexto y su paradigma “La Nueva Gestión Pública”.

Como se mencionó anteriormente, las explicaciones que se dan de la realidad, desde la corriente, son temporales y depende de su contexto. Teniendo como base esto, cabe preguntarse cuál es el contexto actual. Para el concepto de IP en la corriente funcionalista se describió un contexto que aplica para este análisis (mundo globalizado- impera el capitalismo financiero-neoliberalismo) puesto que ambas corrientes subsisten en el mismo contexto. Entonces se parte del reconocimiento de este contexto siendo conscientes que se hace porque existe una relación entre las partes y el todo. Con respecto, a la relación IP y el Estado que hace parte de la realidad y el todo (sociedad), es importante acotar que:

El interés público puede identificarse en términos generales con alguno de los fines del Estado mismo y es la pauta de actuación a la que la administración pública ha de sujetarse. Debe señalarse sin embargo, que el interés público es el objetivo de la acción de todos los que conforman la colectividad y no solamente del Estado (Huerta, s.f, p.134).

El IP no se circunscribe solamente a la esfera del Estado, pero es necesario reconocer que el Estado es un pilar fundamental en pro de la concreción de acciones encaminadas a generar IP. La actuación del Estado se ejecuta a través de la administración pública, la cual debe estar basada en la igualdad, proporcionalidad (valor medido) y respeto por la libertad individual; o sea el IP puede ser visualizado a través de los tres poderes del estado así: El poder legislativo

establece e incorpora dentro de las leyes el concepto¹⁰, el poder ejecutivo basado en lo que haya establecido el legislativo es vigilante del cumplimiento de las leyes y para asegurar una interpretación correcta o dirimir en caso de conflicto frente al tema, existe el poder judicial.

Pero en las administraciones públicas está desarrollándose un nuevo fenómeno encaminado a generar reformas llamado *New Public Management*, según Leeuw (citado por García, 2007):

La nueva gestión pública enfatiza en la aplicación de los conceptos de economía, eficiencia y eficacia en la organización gubernamental, así como en los instrumentos políticos y sus programas, esforzándose por alcanzar la calidad total en la prestación de los servicios, todo ello, dedicando menor atención a las prescripciones procedimentales, las normas y las recomendaciones. (p.44)

Se puede observar que este paradigma pretende cambiar las concepciones obtenidas a lo largo de la historia de lo que la gestión pública debe hacer por los ciudadanos, con tendencia a que las funciones ejercidas no sólo por los gobernantes sino todo el sector público sean eficientes y eficaces inspirados en lo empresarial, lo que genera que se amplíe la cobertura y la calidad de los servicios públicos prestados, enfocándose en las necesidades del ciudadano-usuario. Además, existe como base la transparencia de la información dada al ciudadano, garantizando la adecuada gestión para la obtención del mayor beneficio social.

Aproximadamente desde 1980, los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE– iniciaron sendas reformas inspiradas en este paradigma (García 2007; Gómez, 2013).

A la nueva gestión pública también se le conoce con el nombre de gobierno empresarial, el cual consiste en la aplicación de algunos de los diez principios esenciales para reformar el

¹⁰ Desde la jurídica, se considera que IP es un concepto abstracto e indeterminado. El IP como justificante de las diversas acciones del Estado en la esfera de lo privado. (López, 2010; De Cores & Cal, 2007; Huerta, s.f). Sin embargo, algunos autores concluyen que no es una indeterminación absoluta puesto que, este es un concepto abierto estipulado intencionalmente en términos indeterminados en las leyes pero que tendrá que concretarse en el momento de su aplicación García de Enterría (citado por Huerta, s.f).

sector público. Estos principios se encuentran listados en la Traducción que hace Fernández (2012) del libro “En elogio de la burocracia” escrito por Paul Du Gay (2000), los cuales son:

1. Promueve la competencia entre los proveedores de servicios
2. Capacita y facultad a los ciudadanos para desplazar el control fuera de la burocracia y otorgarlo a la comunidad.
3. Se centra en el rendimiento, no en el gasto.
4. Las organizaciones y las personas se guían por misiones y visiones, no por reglas y regulaciones.
5. Redefine a sus usuarios como clientes
6. Previene los problemas antes que se presenten, en vez de limitarse a proporcionar servicios con posterioridad.
7. Gana dinero, no sólo gasta.
8. Descentraliza la autoridad por medio de la gestión participativa.
9. Prefiere los mecanismos de mercado a los mecanismos burocráticos
10. Cataliza asociaciones entre los sectores público, privado y del voluntariado.

Adicionalmente, existen tres pilares de la NGP que influyen en la gestión financiera gubernamental, reseñados por Gómez (2013) así: “i) el compromiso con el equilibrio financiero, ii) el incremento de la calidad en la provisión de bienes y servicios públicos y iii) la mejora de la transparencia en la gestión y la información pública” (p.36). Para lograr esto se generan cambios en los sistemas contables públicos, tales como la incorporación de la contabilidad de devengo, la mejora en las reglas y prácticas de registro, el posicionamiento del reporte financiero y la medición del desempeño (Caperchione, citado por Gómez, 2013).

Es posible notar, dos posturas frente al paradigma de la nueva gestión pública. Por un lado desde la postura a favor, se argumenta que la burocracia posee grandes defectos lo que impactan en su gestión tendiente a mejorar las condiciones de la sociedad, dotando así de una preeminencia al modelo empresarial donde se gestiona “mejor” los intereses de la sociedad, así ocurre una reestructuración del contexto y los agentes que hacen parte de este, a raíz de esto y en

contra de la sobreestimación de las expectativas puestas en esta nueva forma de actuar surge las críticas frente al tema.

Se incorpora el gobierno empresarial en las administraciones públicas a razón de una búsqueda de la eficiencia, eficacia y economía en el sector, por tal motivo es imperativo dilucidar si se está frente a mera retórica. Los dos puntos descritos en líneas posteriores, basados en (Gómez, 2013 & Du Gay, 2012), apuntan hacia ese sentido. Las Agencias ejecutivas, la presencia de las International Public Sector Accounting Standards – IPSAS y el criterio devengo en la administración pública, guardan estrecha relación en cuanto a lo descrito sobre los principios y pilares de la NGP.

- **Las agencias ejecutivas**

Las agencias ejecutivas son pequeñas unidades de negocio, donde se delegan funciones, la responsabilidad recae sobre el (los) individuo (s) lo que conlleva a la reconstrucción de instituciones y actividades en torno a las líneas establecidas por el mercado (Du gay, 2012). En efecto, una característica de este estilo de gobierno es la redefinición de las relaciones organizacionales y personales dado que se atribuye al contrato un papel importante. En el Reino Unido, existen relaciones entre los ministerios del gobierno central y las Agencias Ejecutivas que están mediadas por un documento marco semejante a un contrato, donde se establecen las funciones y fines de la agencia, es decir, son funciones que desempeñaban los ministerios pero que ahora son escindidas de este y se trasladan a las Agencias. Estas se caracterizan por una autonomía financiera que debe gestionarse siguiendo principios de mercado, además de procurar un desempeño eficiente. La búsqueda de un desempeño eficiente se relaciona con el pilar del compromiso con el equilibrio financiero, incorporando criterios de eficiencia para disminuir el

déficit. Dichos criterios son como por ejemplo la evaluación de desempeño o la fijación de un salario en función del rendimiento.

Lo anteriormente expresado conlleva a un supuesto aumento de la calidad y la oportunidad de los bienes y servicios públicos producidos (segundo pilar), supuesto porque este actuar conlleva a que, como lo señala Jordan (citado por Du gay, 2012), las evidencias de las investigaciones de la comisión parlamentaria en relación con la Agencia de Ayuda a la Infancia encontrara que funcionarios públicos con el fin de alcanzar los objetivos fijados por parte del ministro en materia de desempeño como de eficiencia optaron por intentar obtener números crecientes de padres ausentes que ya estaban implicados en la crianza de sus hijos, cuando su papel es buscar padres realmente ausentes que no contribuyen con ninguna ayuda.

Así pues, se evidencia que tampoco se cumple con el tercer pilar, el de mejorar la transparencia en la gestión y la información pública. Esto surge como consecuencia de la aplicación de lo que se llama la actitud **del todo es posible** por parte de quienes trabajan en las agencias, actitud que va en contra del obrar de un burócrata que adopta una actitud del **se puede hacer** que indica la existencia de una actitud que propende por asegurarse que sus actuaciones sean a favor, en este caso de los niños y no un interés particular alimentado por el compromiso que adquiere el sujeto por llevar a cabo sus tareas asignadas que impactan su resultado posteriormente a ser evaluado. Con esta racionalidad, se contribuye a que el (los) individuo (s) conciba (n) la existencia de una responsabilidad con sus clientes inmediatos, pero no una responsabilidad ante los ciudadanos y quienes los representan porque el objetivo es separar dimensiones como las políticas y sociales implícitas en las instituciones y actividades del sector público.

La inmersión de este tipo de agencias a las administraciones públicas implica una separación de responsabilidades operacionales de las estratégicas y de supervisión, puesto que las primeras recaen en la agencia y las segundas en la cabeza del ministerio, pero quién responde ante los ciudadanos¹¹. Vale la pena resaltar que es una reestructuración gubernamental que supone un compromiso paralelo con la privatización (Du Gay, 2012). Entonces, existe la posibilidad de que los intereses privados permeen las decisiones públicas.

- **International Public Sector Accounting Standards – IPSAS- y el criterio de devengo.**

Adicionalmente, como respuesta a cumplir con estos principios y pilares, durante la primera década del siglo presente, en Colombia (2007) y Perú (2002, 2006) se ha efectuado la armonización de la regulación local con las International Public Sector Accounting Standards – IPSAS-. Esto junto con la adopción del criterio de devengo en la contabilidad gubernamental es producto del impulso dado por la nueva gestión pública. En la investigación sobre la reforma de la gestión pública en Latinoamérica, Gómez (2013) llega a esta conclusión resaltando, adicionalmente lo siguiente:

Los organismos multilaterales y sus propuestas han actuado como los principales impulsores para transformar la contabilidad gubernamental. Los estímulos son, en ocasiones, directos y están asociados a préstamos y ayudas para el desarrollo. En otras ocasiones, los impulsos son más sutiles, difundidos por medio del mensaje simbólico de estar a la vanguardia y de implementar las recomendaciones de punta que los expertos internacionales recomiendan en materia de gestión y de contabilidad (p.253)

¹¹ Para el propósito de este acápite se tomó como referente el caso de las agencias ejecutivas en el Reino Unido. No obstante, los autores consideran importante realizar investigaciones centradas en el estudio de los diferentes casos que surgen en las administraciones públicas en sintonía con la NGP.

La investigación anteriormente mencionada, se centra en la caracterización, comparación y evaluación de los procesos de reforma con miras a conocer cuáles son sus impactos en el nivel de divulgación y transparencia de la información financiera y presupuestaria de la administración pública territorial por medio de Internet. Pero en ella no se evalúan los impactos que tienen en el público en general estos cambios, el mismo autor lo señala. Es posible notar que se está orillando a las organizaciones del sector público a adoptar la flexibilidad del sector empresarial, por lo cual es necesario conocer los impactos en el público en general (Gómez, 2013).

Existen críticas a la incorporación del devengo y a la adopción de los criterios de la contabilidad empresarial como las IPSAS, demarcadas en la investigación mencionada. (Gómez, 2013). Con Respecto al devengo el autor señala que “las reformas, evidencian que la utilidad y resultados de la implementación del devengo son aún incipientes y que, en el mejor de los casos, la coexistencia de la base de caja con la del devengo resulta significativa para muchos gobiernos” (Gómez, 2013, p.149). Siguiendo a Gómez(2013), en Colombia por ejemplo no se ha dado una adopción plena de las IPSAS, una de las razones es la prevalencia legal y presupuestaria en el sistema.

Las entidades públicas no se constituyen para enriquecer a ciertos individuos o generar riqueza privada, por el contrario surgen con el ánimo de apoyar políticas públicas que desarrollan aspectos sociales, con la incorporación de la lógica del gobierno empresarial en estas entidades se atenta contra el propósito por el cual han sido creadas. Por tal motivo, “La economía pública diferencia a estas entidades de las privadas, por sus objetivos, por la naturaleza pública de sus recursos y por los mecanismos de coordinación de tales recursos, utilizados para satisfacer sus objetivos”. (Gómez, 2013, p.150). En efecto, Du Gay (2012), si bien afirma que existen

similitudes obvias dentro de los puestos de trabajo de gestión y no manuales entre los sectores, existen diferencias significativas que subyacen a raíz del entorno político y jurídico donde se desarrollan dichos trabajos.

En contra vía a las diferencias existentes entre una entidad privada y pública, se promueve la adopción de IPSAS sin tener presente que “la adopción del actual modelo contable empresarial internacional (IFRS) como el referente para la emisión de la regulación contable del Sector Público (IPSASB), profundiza las dudas sobre su capacidad para dar cuenta de la dinámica del Sector Público” (Gómez, 2013, p 151) Puesto que la conversión del modelo contable empresarial hacia un modelo netamente financiero, responde a un enfoque hacia los mercados de capitales. Dicha lógica incorporada en el sector público hace su papel se reduzca a reconocer solo hechos financieros y lo social que es innato al sector se difumina.

Así pues, con este contexto descrito con anterioridad se afianza algunos de los presupuestos de la corriente crítica para lograr establecer el concepto de IP en ella. Como es posible notar, el sujeto tiene la potencialidad de influir en su entorno, se evidencia en los impulsos que promueven los organismos multilaterales y organizaciones del mismo sector público, quienes originan las reformas en Perú, Colombia y Reino Unido. Dicha potencialidad está restringida por la alineación social que subsiste puesto que hay un conflicto entre quienes están en pro de la NGP y en contra de esta o sencillamente no conocen que está pasando (el ciudadano del Común). Y se entiende que están dominando las ideas de los primeros sobre los segundos, se puede hablar de una ideología (neoliberal) que subyace en el fondo de este nuevo paradigma y promueve su aplicación. Si bien, corresponde al sector público influye en el resto de la sociedad, así pues no se debe desconocer que quienes se desvuelven en el sector privado

también tiene relación con el IP, pues desde esta corriente alternativa en contabilidad, el interés público trasciende a los intereses privados.

3.3.3.2 Ideología e interés público.

Con respecto a la ideología, “ha habido un número de estudios de investigación que han examinado cómo la contabilidad está relacionada con ideologías e intereses particulares”. (Baker, 2009, p. 225) Así pues, se encuentra Zeff (citado por Baker, 2009) que discutió los efectos nocivos de la contabilidad sobre la capacidad que tienen ciertas personas para satisfacer sus necesidades y deseos. Neimark (citado por Baker, 2009) presentó argumentos para dar sentido positivo al interés público en lugar de una visión Hobbesiana individualista que se fundamente en intereses privados. Entre otros autores mencionados por Baker (2009) como Tinker, Williams, Lehman, Merino, Shearer, Arrington.

Para comprender esta relación ideología e interés público, Baker (2009), establece que el concepto de ideología ha sido entendido como un “conjunto de ideas o perspectivas que reflejan los intereses de un grupo o clase particular, y no necesariamente de una clase gobernante o dominante” (p.225). Este concepto es objetivo, porque sí se estudia el concepto desde Marx y Engels, quienes inspiraron e inspiran a los pensadores de la teoría crítica de la sociedad, teniendo en cuenta que para estos existe una desigualdad social y por ende una lucha entre unos y otros, entonces la ideología presenta una visión del mundo desde la perspectiva de una clase dominante, la cual es distorsionada porque los intereses de la clase dominante son parciales y NO representan el interés público. Jary & Jary (citado por Baker, 2009). Se puede afirmar que la contabilidad utiliza la ideología de diversas maneras ya que dependiendo la perspectiva ideológica (neoliberal, social demócrata liberal, social demócrata crítica) desde donde se parta,

así se concebirá un concepto de interés público. Sintetizando las diferentes posturas expuestas por Baker (citado por Gómez 2010) se enmarcan así:

Los Neoliberales: (Interés Público = al Interés Privado). La Social Democracia Liberal: (Interés Público = al equilibrio y los contrapesos para regular a los individuos más fuertes o con mayor poder). Los Social-demócratas críticos: (antagonismo entre el Interés Privado y el Interés Público)”. (p.86)

Entonces desvirtuando ese carácter neutral asignado por la corriente funcionalista a la contabilidad, como Gil (2014) lo afirma: “Sabemos que la contabilidad no es neutral respecto del IP y que el IP no lo es respecto de la contabilidad. La contabilidad puede participar- por acción u omisión – en la construcción ideológica del IP ” (p.228). Y para revalidar el carácter no neutral de la contabilidad Gómez (2010) afirma:

El ideario del interés público como resguardo de los intereses de los agentes en los mercados de capitales, en un contexto de especulación como el actual, ha implicado un cambio en los principios y valores profesionales más preciados, tales como la prudencia, la objetividad, la fiabilidad (...) Todo ello debe resaltar que la contabilidad no es neutra y tiene efectos económicos, comportamentales y sociológicos. Por tanto, su ejercicio es altamente político, social e institucional. (p.88)

Partiendo de estos hechos se está frente a la predominancia de un grupo de personas que comparten un conjunto de ideas, una clase dominante; es posible aseverarlo. Organismos como el IASB y la IFAC hacen que las empresas sin intenciones de internacionalización y administraciones públicas apliquen los estándares solo para reafirmar el dominio que tienen sobre las “masas”. La contabilidad en el proceso de sostenimiento de relaciones asimétricas del poder (dominación) está siendo utilizada por quienes llevan la consigna de una ideología neoliberal, “en este sentido la lógica neo-liberal sirve para reproducir los valores y las ideas

asociadas a la legitimación del poder, un poder que se reproduce en el contexto económico convirtiéndose en el valor moderno más importante de la vida social” (Rodríguez, 2013, p.12) Lográndose, así que el IP sea entendido como la suma de los intereses privados y vale pena decir centrado en lo que interesa a un grupo en particular .

Pero “el IP es una ideología en tanto es una ´forma de pensamiento motivadas en intereses sociales` y es la base de ´el proceso por lo que la vida social se convierte en realidad natural` ” (Gil, 2014,p. 232). Cuando se alude a la vida social, intereses sociales, realidad natural se está reconociendo el bienestar de la sociedad en general y esto se dimensiona desde la perspectiva crítica entendiéndose que el interés público sobrepasa los interés particulares o la suma de estos.

Para terminar, en oposición a entender el interés público como promotor del favorecimiento de un grupo en específico, desde la corriente crítica se entiende que cuando se habla de los usuarios de la información es ponerlos en el espacio de lo público, un lugar donde confluyen relaciones e interacciones entre sujetos, como producto de concebir que el sujeto tiene una potencialidad al influir en su entorno y de este influir en él. En este lugar los sujetos exigen sus derechos, y también es el espacio donde, a través de las decisiones “dirigidas” consensuadas, se desprenden de sus derechos y obligaciones. Es por eso que se concibe el IP como una expresión de voluntad general. Pero cuando los diferentes mecanismos de la sociedad (apalancados por la economía de mercado), como la comunicación, la publicidad, la propaganda y la información, se renuncia, se ganan, se concilian los derechos y obligaciones, también se puede perder el horizonte del interés general, en beneficio del interés propio y particular (Aguirre, 2012) . Como consecuencia del posicionamiento de perspectivas ortodoxas centradas en lo financiero dirigidas al sometimiento de una parte de la sociedad.

En palabras de Gil (2014) se recoge lo argumentado en este apartado ya que el interés es público en tanto sea social y es multitemporal y multidimensional dado que incluye “la preservación y el desarrollo más amplio de la sociedad y del gobierno como los medios esenciales para la satisfacción de muchos intereses diferentes y más específicos”. Así mismo, dentro del beneficio que reporta ese interés valioso están comprendidos no sólo los miembros actuales de la comunidad, sino también aquellos que, en el tiempo porvenir, ingresen a ella, las futuras generaciones. El IP es también un concepto prospectivo superador del contenido cortoplacista clásico en la contabilidad financiera. Existen indicios de que las cuentas ambientales, por ejemplo, son dejadas en segundo plano por los organismos reguladores internacionales pero son fuertemente demandadas por el IP. (Gil, 2014, p. 225)

3.4 Relación concepto de contabilidad y concepto de interés público: Una síntesis

Es inminente afirmar que el concepto IP está relacionado con la concepción de contabilidad que se tenga desde cada perspectiva. Esta relación y otras establecidas durante el capítulo se sintetizan en el siguiente cuadro.

Tabla 6
Relación Concepto de contabilidad e Interés público

	CORRIENTE FUNCIONALISTA	CORRIENTE CRÍTICA
IDEOLOGÍA	Neo-liberal: Interés Público = al Interés Privado.	Social-demócrata crítica: antagonismo entre el Interés Privado y el Interés Público.
CONCEPTO DE CONTABILIDAD	La contabilidad hace parte integral de la economía, se estudia como una actividad de servicio técnico y racional. La corriente se preocupa por el estudio solo de los fenómenos económicos, caracterizándose además por ser apolítica y a histórica; asignando así una neutralidad a la contabilidad ante los conflictos sociales. La contabilidad no ha sido diseñada para evaluar la finalidad sino el mejor proceso para llegar a la eficiencia de los mercados	Desde la corriente crítica, a la contabilidad se le asigna una naturaleza social, histórica no sólo económica, se estudia desde la óptica de las ciencias del espíritu para entender cómo opera y cuál es su papel en la satisfacción de las necesidades de la sociedad
INVESTIGACIÓN	La defensa por el monismo metodológico junto a la investigación de tipo cuantitativa deja entrever que la utilización de variables que interpreten las actividades de una muestra representativa sea considerada como el único medio válido para obtener conocimiento verdadero.	Utilizan metodologías cualitativas como las explicaciones históricas detalladas y estudios etnográficos, entre otros; para profundizar en el entendimiento de los fenómenos sociales. Los enfoques de la teoría crítica pueden derivarse en tres perspectivas: los estudios feministas, los post-estructuralistas y los post-modernos.
CONCEPTO DE IP	Es igual a la suma de los intereses privados, entendiéndose este como lo que interesa al individuo (accionistas, inversores, acreedores bursátiles, reales y potenciales, poseedores del capital), enfáticamente aquel que busca la maximización de los rendimientos financieros y acumulación de estos en sus manos.	Denota trascender los intereses privados o la suma de estos, desde esta corriente se entiende que la disciplina e investigación deben incidir en la mejora de las condiciones y satisfacción de todos los intereses de la sociedad.

Fuente: Elaboración propia.

Desde la corriente funcionalista se está promoviendo una estructuración de todos los agentes (incluida la contabilidad) que integran la sociedad para implantar una concepción donde estar al servicio de los intereses de aquellos que pueden aportar económica o financieramente a las organizaciones, es interés público; ya que sujetos diferentes a estos y que no aporta de esta manera a las organizaciones no importan. Siendo la gente del común, el público general quien recibe el impacto de este “nuevo orden”.

En oposición a esta estructuración, la corriente crítica interesada por el cambio y los conflictos, al concebir el interés público como aquel que trasciende los intereses privados o la suma de estos. El reconocimiento de la relación de las partes y el todo (la sociedad), genera una visión donde la contabilidad como parte de esta tiene una potencialidad de ser promotora del cambio social, es decir, una ampliación del marco -implantado desde lo funcionalista –de lo que se debe ocupar la contabilidad.

Para terminar, es posible y vale la pena aseverar, teniendo presente estas características que dependiendo de la concepción que se tenga de contabilidad también se genera un impacto o influencia en el proceso de construcción de conocimientos, es decir, en la investigación.

4. EVALUACIÓN DE LAS DIFERENCIAS DEL CONCEPTO DE INTERÉS PÚBLICO EN EL DECRETO 2649 DE 1993 Y EN EL MARCO CONCEPTUAL DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN COLOMBIA.

Para evaluar las diferencias entre los conceptos de interés público en el decreto y el marco conceptual, se procedió primeramente, a realizar la descripción de la técnica análisis de contenido y su aplicación, en segunda instancia, se presenta las hojas de codificación donde se presentan las unidades de análisis y categorías, entre otros elementos. Finalmente se muestran los resultados.

El análisis de contenido es una técnica del análisis cualitativo de la información. El realizado en este capítulo tiene como propósito la identificación del concepto de IP en el decreto¹² 2649 de 1993 y en el marco conceptual¹³ de los estándares internacionales de información financiera en Colombia, para posteriormente evaluar las diferencias entre estos dos conceptos

4.1 Descripción del Análisis de contenido desarrollado

Para el desarrollo del análisis de contenido (AC), primero se describen los documentos objetos de análisis.

El documento que contiene el decreto se encuentra disponible en la red. Está dividido en cuatro títulos, dichos títulos contienen 140 artículos que engloban todas las disposiciones que deben ser seguidas por las organizaciones, en cuanto a la contabilidad.

¹² A lo largo de este capítulo, el término decreto hace referencia al decreto 2649 de 1993.

¹³ A lo largo de este capítulo, el término marco conceptual hace referencia al marco conceptual de los estándares internacionales de información financiera.

El decreto 2649 de 1993 trae consigo un cambio en la normatividad contable emitida hasta ese entonces, ya que pretende organizar la contabilidad y convertirla en congruente con el apogeo mundial de ese momento, más que brindar explicaciones o aclaraciones sobre procedimientos este decreto trae las disposiciones específicas, formas especiales de llevar la contabilidad, de presentar la información, incluso a quienes va dirigida la información contable emitida por las organizaciones.

La traducción del marco conceptual se encuentra en los documentos publicados en la página web del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) vigente al año 2014, se halla en la parte A. El marco conceptual no es una norma, solo da los parámetros específicos que se deben tener en cuenta para una aplicación efectiva de los Estándares Internacionales de información financiera.

Este marco tiene como base los marcos emitidos en el año 1989 y 2010, contiene 36 páginas divididas en cuatro capítulos. 1. El objetivo de la información financiera con propósito General; 2. La entidad que informa (está pendiente); 3. Características cualitativas de la información financiera útil; 4. El marco conceptual (1989): el texto restante (continúa vigente desde este año). También incluyen prólogo, aspectos generales del marco conceptual para la información financiera, la introducción, alcance, el propósito y valor normativo.

A los párrafos del marco conceptual, el IASB le ha asignado un código alfanumérico o numérico, exceptuando a los que pertenecen a los títulos introducción, propósito y valor normativo y alcance.

Aunque es un análisis cualitativo tiene cierto matiz cuantitativo, al estipular la frecuencia con que aparecen las categorías, pero esto no impidió que se hiciera el respectivo análisis a cada categoría que lo requiera.

El concepto de IP no se encuentra de forma explícita ni en el decreto ni en el marco conceptual. No obstante, en el capítulo anterior se estableció el concepto de IP en las corrientes funcionalista y crítica de la contabilidad, en estos se hallaron unos términos, los cuales, puede asegurarse son la base de un concepto de IP. Por lo tanto, algunas de estos se designan como **categorías**, otras surgen a partir de la clasificación de cada unidad de análisis en las categorías ya establecidas, es decir, al haberse procedido a la lectura del documento realizando esta clasificación, simultáneamente se observó que otros términos podrían emerger como posibles categorías debido a la frecuencia con que aparecen en los documentos. No obstante, principalmente no se dejó de lado el repertorio teórico desarrollado para el análisis de los conceptos del capítulo anterior, que de cierta forma dio indicios de qué términos pueden también tenerse presentes, lo cual fortaleció la elección de categorías no sólo por su constancia de aparición.

En síntesis existieron dos criterios para el establecimiento de las categorías para este análisis de contenido:

1. Categorías que surgen de los conceptos desarrollados en el capítulo anterior y se encuentran en los documentos.
2. Categorías que emergen de los datos.

Las categorías designadas bajo el primer criterio son *inversores*¹⁴, *acreedores*, *accionistas (propietarios)* y *rendimientos financieros*; de los conceptos también surgió el término *privado*, la cual no se encontró en ambos documentos. En cambio, los términos *intereses* y *sociedad* aunque se hallaron no estaban relacionadas con el objeto de estudio, connotaban otras situaciones o sentidos. Cada categoría se evaluó si se encontraban en cada unidad de análisis de ambos documentos, los términos se buscaban tanto en singular como plural. Así, si se encontraba

¹⁴ La cursiva agregada es con el objetivo de resaltar que se habla de la categoría

de alguna de las dos formas hacía parte de una categoría, eso quiere decir que su forma en singular no disponía crear otra categoría.

Tabla 8
Categorías para el AC del Decreto

Categorías	Frecuencia
Acreedores	5
Usuarios	6
Interés común	1
Información contable	8
Propietarios (accionistas)	6
Sociales	2
Autoridades	12

Fuente: Elaboración propia

Tabla 7
Categorías para el AC del Marco Conceptual.

Categorías	Frecuencia
Inversores	15
Acreedores	35
Rendimientos Financieros	7
Usuarios	55
Sociales	1
Prestamistas	13
Propietarios (Accionistas)	1
Mercados de capitales	1
Público	1

Fuente: Elaboración propia

La **unidad de análisis** del decreto son cada uno de los artículos, para el marco conceptual son los párrafos que han sido designados con códigos por el IASB. Los párrafos que no posean este código como los de la introducción del marco conceptual se les asignó un número.

Posteriormente para presentar en qué parte del documento se encontraron los términos, se elaboraron dos cuadros de codificación (anexos 1 y 2). La primera columna es la unidad de análisis, la segunda es el nombre del artículo y/o capítulo para el caso del decreto y nombre del título y/o subtítulo para el caso del marco conceptual. La tercera columna es la categoría y la última es la frecuencia.

Con base en la selección que se realizó de las categorías, sus frecuencias y el establecimiento de relaciones entre estas, es decir, de acuerdo a lo que está escrito en las unidades de análisis donde aparecen los términos se interpretan los cuadros de codificación para así generar el concepto de interés público en el decreto y marco conceptual.

4.1.1 Interpretación del cuadro de codificación del decreto 2649 de 1993.

- Se reconoce la existencia de *usuarios* indeterminados los cuales toman decisiones de carácter económico basadas en la *información contable*, información que satisfaga necesidades específicas de acuerdo a las características de los usuarios, esta se representa y revela a través de los estados financieros de propósito general y especial.
- La actividad económica que el ente representa a través de la *información contable* tiene un impacto *social* para la comunidad y la identificación de esta dimensión se debe tener en cuenta a la hora de su diseño.
- El término *inversores* no se encuentra literalmente dentro del decreto, pero se asume que cuando se habla de *usuarios* indeterminados estos se encuentran incluidos, al igual que los *propietarios* (accionistas).
- Los *acreedores* son tenidos en cuenta por las organizaciones para la toma de decisiones económicas y societales (fusión, transformación, escisiones, procesos de concordato, venta, entre otros). Se presupone que también hacen parte de los *usuarios* indeterminados.
- *Autoridades* hace alusión a las instituciones del Estado, como pilares de la sociedad que tienen como fin o promueven acciones como la ejecución de control, inspección y vigilancia a las organizaciones en pro del bienestar de esta.
- Como se expresó anteriormente, no existe un concepto de interés público, en el decreto se hace referencia a interés común como aquel interés coincidente del público en evaluar la capacidad de un ente económico en generar flujos futuros. Pero cuando menciona *público* no delimita quién sí o quién no

Puesto que en el decreto se reconocen *usuarios* indeterminados y el impacto social presente y futuro en la comunidad de la información contable (agrupa no sólo la dimensión financiera), IP se entiende como lo que importa a la sociedad en general.

En otras palabras, es posible notar cierta tendencia a entender que el IP es la búsqueda de la satisfacción de las necesidades de información contable específica de todos los usuarios sin discriminación alguna; donde esta información emitida sea comprensible, útil y comparable para velar por los intereses de la sociedad en general.

4.1.2 Interpretación del cuadro de codificación del marco conceptual de los IFRS.

- La introducción contiene los términos *usuarios* y *sociales*, pero usados para explicar de forma breve como actualmente se preparan y presentan estados financieros en los países que no han aplicado estándares. Por lo tanto, estos términos aplican para el contexto descrito, mas no para el contexto que construye y describe el IASB a través del marco, estándares e interpretaciones que emite.
- Los usuarios principales de la información financiera son los *inversores*, *prestamistas* y otros *acreedores* existentes y potenciales. De ahí que estos términos sean los de mayor frecuencia de aparición con respecto a las demás. Con respecto a los *propietarios* hay un reconocimiento de este en el marco, como aquel que hace un aporte y recibe dividendos o el reembolso del capital.
- El marco hace la distinción entre *usuarios* principales y otras partes, tales como los reguladores y el *público* que pueden encontrar útiles los estados financieros de propósito general pero no están principalmente dirigidos a estos. La única vez que se halló la palabra *público* es en este sentido.

- Es importante resaltar con referente a los *mercados de capitales*, lo que es expresado en el marco conceptual.

La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza. Esto da lugar a un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y a un menor costo de capital para la economía en su conjunto. (IASB, 2014, p.A40)

Así pues, desde el marco conceptual de los IFRS se entiende que el interés público se refiere a lo que importa a los usuarios principales (inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales), satisfaciéndose las necesidades de información financiera del mayor número de estos (IP= sumatoria de intereses privados) .En el marco se distingue que existen otras usuarios, tales como los reguladores y el público distinto a los principales pero los informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos puesto que la presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información. Lo que conlleva a un funcionamiento eficiente solo de los mercados de capitales, dejándose de lado el impacto social de las actividades tipo económico y financiero.

4.1.3 Otros hallazgos

Existe una amplia brecha entre frecuencia de aparición de la categoría *usuarios* en el decreto seis veces versus cincuenta y cinco veces que surge en el marco conceptual, podría asegurarse que denotan un interés en dejar claro hacia que usuarios principales se dirige la información.

En el desarrollo del análisis de contenido, se evaluó la aparición de una posible categoría dado su notable aparición en el marco (49 veces), se está hablando de *información financiera*.

Para los autores de este trabajo resulta impráctico presentarla dentro del cuadro de codificación respectivo puesto que por obvias razones, si el marco se denomina Marco conceptual de los estándares internacionales de INFORMACIÓN FINANCIERA, esta categoría surgirá muchas veces.

A todos los párrafos del marco conceptual, el IASB le ha asignado un código, exceptuando a los que pertenecen a los títulos introducción, propósito y valor normativo y alcance. Así los párrafos del primer capítulo se identifican con OB acompañado de un número consecutivo, los del tercer capítulo se identifican con CC acompañado de un número consecutivo y el cuarto capítulo se identifica con un 4 acompañado de un número consecutivo.

De acuerdo a la segunda columna del cuadro de codificación del marco conceptual, que contiene el nombre del título y/o subtítulo al que pertenece cada una de las categorías, es posible notar con respecto al capítulo uno (El objetivo de la información financiera de propósito general), que este contiene 21 párrafos de los cuales 10 se destinan para el desarrollo del subtítulo -

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa-, por lo tanto en dichos párrafos aparece la categoría *acreedores*.

Sin embargo, esta categoría también aparece en los 10 párrafos que no pertenecen a este título, a su vez en cuatro párrafos del capítulo tres y tres del capítulo cuatro aparece de nuevo el término.

Concluyendo, de las 35 veces totales de aparición de *acreedores*, 26 veces pertenecen al Capítulo uno.

Existe una tendencia hacia el mismo sentido, para las categorías *inversores* y *prestamistas* las cuales difieren con respecto a la categoría *acreedores*, en que todo el marco conceptual no hay un título y/o subtítulo que contenga estos términos.

De las 15 veces que aparece el término *inversores*, 13 aparecen en el capítulo uno y las restantes están en el capítulo tercero. Con respecto al término *prestamistas*, de un total de 13

veces que surge, 10 están presente en el capítulo uno. Dos emergen en el capítulo dos y una en el capítulo tres.

Esta tendencia descrita de los términos *inversores*, *prestamistas* y *acreedores* indica que estos tienen apariciones simultáneas dentro del marco. La presencia de estas categorías en simultaneo (los *inversores*, *prestamistas* y otros *acreedores* existentes y potenciales) dentro del mismo párrafo es de 11 veces de las cuales 10 aparecen en el capítulo uno, la otra está en el párrafo CC1 del capítulo tres.

Pero existe una relación entre estas categorías y la aparición de la categoría *Rendimientos Financieros*, se presenta en total 7 veces, todas en el capítulo uno, en los párrafos OB15, OB16, OB18, OB19 y OB21 donde también está la categoría *acreedores*. En el párrafo OB20 también está *inversores*. La categoría *propietarios* no aparece en el capítulo uno, esta solo surge en el capítulo cuarto.

Con este hallazgo es posible aseverar nuevamente que el marco conceptual identifica como usuarios principales a quienes buscan rendimientos financieros.

Comparando el concepto de IP del decreto 2649 de 1993 y del marco conceptual de los IFRS, es posible notar que mientras el primero reconoce la existencia de usuarios indeterminados de la información contable, el segundo se centra en usuarios principales de la información financiera. Lo que implica a su vez, una reducción de la contabilidad a lo netamente financiero desencadenándose, que para el decreto la información presentada por la contabilidad tiene un impacto social y para el marco la información sólo tiene impacto en el mercado de capitales, favoreciendo a los usuarios principales (proveedores de capital) que están dentro de este. Concluyéndose así que la convergencia de la norma contable a la internacional, significa un cambio en lo que se entiende como interés público, evidenciado desde este análisis de contenido desarrollado.

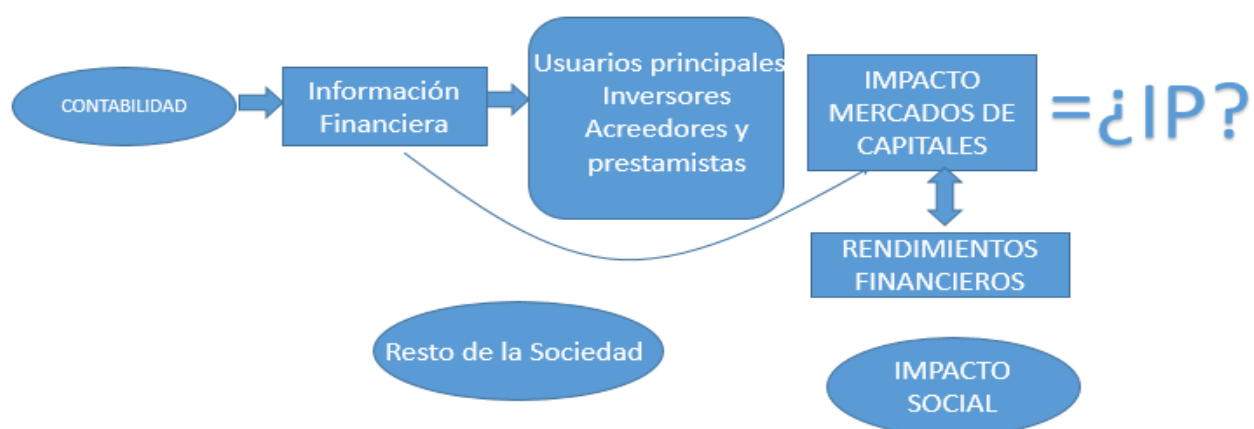


Figura 4. Diferencias entre conceptos de interés público.

5. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta el contexto en el que Colombia se está desarrollando, un mundo globalizado donde la adopción tanto de costumbres, culturas, pensamientos, modas extranjeras y en lo que respecta a esta investigación, de estándares internacionales de información financiera emitidos por organismos privados, surge la necesidad de conocer qué cambios además de los explícitos en cuanto a principios de contabilidad y el establecimiento de nuevos parámetros para la profesión contable; trae consigo seguir estas lógicas.

En este sentido, el trabajo de grado aporta un análisis del concepto de interés público en Colombia que subyace a partir de esta realidad. Análisis efectuado desde dos de las corrientes en contabilidad, la funcionalista y crítica para posteriormente enfatizar que se entiende por interés público en el decreto 2649 de 1993 y el marco conceptual de los IFRS. Evidenciándose un cambio en el concepto de interés público debido a este proceso de cambio.

Después de realizada la investigación se puede concluir que la contabilidad en Colombia tiene un carácter legalista soportada en la gran cantidad de normas, decretos, y pronunciamientos emitidos por los organismos de control; desde el año 2009 la normatividad colombiana contable se encaminó hacia la estandarización de los procedimientos contables con el fin de encajar en la nueva era de la globalización, basándose en el potencial de los mercados internacionales. En años posteriores con la emisión de los decretos reglamentarios comienzan a regular los denominados grupos de empresas distribuidos según sus características. La aplicación de los IFRS se vuelve obligatoria para todas las empresas legalmente constituidas, el proceso de cambio continúa y es un largo recorrido, ya es un hecho que los aspectos financieros han permeado aún más la profesión contable sin si quiera analizar el contexto empresarial colombiano, vale la pena recordar que para los IFRS solo son importantes aquellos agentes que hacen parte activa del mercado de capitales.

Al interior de la disciplina contable existe una división, particularmente refiriéndose a las corrientes funcionalista y crítica, esto obliga a analizar el concepto de IP a través de estas estructuras de pensamiento; desde la corriente funcionalista se está promoviendo una estructuración de todos los agentes (incluida la contabilidad) que integran la sociedad, para implantar una concepción donde estar al servicio de los intereses de aquellos que pueden aportar económica o financieramente a las organizaciones, es interés público; ya que sujetos diferentes a estos y que no aporta de esta manera a las organizaciones no importan. Siendo la gente del común, el público general quien recibe el impacto de este “nuevo orden”.

En oposición a esta estructuración, la corriente crítica interesada por el cambio y los conflictos, concibe el interés público como aquel que trasciende los intereses privados o la suma de estos. El reconocimiento de la relación de las partes y el todo (la sociedad), genera una visión donde la contabilidad como parte de esta tiene una potencialidad de ser promotora del cambio social, es decir, una ampliación del marco -implantado desde lo funcionalista –de lo que se debe ocupar la contabilidad.

El proceso de cambio que se ha comenzado a efectuar en la normatividad colombiana soportada en los IFRS, trae profundos cambios no solo en las estructuras organizativas del País sino en múltiples niveles (Estado-sociedad-profesión). La contabilidad bajo los PCGA instaurados en 1993 (sin aprobar o reprobar su origen) tenían inmersos un concepto de IP donde no se discrimina los usuarios de la información CONTABLE, dejando abierta la posibilidad de la existencia de múltiples agentes todos importantes para la disciplina, un amplio campo de acción de la contabilidad; además, no olvida el carácter público-social de la contabilidad; mientras, que con la aparición de los IFRS en Colombia el concepto de IP cambió de forma radical, ya que se reconocen agentes principales a los cuales va dirigida la información FINANCIERA emitida por la contabilidad, unos usuarios que puedan retribuir con beneficios los costos en los que se

incurren para brindar la información, ahora bien como la Comunidad en general es un agente tan amplio y no “aporta” beneficios económicos a las organizaciones dejó de ser importante, relegándose a padecer los estragos de una economía financiera en su máxima expresión.

Este trabajo de grado no pretende tener la última palabra en el tema de IP ya que el desarrollo de este tema evidencia estrechas relaciones entre la ideología que subyace en cada corriente y los temas, métodos, conceptos y resultados de investigación. Estos aspectos podrían ser desarrollados en próximas investigaciones ; conjuntamente, estas investigaciones deben enfocarse en la búsqueda de mecanismos contables que contrarresten los estragos que trae la financiarización de la economía a nivel contable; debido a la evidente separación al interior de la profesión contable se invita a evaluar qué tan conveniente y posible es una unificación de criterios entre las corrientes debido a la evidente amplia brecha existente entre estas; puesto que existe un fin, la satisfacción de los intereses de la sociedad en general, y con esta división es más difícil alcanzar este fin.

La profesión contable y la disciplina que hace uso –la contabilidad– debe ser enseñada, estudiada y aplicada reconociendo la responsabilidad social que tienen estas ante la comunidad, para que así se comprenda que el bienestar de la sociedad está por encima de los intereses personales, que es lo ideal. La confianza pública depositada en la profesión no debe ser reconfigurada ni defraudada.

Referencias Bibliográficas

- Aquel, S. Cicerchia L. (2011). Alternativas vigentes en investigación contable: una introducción a su estudio. *SaberES*, (3), 15-26. Recuperado de <http://www.saberes.fcecon.unr.edu.ar/index.php/revista/article/view/44/96>
- Archel, P. (2007). *Teoría crítica e investigación en contabilidad: un estudio de caso*. España: Editorial de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Arrubla, J. (sin fecha). Los “Estudios Críticos de la Gestión”: Un nuevo campo de investigación. *Revista Lupa Empresarial*, 08, 1-33. Recuperado de <http://www.ceipa.edu.co/lupa/index.php/lupa/article/view/90/174>
- Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de Colombia. Bogotá, 1991.
- Baker R. (2009). ¿Cuál es el significado del “interés público”? examinando la ideología de la profesión de la contaduría pública americana. En Gómez, M y Ospina, C. (2009) *Avances Interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas* (pp.223-239). Medellín, Colombia: L. Vieco e Hijos Ltda.
- Bautista. (2005) Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: Caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. En *Congreso colombiano de contadores públicos*. Congreso llevado a cabo en la ciudad de Bogotá.
- Bautista R., Molina H. Ramírez J. (2013). La reforma del marco conceptual del IASB. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa AECA. Especial*, 6-8. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4423248>
- 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 de Antioquia*, 56, 81-104. Recuperado de <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/14694/12847>
- Bernete, F. (2013). Análisis de contenido. En Marín, A & Noboa A. (2013). *Conocer lo social: estrategias y técnicas de construcción y análisis de datos*. Recuperado de [http://eprints.ucm.es/24160/1/Bernete%20\(2013b\).pdf](http://eprints.ucm.es/24160/1/Bernete%20(2013b).pdf)
- Betancur, H. (2012). La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas. *Lúmina*, 12, 106-126. Recuperado de

http://www.utadeo.edu.co/files/collections/documents/field_attached_file/lumina_13.pdf?width=740&height=780&inline=true

- Barmettler, Z. (2011). La economía se convierte en ciencia. En R. Lüchinger, (Ed.), *Los 12 economistas más importantes de la historia. De Adam Smith a Joseph Stiglitz* (9-19). Bogotá: Norma para América Latina.
- Basave, J., Dabat A., Morera, C., Rivera M., & Rodríguez F. (2002). *Globalización y alternativas incluyentes para el siglo XXI*. Recuperado de <http://www.proglocode.unam.mx/biblio/view/563>
- Cabrera, D.(2010) Ventajas y desventajas del uso de un método deductivo/inductivo en la investigación en administración de negocios. *Gestión & Sociedad*, 3 (2), 173-189. Recuperado de <http://revistas.lasalle.edu.co/index.php/gs/issue/view/95/showToc>
- Casinelli, H. P. (2008). Claves para entender el presente y futuro de las normas contables. *En III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad: Montevideo, Uruguay*, 5, 6 y 7 de noviembre de 2008 (p. 12).
- Colombia (1986). Decreto 2160 de 1986, por la cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas., Diario oficial N° 37545. 14, julio, 1986. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/1986-decreto-2160.doc>
- Colombia (1993). Decreto 2469 de 1993, por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Diario Oficial N° 41156. 29 de diciembre de 1993. Recuperado de [en:http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863](http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9863)
- Colombia (1993). Decreto 2650 de 1993, por el cual se modifica el plan único de cuentas para los comerciantes. Diario oficial N° 41156. 29 de diciembre de 1993. Recuperado de <http://incp.org.co/Site/2012/legislativa/2650.pdf>
- Colombia (2011). Decreto 3048 de 2011, por el cual se crea la Comisión Intersectorial de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información. Diario oficial N° 48170, 23 de agosto de 2011. Recuoerado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=43790>
- Colombia (2011). Decreto 4946 de 2011, por el cual se dictan disposiciones en materia del ejercicio de aplicación voluntaria de las normas internacionales de contabilidad e información financiera. Diario Oficial N° 48.298 30 de diciembre de 2011. Recuperado

de https://www.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile1005371&downloadname=dec4946_11.pdf.

Colombia (2012). Decreto 2706 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo de información financiera para las microempresas. Diario Oficial, 48.657, 28 de diciembre de 2012. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=51148>

Colombia (2012). Decreto 2784 de 2012, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1. Diario Oficial, 48.658, 29 de diciembre de 2012. Recuperado de <http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/regulacionfinanciera/Decretos/2012/DECRETO%202784%20DE%202012.pdf>

Colombia (2013). Decreto 1851 de 2013, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativa (sic) para los preparadores de información financiera que se clasifican en el literal a) del parágrafo del artículo 1° del Decreto número 2784 de 2012 y que hacen parte del Grupo 1. Diario Oficial 48897, 29 de agosto de 2013. Recuperado de http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:So4jXdPgUT0J:https://www.superfinanciera.gov.co/descargas%3Fcom%3Dinstitucional%26name%3DpubFile1005367%26downloadname%3Ddec1851_13.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=co

Colombia (2013). Decreto 3023 de 2013, por el cual se modifica parcialmente el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1 contenido en el anexo del Decreto 2784 de 2012. Diario Oficial No. 49.016, 27 de diciembre de 2013. Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/DICIEMBRE/27/DECRETO%203023%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

Colombia (2013). Decreto 3024 de 2013, por el cual se modifica el Decreto 2784 de 2012 y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial 49016, 27 de diciembre de 2013. Recuperado de https://www.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile1005460&downloadname=dec3024_13.pdf.

Colombia (2013). Decreto 3022 de 2013, por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2. Diario Oficial No. 49.016, 27 de diciembre de 2013. Recuperado de <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/procesos-de-convergencia-niifs/leyes-y-decretos/Documents/DECRETO%203022%20DEL%2027%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202013.pdf>

- Colombia (2014). Decreto 2267 de 2014, por el cual se modifican parcialmente los decretos números 1851 y 3022 de 2013 y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 49.332, 11 de noviembre de 2014. Recuperado de <http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/elministerio/NormativaMinhacienda/2014/DECRETO%202267%20DEL%2011%20DE%20NOVIEMBRE%20DE%202014.pdf>
- Colombia (2014). Decreto 2615 de 2014. Por el cual se modifica el marco técnico normativo de información financiera para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1 previsto en el Decreto 2784 de 2012, modificado por el anexo del Decreto 3023 de 2013. Diario Oficial No. 49.368, 17 de diciembre de 2014. Recuperado de <http://actualicese.com/normatividad/2014/12/17/decreto-2615-de-17-12-2014/>
- Colombia (1990). Ley 43 de 1990, por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial N° 39602. 13 de diciembre de 1990. Recuperado de <http://www.sociedadescientificas.com/userfiles/file/LEYES/Ley%2043%20de%201990%20de%20la%20prof%20de%20Contador%20Publico.s.doc>
- Colombia (1999). Ley 550 de 1999, por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley. Diario oficial N° 43940, 19, marzo, 2000. Recuperado de http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/sedes/manizales/4010038/descargas/ley_550_99.pdf
- Colombia (2009). Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento. Diario Oficial, 47.409, 13 de julio de 2009. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1314_2009.html
- Colombia (2006). Ley 1116 de 2006, por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones. Diario oficial N° 46494, 27 de diciembre de 2006. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=22657>
- Colombia (2003). Proyecto de ley de intervención económica, por medio de la cual se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría, contaduría y buen gobierno, se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable y se dictan otras

disposiciones relacionadas con la materia. 22 de Agosto de 2003. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/contadores/2003-anteprojectodeley-Intervencion.pdf>

Correa, J., Pulgarín, A., Muñoz, L., & Álvarez, L. (2010). Marco normativo y antecedentes de la revelación contable en Colombia. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 269-292. Recuperado de: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/14703/12856>

Cruz, L (2002). Neoliberalismo y globalización económica. Algunos elementos de análisis para precisar los conceptos. *Contaduría y Administración*, 205, pp. 13-26. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=39520503>

Chua, Wai Fong (2009). Desarrollos radicales en el pensamiento contable. En Mauricio Gómez & Carlos Mario Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad: textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*, 37-78. Bogotá: Edición Universidad de Antioquia y Universidad Nacional.

De Cores, C. & Cal, J, (2007). El concepto de interés público y su incidencia en la contratación administrativa. *Revista de Derecho*, 11, 131-140. Recuperado de <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/10/DERECHO-11.pdf>

Du Gay, P (2012). *En elogio de la burocracia. Weber-Organización- Ética*. (Carlos Jesús Fernández Rodríguez, trad.) España: Siglo XXI de España Editores, S.A. (Obra original publicada en 2000).

Elizondo. A. (2002). *Metodología de la Investigación contable*. México D.F: International Thomson Editores S.A.

Franco R., (2014). Pensamiento Contable Latinoamericano entre Colonizaciones y Resistencias. En C-cinco, 2014. *Horizontes Plurales e Identitarios. Para recrear el pensamiento de la contabilidad*. (pp. 177-199). Armenia: Editorial Granada.

García, I. (2007) .La Nueva Gestión Pública: Evolución y Tendencias. *Presupuesto y Gasto público*, 47/2007. 37-64. Recuperado de- http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/47_garciasanchez.pdf

García, J. (1986). Industrialización, capitalismo y racionalidad en Max Weber. *Revista española de investigaciones sociológicas*. 35, 81-88. Recuperado de http://dialnet.unirioja.es/buscar/documentos?querysDismax.DOCUMENTAL_TODO=industrializacion%2C+capitalismo+y+racionalidad+Max+weber

- Gil J., 2014. Contabilidad e Interés Público: Unas Palabras. En C-cinco, 2014. *Horizontes Plurales e Identitarios. Para recrear el pensamiento de la contabilidad*. (pp. 221-240). Armenia: Editorial Granada.
- Gómez, M. & Calvo, A (2004). Globalización, Desarrollo Sostenible y Empresa: Virando hacia Responsabilidad Social. *Lúmina*, 5, 209-236. Recuperado de <http://www.umanizales.edu.co/publicaciones/campos/economicas/lumina/html/ediciones.html>
- Gómez M. (2005). Breve introducción al estado del arte de la orientación crítica en la disciplina contable. *Porik AN* 10, 13-47. Recuperado de http://www.unicauca.edu.co/porik_an/imagenes_3noanteriores/No.10porikan/porikan_1.pdf.
- Gómez, M. (2010). Interés público y ejercicio de la contaduría pública: miradas al contexto internacional y aprendizaje para la profesión en Colombia. *Unimar*, 54, 77-91.
- Gómez, M. (2013). La reforma de la gestión pública en Latinoamérica: su impacto en la transparencia y la divulgación de la información financiera. Universidad de Valencia, Valencia-España.
- Hernández, D., Soto, Y., & Ríos I. (2013). Positivismo y Normativismo ¿Es Necesario Llegar A Un Acuerdo? *Adversia*, 13, 1-14. Recuperado de <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/18655/16016>
- Huerta, C. (sin fecha). El concepto interés público y su función en materia de seguridad nacional. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2375/8.pdf>
- IFAC, (2009). Las Normas Internacionales de Formación 1-8. Recuperado de <http://www.ifac.org>.
- IASB (2012). El marco conceptual para la información financiera. Disponible en: http://www.aplicaciones-mcit.gov.co/niif/niif.php?anio_id=2012
- Jiménez A. (2012). Contabilidad: entre la responsabilidad social y el interés público. *Criterio Libre*, 10 (17), 219-234. Recuperado de <http://www.unilibre.edu.co/CriterioLibre/images/revistas/17/art10.pdf>.
- Jiménez R., (2014) .Antecedentes y Alcances del interés público en la contabilidad. En C-cinco, 2014. *Horizontes Plurales e Identitarios. Para recrear el pensamiento de la contabilidad*. (314-325). Armenia: Editorial Granada.

- Köler, B. (2011). El padre de la economía nacional. En R. Lüchinger, (Ed.), *Los 12 economistas más importantes de la historia. De Adam Smith a Joseph Stiglitz* (22-33). Bogotá: Norma para América Latina
- Laínez, J. Bellostas, a. (1995). La utilidad del marco conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del I.A.S.C. *Revista Española de la Financiación y Contabilidad*, Vol XXIV(85), 1117-1146. Recuperado de <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0373>
- Larrinaga C. (1999) Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. *Revista de Contabilidad*. 2(3), 103-131.
- López, N. (2010). El interés público: Entre la ideología y el derecho. *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, 44 (2010). 123-148. Recuperado de <http://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/502/592>
- Luna, J. & Muñoz, L. (2011). COLOMBIA: Hacia la adopción y aplicación de las niif y su importancia. *Adversia*, 2011(8), 26-43. Recuperado de <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/issue/view/1077>
- Monterrey, J. (1998). Un recorrido por la contabilidad normativa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXVII (95), 427-467. Recuperado de dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/44271.pdf
- Montesinos V (2012). Información contable y crisis del sector público. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa AECA* .(99), 57-58. Recuperado de <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4042814>
- Mora, G, Montes, C. & Mejía, (2011). Contabilidad Internacional y Responsabilidad Social de las Organizaciones. Recuperado de <http://corladlima.org.pe/2/download/CONTABILIDAD%20INTERNACIONAL%20Y%20RESPONSABILIDAD%20SOCIAL%20DE%20LAS%20ORGANIZACIONES.pdf>
- Ortega, N. (2013) Los retos de la contabilidad. Una visión desde los avances de la teoría contable. *Lúmina* 14, 40-52. Recuperado de <http://www.umanizales.edu.co/publicaciones/campos/economicas/lumina/recursos/14/10.pdf>
- Peña M, Rosales C. (2001). El interés público en el constitucionalismo. *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*. XXII, 483- 502. Recuperado de <http://www.rdpucv.cl/index.php/rderecho/article/download/494/463>.

- Quinche, F.(2011). Perspectivas de Investigación, Retórica y Contabilidad: Una Invitación. *Lúmina*, 12, 216 – 239. Recuperado de <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/697>
- Ramírez, H. F. & Suárez, L. E. (2012) .*Guía NIIF para PYMES*. Bogotá-Cali: Universidad Libre.
- Ramírez, H., & Suárez, L. (2008) Cómo entender los estándares internacionales de información financiera. *Criterio libre*, Año 6 (No. 8), 61-72. Recuperado de <http://criteriolibre.unilibre.edu.co/index.php/clibre/article/view/6>
- Rodríguez, D. (Octubre, 2013). La Ideología del interés público y el concepto de confianza en la formación del contador público. Ponencia presentada en el *XII Encuentro Nacional de Docentes de Contaduría Pública de la Fundación para Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable (FIDESC)*, Universidad San Buenaventura, Bogotá
- Rueda,G.(2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 11 (28),149-169.Recuperado de <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3202>
- Sanchez, J. Torres, M. & Vargas, N. (2009). Normativismo y positivismo en contabilidad: propuesta de un acuerdo a una tensión histórica. *Adversia* 09(4),25-32. Recuperado de <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/adversia/article/view/2030>
- Sierra, E. (2001). Evolución de la normativa contable en Colombia. *Innovar*, 17, 47-65. Recuperado de: <http://www.bdigital.unal.edu.co/26615/1/24230-84853-1-PB.pdf>
- Sunder, Shyam (2005). *Teoría de la contabilidad y el control*. Bogotá: Editorial Universidad Nacional
- Tamayo, M.(1999).*Serie Aprender a Investigar*. Recuperado de <http://academia.utp.edu.co/centromedicinadeportiva/files/2013/06/2.-La-Investigaci%C3%B3n-APRENDER-A-INVESTIGAR-ICFES.pdf>
- Tua, J. (1990) Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Revista Contaduría*, (16),17 – 48.
- Tua, J (2012).El marco conceptual, soporte de las normas internacionales. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa AECA*. 57-58.Recuperado de http://www.elcriterio.com/niif/monografias_niif_aeca_expansion/libro1/135-292.pdf.

- Tua, J. (1995). *Lecturas de teoría e investigación*. Medellín: Ediciones Gráficas Ltda.
Recuperado de
<http://cdn2.elconta.com/wpcontent/uploads/2011/03/EvolucionContable.pdf?76b5fc>
- Vargas, C. (2014). Efectos Contables de la Regulación Fiscal: Un Aproximación desde el Caso Colombiano. En C-cinco, 2014. *Horizontes Plurales e Identitarios. Para recrear el pensamiento de la contabilidad*. (pp. 281-297). Armenia: Editorial Granada.

Anexo 1. Cuadro de Codificación del Decreto 2649 de 1993

Unidad de análisis	Nombre del artículo y/o capítulo al que pertenece	Categoría	Frecuencia
Art. 24	Estados Financieros de Propósito Especial		
Art. 25	Estados Financieros de Periodos Intermedios		
Art. 31.(2 veces)	Estados Preparados Sobre Una Base Comprensiva de Contabilidad Distinta de Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados		
Art. 51	Ajuste de la Unidad de Medida		
Art. 64	Propiedad Planta y Equipo	Autoridades	12
Art. 83	Capital		
Art. 113	Ámbito de Aplicación (Normas técnicas sobre las revelaciones)		
Art. 126 (2)	Registro de los Libros		
Art. 135	Pérdida y Reconstrucción de los Libros		
Art. 137	Ejercicio de las Facultades en Materia de Contabilidad		
Art 3.	Objetivos Básicos(Cap II Objetivos y cualidades de la información contable)		
Art 4.	Cualidades de la Información Contable		
Art. 5.	Definición (Normas básicas)		
Art 24.	Estados Financieros de Propósito Especial	Información contable	8
Art 31.	Estados Preparados Sobre Una Base Comprensiva de Contabilidad Distinta de Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados		
Art 50.	Moneda Funcional		
Art 113.	Ámbito de Aplicación (Normas técnicas sobre las revelaciones)		
Art 115	Normas General sobre las revelaciones		

(Continúa)

Unidad de análisis	Nombre del artículo y/o capítulo al que pertenece	Categoría	Frecuencia
Art. 62	Cuentas y documentos por pagar	Propietario(Accionista)	6
Art 64.	Propiedad Planta y Equipo		
Art 75	Cuentas y Documentos por Pagar		
Art 112	Contabilidad de las empresas en liquidación		
Art 115.	Normas General sobre las revelaciones		
Art 133	Exhibición de libros		
Art 16.	Importancia Relativa o Materialidad	Usuario	6
Art 20.	Clases Principales de Estados Financieros.		
Art 21.	Estados Financieros de Propósito General		
Art 24.	Estados Financieros de Propósito Especial		
Art 31.	Estados Preparados Sobre una Base Comprensiva de Contabilidad Distinta de Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados		
Art. 46.	Propósito (Cap. I Normas técnicas generales)		
Art 29	Estados Financieros Extraordinarios.	Acreedor(es)	5
Art 75	Cuentas y Documentos por Pagar		
Art 83	Capital		
Art 97.	Realización Del Ingreso		
Art 115	Parágrafo 1 (Norma General Sobre Relevaciones)		
Art. 3.	Objetivos Básicos(Cap II Objetivos y cualidades de la información contable)	Social	2
Art 18.	Características y Prácticas de Cada Actividad.		
Art 21.	Estados Financieros de Propósito General	Interés común	1

Anexo 2. Cuadro de Codificación del Marco Conceptual de los IFRS

Unidad de análisis	Título y/o subtítulo al que pertenece	Categoría	Frecuencia
Párrafo #1 (2 veces) Párrafo #4 (2) Párrafo #5(2)	Introducción		
Párrafo # 1 Literal F	Propósito y Valor Normativo		
OB5 OB6 OB8(3)	Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general		
OB13(3) OB14(2)	Recursos económicos de los acreedores		
OB15 OB16	Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores		
OB20(2)	Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados		
OB21	Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero		
CC6(2) CC8(2) CC10	Relevancia-(Características cualitativas fundamentales)		
CC11	Materialidad o Importancia relativa (Características cualitativas fundamentales)	Usuario(s)	55
CC13 CC14(2)	Representación fiel(Características cualitativas fundamentales)		
CC17 CC18	Aplicación de las características cualitativas fundamentales		
CC20 CC21	Comparabilidad (Características cualitativas de mejora)		
CC26 CC28	Verificabilidad (Características cualitativas de mejora)		
CC29	Oportunidad (Características cualitativas de mejora)		
CC32(2)	Comprensibilidad (Características cualitativas de mejora)		
CC36(3) CC37(2) CC38 CC39	La restricción del costo en la información financiera útil		
4.3	Los elementos de los estados financieros		
4.20 4.21	Patrimonio		
4.43	Fiabilidad de la medición (Reconocimiento de los elementos de los estados financieros)		
4.58(3)	Conceptos de capital		
OB2 OB3(3) OB4(3) OB5 OB6 OB7 OB10	Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general		
OB12(2)	Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores y los cambios en estos de la entidad que informa		
OB13(3) OB14	Recursos económicos y derechos de los acreedores		
OB15	Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores		
OB17(2) OB18(3) OB19	Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)	Acreedor(es)	35
OB21(2)	Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero		
CC1 CC2(2) CC3(2)	Introducción (Capítulo 3: Características Cualitativas de La Información Financiera Útil)		
CC37	La restricción del costo en la información financiera útil		
4.17	Pasivos		
4.21	Patrimonio		
4.47	Reconocimiento de Ingresos		

(Continúa)

Unidad de análisis	Título y/o subtítulo al que pertenece	Categoría	Frecuencia
OB2 OB3(3) OB4(2) OB5 OB6 OB7 OB10	Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general		
OB18(2)	Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general	Inversor(es)	15
OB20	Rendimiento financiero reflejado por flujos de efectivo pasados		
CC1	Introducción (Capítulo 3: Características Cualitativas de La Información Financiera Útil)		
CC37	La restricción del costo en la información financiera útil		
OB2 OB3(3) OB4(2) OB5 OB6 OB7 OB10	Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general		
CC1	Introducción (Capítulo 3: Características Cualitativas de La Información Financiera Útil)	Prestamista(s)	13
CC37	La restricción del costo en la información financiera útil		
4.32	Ingresos		
OB15 OB16 (2)	Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores		
OB18 OB19 OB20	Rendimiento financiero reflejado por la contabilidad de acumulación (o devengo)	Rendimiento(s) Financiero(s)	7
OB21	Cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores que no proceden del rendimiento financiero		
4.,10	Activos		
4.20	Patrimonio		
4.23		Propietarios(accionistas)	7
4.25(a) 4.25(b)	Rendimiento		
4.59(a) 4.59(b)	Concepto de mantenimiento de capital y la determinación del resultado		
OB10	Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general	Público	1
Párrafo #1	Introducción	Sociales	1
CC37	La restricción del costo en la información financiera útil	Mercados de capitales	1