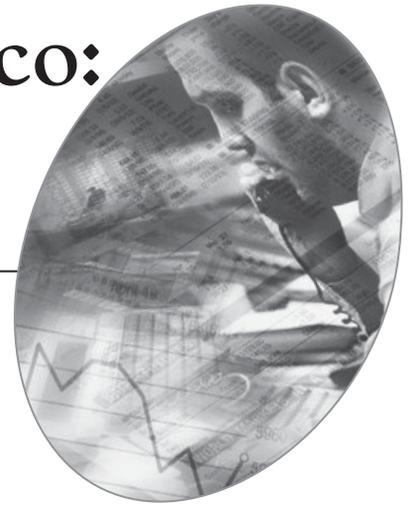


La gestión de lo público: Una perspectiva contable*



Sandra Milena Muñoz López**

Recepción: Marzo 25 de 2008

Aceptación: Abril 16 de 2008

*Desde que el conocimiento aporte
desarrollo social y se manifieste en
bienestar general, vale la pena seguir por
las duras sendas de la ciencia.*

Karl Marx

Resumen

El actual contexto mundial, determinado esencialmente por la *financiarización* de la economía, el acelerado desarrollo técnico-científico y la consecuente relevancia de la producción de conocimiento en cualquier escenario de actividad humana, exige a la Contabilidad nuevas lecturas de la realidad con base en otros criterios que le permitan captar y representar las características de las relaciones que se dan en las esferas de lo público y lo privado. Con ello se pretende trascender la tradicional mirada de los estados financieros que limita el escenario de las decisiones y la excluye de los mismos y, al mismo tiempo, por medio de estados contables constituirse en recurso fundamental para la participación de amplios grupos en escenarios públicos sean o no estatales, donde se decidan el control y la distribución de la riqueza. Con ese objetivo, la Contabilidad deberá diversificar sus informes, tanto en forma como en contenido. Además de informar sobre

* Documento de reflexión derivado de la investigación titulada "La contabilidad en la construcción de nación. Una perspectiva socio-política del control social en Colombia". Dicho proyecto está inscrito en la línea de investigación en Contabilidad y Sociedad de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales, Colombia.

** Contadora Pública, Universidad de Manizales y proceso Fenecop. Estudiante de Maestría en Educación y Desarrollo Humano. Se desempeña en el área de redes virtuales del Centro de Estudios Avanzados de Niñez y Juventud de la alianza Cinde - Universidad de Manizales. sanmml@gmail.com

dimensiones que hoy escapan a su mirada, resulta vital el enriquecimiento de los estilos comunicativos. Esta podría representar una gran contribución de la Contabilidad para la participación de públicos excluidos en la toma de decisiones, al procurar la reducción de una de las desigualdades materiales que soportan tal exclusión: las asimetrías de información.

Palabras clave: Lo público, contabilidad, usuarios de la información, participación y distribución de la riqueza.

Abstract

The current world context, essentially determined by the *financialisation* of the economy, the accelerated technical and scientific development and the consequent relevance of knowledge production in every scenario of human activity, demands from Accounting new ways of interpreting reality based on other criteria in order to enable it to properly understand and represent the characteristics of the relations held in the public and private spheres. This is intended to transcend the traditional view of financial statements that limits the scenario of the decisions and excludes it from them and, at the same time, through financial statements, to constitute itself as a fundamental resource for the participation of broad groups both in public state and non state scenarios, where control and distribution of wealth are decided. Bearing this in mind, Accounting should diversify its reports, both in its form and its content. In addition to informing about dimensions that nowadays escape from its glance, the enhancement of the communicative styles becomes essential. This could represent an important contribution of Accounting to the participation of publics usually excluded from decision making, by the reduction of one of the material inequities responsible of such exclusion: the asymmetries of information.

Key Words: The public, Accounting, users of information, participation, wealth distribution.

Introducción

Desde hace varias décadas, el mundo ha venido experimentando profundas transformaciones, evidenciables en todos los órdenes de la actividad humana, que han terminado por redefinir las relaciones políticas, económicas y culturales que caracterizaron a la sociedad industrial. En todos los rincones del planeta se habla de las contradicciones y complejidades del actual contexto mundial. Se trata de entender, entonces, las nuevas dinámicas y conceptos para lograr explicaciones satisfactorias y soluciones prácticas a la problemática suscitada en el mundo globalizado.

El escenario que se presenta está determinado por la transnacionalización del capital y la polarización del poder, por la acentuación de las disparidades sociales, la desfiguración de las identidades culturales y el desbordante desarrollo de la ciencia y la tecnología, especialmente a través de las tecnologías de la información y la comunicación.

Toda esta estructura económica y política de alcance global está sustentada por una plataforma ideológica que hace creer que el presente es producto de la evolución ineluctable del mundo o que este es un mundo ideal, en el que lo importante es la '*libertad*' para consumir y,

por tanto, la explotación y transformación del entorno. En esta medida, solo se piensa que son necesarios los saberes técnicos que permitan, además de la producción de artículos vitales o innecesarios, el mantenimiento del sistema con todo y sus relaciones material y culturalmente discriminatorias.

A pesar de que las condiciones materiales del mundo se transforman constantemente y con celeridad, a partir del perfeccionamiento de artefactos tecnológicos y de los desarrollos científicos para la cura de innumerables enfermedades, las relaciones humanas que preceden las estructuras concretas no cambian drásticamente. Es decir, el mundo siempre ha estado determinado por relaciones de dominación de algunos grupos humanos sobre otros, con base en diferentes factores que van desde la tierra hasta la capacidad adquisitiva para el consumo compulsivo.

En esta perspectiva, el reordenamiento económico y social, determinado esencialmente por el capitalismo financiero, exige a la disciplina contable lecturas amplias y detalladas de la realidad. Así podrá acercarse a los usuarios de la información, no solo a todas las fuentes de creación de valor, sino, también, a las características de las relaciones que se dan en el escenario organizacional (las cuales no han sido captadas por la Contabilidad) que posibiliten la comprensión de los hechos y proporcionen 'otros' criterios para la distribución de la riqueza.

Esta emergencia de la redistribución de la riqueza exige de la Contabilidad desarrollos que le permitan representar la esencia del devenir económico-social de las organizaciones y de la ampliación de los usuarios de la información contable. Se hace necesaria la diversificación de los informes o el enriquecimiento de los mismos para que la representación de la realidad, mediante el lente contable, pueda ser utilizada por una base social cada vez más grande e incluyente, que sea el fundamento de la acción de amplios sectores sociales.

En tal sentido, indudablemente, la Contabilidad debe desarrollar esquemas descriptivos y explicativos que faciliten la comprensión de las relaciones entre los agentes sociales, desde la óptica del control, la generación y la acumulación de la riqueza; del mismo modo, proponer modelos prescriptivos que soporten su redistribución.

Por consiguiente, resulta fundamental que la Contabilidad se preocupe por el control económico en los niveles micro y macro, tanto como por el control social en el escenario de lo público. La realidad requiere que se trascienda la visión monetaria que informa solamente de la situación financiera, que se vaya hacia una contabilidad que informe sobre el devenir económico-social y, de esta manera, sea útil para el control de la riqueza, gracias al acompañamiento, intervención y evaluación de la gestión pública tanto estatal como privada.

En torno a la esfera de lo público

El concepto moderno de lo público apareció a finales del siglo XVI e inicios del XVII, asimilado estrictamente con lo estatal, dada la protección de derechos individuales como el de la propiedad y la administración de justicia por parte del Estado. De igual modo se determinaron los escenarios públicos y privados de sociabilidad que antes no estaban delimitados.

En las civilizaciones antiguas, lo público era asimilado a la idea de bien común:¹

Para la experiencia griega, Lo Público es tanto la preocupación como la virtud de asumir y problematizar los asuntos y ámbitos comunes y compartidos que trasciende a los individuos y en la cual éstos pueden participar en igualdad de condición. En otros términos, Lo Público es Público, por el objeto o ámbito de reflexión o transformación al cual se refiere,

¹ Lo público como común será expuesto más adelante en la perspectiva de Hannah Arendt.

porque el sentido del mismo es fruto de la construcción colectiva, así como porque se garantiza que su construcción se lleve en una forma libre y abierta – todos los ciudadanos. (Molina, 2003, 44).

Ya en la Modernidad se relacionó con escenarios expuestos a la observación e indagación de todos, lo que implica el acceso de toda la comunidad:

Lo Público en las sociedades modernas, siguiendo la descripción de Habermas, está relacionado con el surgimiento y consolidación del Estado democrático liberal de Derecho burgués, en el contexto de surgimiento y consolidación de la economía capitalista. La esfera pública burguesa se constituye en ámbito en el cual los burgueses, en calidad de propietarios y hombres, se reúnen en calidad de públicos racionantes sobre materias hasta ahora reservadas a otros cerrados círculos sociales, tales como la aristocracia, la oligarquía o la Iglesia. Literatura, arte, música, teatro, hasta llegar al Estado, se convierten en materia de reflexión, crítica y diálogo de los burgueses. (Molina, 2003, 46).

Esta idea de lo público hace parte de la separación entre los escenarios públicos y privados, propia de la Modernidad que ha provocado la desfiguración y debilitamiento de lo público frente a la privacidad, tomada como fin de la sociedad moderna.

En la Modernidad hubo una diferenciación creciente entre la esfera privada y la pública. Se dieron tres factores que permitieron a la Modernidad un proceso de concentración de lo público hacia lo estatal: el desarrollo técnico productivo; la acumulación y reproducción del capital; y la preeminencia del Estado-nación y el surgimiento del mercado mundial. (Varela, 1998, 118).

El constreñimiento de lo público a lo estatal obedeció a la intervención de los Estados nacientes en varios procesos: la conquista de

nuevos territorios, la formación y financiación de grandes ejércitos que antes eran mantenidos por la aristocracia, la administración de la justicia al abolirse paulatinamente los mecanismos basados en la venganza y acostumbrados por generaciones, y la estructuración de un sistema de tributos (y por tanto una burocracia) para controlar así la hacienda pública.² Todos estos aspectos de la intervención estatal produjeron, además, la centralización política, sin desconocer la autonomía de las regiones para el manejo de las relaciones con la Iglesia y asuntos menores de justicia.

La Modernidad hizo, además, que se pensara en lo público como la posibilidad de participar en calidad de asistente a espectáculos artísticos realizados regularmente en salas de teatro a los que antes asistía exclusivamente la aristocracia y ahora la burguesía. Sin embargo, la Revolución Francesa y, específicamente, la Ilustración hicieron subvertir esta idea al concebir lo público como accesible para todos.

El conjunto de los procesos sociales característicos del siglo XX, en especial el incremento y perfeccionamiento de los medios de comunicación, no permitieron que se realizara la idea ilustrada del ciudadano beligerante y sujeto activo del escenario público, debido a la constante manipulación de las voluntades, los gustos y los intereses de la gente por parte de las élites privadas y estatales. Espacios como la televisión y la Internet han reemplazado la plaza pública.³ Los modelos de vida que se presentan allí, homogeneizan los sueños y estilos de ser en el mundo, los cuales resultan inalcanzables para amplios sectores, dando

² “El ejército nacional y la hacienda pública fueron los dos pivotes sobre los cuales se estructuró el Estado moderno y en los cuales podemos ver la identificación entre lo público y lo estatal” (Varela, 1998, 121).

³ Los recuerdos románticos de la ciudad, describen la plaza pública como escenarios propicios para el ejercicio de derechos políticos y sociales, pues en Europa las revoluciones se llevaron a cabo en las ciudades, y en América Latina, no obstante que las luchas se libraron en el campo, los gritos de independencia se dieron en las ciudades.

paso, así, a su exclusión y marginación. Nótese, entonces, que los medios de comunicación se han constituido en representaciones del nuevo espacio público, propio del siglo XX que, desde la perspectiva de Varela, es el mercado. Sin embargo, esta consideración puede encontrar fuertes críticas desde perspectivas de lo público que disienten de la óptica liberal, como se verá en las postulaciones de Nancy Fraser.

Tradicionalmente, las diferencias entre lo público y lo privado han sido analizadas desde cuatro puntos de vista básicos referidos a las organizaciones legalmente constituidas de ambos sectores: a) los empleados, con respecto a los cuales se cree que los del sector privado, al identificarse más con la organización, logran mayor compromiso con esta; b) el escenario de las decisiones, que en lo privado se da en los niveles donde circula la información, los cuales no necesariamente son los de mayor jerarquía, mientras que en lo público, las decisiones son tomadas por los altos funcionarios, en la mayoría de las ocasiones, predispuestos por la ley; c) la mayor duración de las organizaciones públicas, definida generalmente por la ley, frente a los mayores problemas de sostenibilidad de las organizaciones privadas; y d) la cuestión de la eficiencia, que las más de las veces se considera mayor en el sector privado (Bozeman, 1998).

De acuerdo con Bobbio (2000), en la dicotomía de lo público y lo privado, el de lo público es el concepto fuerte, en tanto que con frecuencia se define el segundo de una manera negativa con respecto al primero.

Este autor plantea que las esferas de lo público y lo privado se determinan entre sí. Actúan a partir de su diferenciación, contradicción y complementariedad. La sumatoria de ambas esferas hace la totalidad, por lo cual, frente a una acción o decisión, solo hay dos posibilidades: o es pública o es privada, no las dos al mismo tiempo; tampoco puede darse por fuera de una de ellas. El fortalecimiento de una de las esferas debilita la otra.

A partir de esta tajante diferenciación entre las dos esferas, Bobbio plantea dos situaciones de conflicto: la primacía de lo privado sobre lo público y la relación inversa. La primera relación se refiere a la consideración del derecho privado como el derecho natural y racional, producto de la herencia del derecho romano, el cual se ocupaba fundamentalmente de las relaciones entre los individuos, las que se determinaban por medio de la propiedad y los contratos. En este sentido, Kelsen afirma que “las relaciones de derecho privado pueden ser definidas como «relaciones jurídicas»[...] relaciones «de derecho» en el sentido más propio y estricto del término, para contraponerlas a las relaciones de derecho público en cuanto relaciones de poder” (citado por Bobbio, 2000, 24-25).

La segunda situación de conflicto, la supremacía de lo público sobre lo privado, obedece, por el contrario, según Bobbio, a la consideración de que los intereses colectivos están por encima de los individuales y que lo colectivo no significa la sumatoria de las individualidades. Esta relación equivale a la supremacía de la política (orden dirigido - organización vertical) sobre la economía (orden espontáneo - organización horizontal).

El máximo bien de los sujetos no es efecto de la persecución, mediante el esfuerzo personal y el antagonismo, del propio bien por parte de cada cual, sino es producto de la contribución que cada uno junto con todos los demás da solidariamente al bien común, de conformidad con las reglas que toda la comunidad o el grupo dirigente que la representa (teórica o prácticamente) se ha dado a través de sus órganos, sean éstos autocráticos o democráticos. (Bobbio, 2000, 28).

La objetivación de estos dos tipos de relaciones se da básicamente en los procesos de privatización de lo público y de publicitación de lo privado, respectivamente.

Según lo anterior, la dicotomía de lo público y lo privado, expuesta brevemente, no debe confundirse con la también importante distinción entre lo secreto, que no se publicita, y lo que se hace frente a la sociedad civil; o sea, con la posibilidad de que esta conozca las decisiones y acciones realizadas por el poder político para juzgarlas, legitimarlas o reprobarlas. La esfera pública es válida aun donde el poder político no está controlado por parte del público.

De otro lado, Hannah Arendt identifica lo público como el ámbito de lo común, por considerar que la esfera de la acción de la *vita activa* solo es posible en la pluralidad, toda vez que la naturaleza de lo humano está dada por la vida en comunidad.

Para esta autora, el surgimiento del espacio de lo social como la publicitación de actividades familiares, desfiguró las diferencias entre lo privado y lo político, y desplazó los espacios para la acción y el discurso, que habían sido propios de lo público. “La contradicción entre privado y público, típica de las iniciales etapas de la Edad Moderna, ha sido un fenómeno temporal que introdujo la completa extinción de la misma diferencia entre las esferas pública y privada, la sumersión de ambas en la esfera de lo social” (Arendt, 1993, 74). La esfera social se caracteriza por la transformación de los asuntos de interés privado en asuntos de interés colectivo referidos, principalmente, a la satisfacción de necesidades.

En el enfoque de Arendt, lo público tiene dos significaciones: la primera lo identifica con lo que se expone a observación y conocimiento de todos, lo que implica que hay asuntos inapropiados para esta esfera que solo son posibles en el escenario de la intimidad donde los demás no los ven ni los escuchan; la segunda significación se refiere a lo que es común entre los hombres, los escenarios de interacción y los bienes compartidos, diferentes de los que se disfrutaban en la privacidad.

Para la autora, el mundo se compone de las cosas materiales hechas por los hombres y las relaciones que se dan entre ellos. Así, el sentido de realidad lo da precisamente la coexistencia con otros hombres que viven un mismo mundo, desde diferentes perspectivas. Lo común está dado por el hecho de compartir el mundo en dos sentidos: Allí viven todos los hombres, interactúan, construyen y lo transforman; por otra parte, el mundo trasciende con respecto a la vida del hombre, pues permanece a pesar de la temporalidad humana.

La realidad de la esfera pública radica en la simultánea presencia de innumerables perspectivas y aspectos en los que se presenta el mundo común y para el que no cabe inventar medida o denominador común. Pues, si bien el mundo común es el lugar de reunión de todos, quienes están presentes ocupan diferentes posiciones en él, y el puesto de uno puede no coincidir más con el de otro que la posición de dos objetos. Ser visto y oído por otros deriva su significado del hecho de que todos ven y oyen desde una posición diferente. Éste es el significado de la vida pública, comparada con la cual, incluso la más rica y satisfactoria vida familiar, sólo puede ofrecer la prolongación o multiplicación de la posición de uno con sus acompañantes aspectos y perspectivas...Sólo donde las cosas pueden verse por muchos en una variedad de aspectos y sin cambiar su identidad, de manera que quienes se agrupan a su alrededor sepan que ven lo mismo en total diversidad, sólo allí aparece auténtica y verdaderamente la realidad mundana. (Arendt, 1993, 66).

Así, lo privado está constituido por los escenarios en los que, si bien existen múltiples perspectivas, los individuos no evidencian intereses comunes; también por los espacios en los que se multiplica una sola visión de mundo y es asumida por todo un grupo social; y, además, por aquellos en los que no se ha pasado de las

actividades que buscan transformar el mundo y construir cosas necesarias para la vida, a la interacción política con otros.⁴

Es evidente que para Arendt, en la esfera de lo público resultan fundamentales la acción y el discurso, ya que son estos los que permiten a los hombres la pluralidad. La esfera pública es el escenario del ser político, aquel que mediante el trabajo y, fundamentalmente, el discurso y la acción, busca la inmortalidad: dejar huella en la historia de la humanidad.

Siguiendo esta línea, es importante presentar la perspectiva de lo público de Nancy Fraser. No obstante, es necesario mencionar antes la concepción de Habermas, sobre la cual fundamenta la autora sus argumentaciones, ya que ella critica y complementa la posición sobre la esfera pública del filósofo alemán.

[Para Habermas, la esfera pública es] el foro de las sociedades modernas donde se lleva a cabo la participación política a través del habla. Es el espacio en el que los ciudadanos deliberan sobre sus problemas comunes, por lo tanto, un espacio institucionalizado de interacción discursiva. Este espacio es conceptualmente distinto del Estado: es un lugar para la producción y circulación de discursos que, en principio, pueden ser críticos frente al Estado. (Fraser, 2000, 97).

Esta connotación de lo público como el foro en el que los ciudadanos interactúan teniendo como pilar el discurso, obedece, según Fraser, al ideal habermasiano de esfera pública burguesa, que se compone de personas que pueden reunirse a discutir asuntos de interés común, propiciando una mediación entre la sociedad y el Estado, para buscar que este, al menos, publique información sobre sus decisiones y acciones y garantice la libertad de asociación.

⁴ Arendt relaciona lo público con la vida política, en el sentido que para ella la pluralidad es el escenario político por excelencia y lo público solo se concibe, como ya se ha dicho, como escenarios comunes y diversidad de perspectivas.

No obstante, para la autora, el mismo Habermas afirma que este ideal de esfera pública burguesa nunca se realizó, debido a que el acceso de sectores no burgueses a dicha esfera, erosionó la diferencia entre Estado y economía de mercado provocando el surgimiento de la lucha de clases y de los grupos de interés en competencia. Así, *la interacción discursiva* de Habermas se convirtió en manifestaciones en las calles de las grandes ciudades y en acuerdos —no necesariamente abiertos— entre esos grupos (Fraser, 2000).

Para Nancy Fraser, la esfera pública, expuesta por Habermas, se basa en algunas desigualdades y operó como ideología para el dominio de unos sectores de la población sobre otros, a partir de discriminaciones de género, raza y clase. En países como Francia, Inglaterra y Alemania, la esfera pública se fortaleció con el surgimiento de la sociedad civil como conjunto de asociaciones voluntarias filantrópicas, cívicas, profesionales y culturales, en las que no había acceso para todos, sino para sectores burgueses. Esta discriminación de la esfera pública burguesa guarda similitudes con el escenario de lo público de sociedades antiguas como la griega, en la que

Lo Público se construyó sobre una base de exclusión. Fue una sociedad esclavista y patriarcal en la que, a través de la explotación y dominación privada de esclavos, mujeres y niños, se construyó el virtuosismo de la vida pública. Ello vendría a significar que Lo Público, aunque construido sobre un ideal de apertura, partía del cierre de la sociedad, de modo que lo común era aquello que favorecía a los valores, sentidos e intereses de los *oikos-déspotas*, los jefes de hogar propietarios de esclavos. (Molina, 2003, 44).

La crítica de Fraser al concepto de esfera pública de Habermas y, en general, a los planteamientos que se han hecho al respecto, está basada, centralmente, en cuatro cuestiones:

- Paridad en la Participación. La esfera pública de la corriente liberal considera el

libre acceso para todos, pero de una manera solamente formal; pues plantea que en las deliberaciones en el escenario público no es necesario que las desigualdades sociales sean eliminadas, sino simplemente omitidas para la discusión. En pocas palabras, el modelo liberal de esfera pública supone que no es necesaria la igualdad social para la paridad de la participación en la esfera pública.

Para los liberales, entonces, el problema de la democracia se convierte en el problema de cómo aislar los procesos políticos de aquellos que se consideran no políticos o prepolíticos, aquellos que son característicos, por ejemplo, de la economía, la familia y la vida cotidiana informal. (Fraser, 2000, 112).

El liberalismo busca separar las esferas o instituciones que supuestamente no generan desigualdad (los escenarios políticos) de las que sí lo hacen (escenarios económicos, culturales, sociosexuales), entre otras razones, porque aliviar las desigualdades económico-sociales implica la redistribución de la riqueza que resultaría *'muy costoso'* principalmente para los sectores e instituciones que promueven y mantienen tales desigualdades.

- Múltiples Públicos. A pesar de que siempre se habla de lo público como una esfera, es decir, en singular, Fraser sostiene que existen diversos públicos y que es mejor que ello ocurra, tanto en sociedades estratificadas como en sociedades igualitarias y multiculturales;⁵ plantea que en el caso de las sociedades estratificadas, la presencia de varios públicos y no solo uno favorece la

⁵ Fraser define las estratificadas “como sociedades cuyo marco institucional básico genera grupos sociales desiguales, bajo relaciones estructurales de dominio y subordinación”, y a las segundas, como “sociedades no estratificadas cuyo marco institucional básico no genera grupos sociales desiguales, y en las que no hay división de clases, o sea que no hay una división del trabajo determinada por el género o la raza, pero que no son culturalmente homogéneas sino que hay multiplicidad de valores, identidades y estilos culturales, es decir, multiculturales” (Fraser, 2000).

participación, pues una sola esfera pública no daría oportunidad para que los sectores subordinados deliberaran entre ellos mismos sobre sus problemas y diseñaran estrategias de lucha mancomunada sin que los sectores dominantes lo supieran; esta constante vigilancia no dejaría cómodos a los públicos subordinados, por lo que la deliberación no sería libre, creativa y productiva. Esta consideración implica que los grupos humanos que históricamente han sido subordinados, encuentran en escenarios alternos lo que Fraser llama *contra-públicos subalternos*, los cuales deben entenderse como “espacios discursivos paralelos donde los miembros de los grupos sociales subordinados inventan y hacen circular contra-discursos, lo que a su vez les permite formular interpretaciones opuestas de sus identidades, intereses y necesidades” (Fraser, 2000, 115).

Según la autora, el potencial emancipatorio de los públicos subalternos reside en la doble función de servir, por un lado, de espacio de retiro y reagrupamiento, y del otro, espacio de entrenamiento deliberativo para la participación en esferas públicas más amplias, lo cual disminuye las ventajas participativas de los grupos dominantes.

La interacción entre diferentes públicos implica en primera instancia el reconocimiento de varios públicos que coexisten en contextos estructurados de privilegios para pocos e injusticia para la mayoría y, además, que su interacción puede resultar contestataria o deliberativa.

En las sociedades igualitarias y multiculturales tampoco es conveniente un solo tipo de público, porque ello privilegiaría a un grupo cultural por encima de otros provocando que la homogeneización cultural fuese necesaria para la deliberación en el escenario de lo público, lo cual iría en detrimento del multiculturalismo. “El

concepto de público presupone que quienes participan en él tienen una pluralidad de perspectivas, lo que permite diferencias internas y antagonismos, e igualmente desestimula los bloques deificados” (Fraser, 2000, 121). Lo público abre la posibilidad de pertenencia a diferentes públicos. Estas condiciones podrían favorecer una sociedad de igualdad social, diversidad cultural y democracia participativa.

- Lo Público frente a lo Privado. Fraser estima que en la concepción liberal burguesa de la esfera pública está implícita una discusión sobre las diferentes perspectivas de lo público y, por ende, de lo privado.

Lo público ha sido visto históricamente desde diferentes ópticas, pues se ha concebido en distintos momentos, lugares y autores, como lo relacionado estrictamente con el Estado, lo que es accesible para todos, lo que es de interés común para todos, y principalmente, lo referente al bien común. Respecto de ‘lo accesible para todos’, como ya se ha dicho, la esfera pública liberal no garantiza el acceso real de todos, por cuanto no conviene con la eliminación efectiva de las desigualdades sociales.

En segundo lugar, lo que es de interés común se determina a través de la confrontación discursiva de los participantes de un público, es decir que estos internamente lo deciden y no externamente de acuerdo con el impacto que pueda tener un asunto sobre todos.

Del lado de lo público como referencia al bien común, debe decirse que los intereses privados de los individuos, en su actuar egoísta, son, en las deliberaciones, tan solo el punto de partida para la construcción de una *colectividad con espíritu público*; o sea que la deliberación en la esfera pública trasciende y convierte los intereses privados en intereses comunes. En este concepto de

la esfera pública, los intereses e identidades son al tiempo antecedentes tanto como resultados de la deliberación. Pero esta perspectiva tiene un problema:

confunde las ideas de deliberación y bien común al suponer que la deliberación debe ser una deliberación sobre el bien común. Por consiguiente, limita la deliberación al diálogo enmarcado desde un único y comprensivo «nosotros», con lo que excluye las pretensiones que responden al interés individual o de grupo. (Fraser, 2000, 125).

Lo privado se ha entendido como lo contrario a cada una de estas perspectivas, más las consideraciones de lo privado como relativo a la propiedad privada en la economía de mercado y como lo referente a la vida doméstica; consideraciones que terminan aislando ciertos asuntos para protegerlos de debates amplios. Desde luego que existen, y deben existir, aspectos de la vida de las personas que no deben trascender el escenario de lo privado.

- La sociedad civil y el Estado. La separación entre la sociedad civil y el Estado ha sido tradicionalmente defendida por la óptica liberal, situación que, según Fraser, provoca la configuración de públicos débiles que no trascienden de las opiniones a la intervención en las decisiones, pues para el modelo liberal, esta intervención debilita la opinión pública convirtiéndola en el Estado mismo, por lo que no habría críticas verdaderas a sus decisiones.

Cualquier concepción de la esfera pública que exija una separación radical entre la sociedad civil (asociativa) y el Estado será incapaz de concebir las formas de autoadministración, coordinación interpúblicas y responsabilidad política, que son esenciales para una sociedad democrática e igualitaria. (Fraser, 2000, 132).

A propósito de la separación entre los escenarios públicos y privados, Bozeman (1998) plantea la interdependencia entre estas dos esferas, con base en su coexistencia en el mundo de las organizaciones. Para él, lo público tiene que ver más con el grado en que una organización se ve afectada por la autoridad política que la limita y la faculta en diferentes momentos y asuntos. Existen tres tipos de autoridad política que determinan, de distintas formas, la vida de todas las organizaciones: la autoridad política primaria proveniente de los ciudadanos, quienes legitiman las acciones de los funcionarios y las instituciones; la secundaria, ejercida por los funcionarios públicos que actúan en nombre de los ciudadanos, y la terciaria, otra autoridad delegada, correspondiente a las organizaciones no gubernamentales y particulares. No obstante, esta autoridad política ha sido asimilada más con la intervención del Estado en el devenir organizacional.

La autoridad política tiene su contraparte en la esfera privada: la autoridad económica que interviene en las organizaciones con base en la defensa de los derechos de propiedad.

Las diferencias clave entre la organización pública típica y la corporación radican en la naturaleza no transferible de la propiedad, la consiguiente incapacidad de los titulares públicos (los contribuyentes) de acumular intereses adicionales y las restricciones en la distribución de beneficios residuales. (Bozeman, 1998, 98-99).

A partir de la existencia de estos dos tipos de autoridad, Bozeman considera que las organizaciones pueden ser públicas y privadas al mismo tiempo, mas no en los mismos aspectos; es decir, una organización puede ser pública en ciertos asuntos y privada en otros. Esta óptica de lo público como una dimensión de las organizaciones se debe, de un lado, a la intervención del Estado en todas las organizaciones, desde que estas nacen hasta que mueren; y de otro, a que la mayor parte de

las cuestiones de una organización involucra a grupos de interés adicionales a los dueños del capital, lo que podría interpretarse, desde las consideraciones de Fraser, como diferentes públicos alrededor de las organizaciones.

La intervención estatal en las organizaciones se da en dos vías: una que limita y otra que faculta; es decir, a través de la ley, el Estado delimita el accionar de las organizaciones dentro de parámetros de comportamiento obligatorio para todos los actores de un escenario social.

El escenario ideal de lo público implica el ejercicio de la libertad y la equidad en el que no existe el Hombre sino los hombres interactuando a través del diálogo, a partir de lo cual se descubren y reconocen identidades y se decide participativamente sobre los asuntos de interés común, entendido este interés como general, si en él se representan todos los ciudadanos.

Lo público es, entonces, el escenario o los escenarios en los que las personas o diferentes grupos sociales, en condiciones de igualdad social y libre acceso para todos, se reúnen a deliberar sobre asuntos que consideran de interés común, incluso los que inicialmente sean de naturaleza privada, para exponerlos al discurso y para decidir estrategias de acción que posibiliten el bien común para todos. Lo anterior implica que la toma de decisiones, además de involucrar los tradicionales ‘públicos fuertes’ (parlamento, donde la deliberación se convierte en ley), debe necesariamente considerar a los ‘públicos débiles’, frente a los cuales, los primeros son responsables.

En otros términos, los grupos humanos que se configuran como espacios alternos de deliberación tienen el derecho —actualmente solo de manera formal— de exigir, además de toda la información necesaria para comprender las orientaciones dadas por las élites de poder al devenir económico, político y social, la construcción y mantenimiento de marcos normativos y culturales que hagan responsables

efectivos a los funcionarios, no solo de organizaciones estatales sino también públicas no estatales, ante los públicos interesados en asuntos pertenecientes a la esfera pública, así como a formar parte de la toma de decisiones que da trascendencia a las deliberaciones.

El poder de la información

En este contexto activo y amplio de lo público resultan vitales la suficiencia y pertinencia de la información con la que debe contar la comunidad. Desde luego esta situación obliga a la Contabilidad a construir información y formas o escenarios de comunicación para un conjunto de usuarios amplio —diferentes públicos si se quiere— que, además de una descripción sobre los hechos pasados, necesita información útil para la toma de decisiones relacionadas con la asignación de recursos, juzgamiento de la gestión de la administración, nuevas orientaciones a los objetivos y al accionar organizacional y nacional, y la distribución de beneficios.

El proceso de la toma de decisiones en las organizaciones, más que a la elección de una alternativa u opción de decisión, se refiere al análisis de las diferentes alternativas y de las relaciones que existen entre estas, para escoger así las orientaciones necesarias y pertinentes que deben darse al curso de las operaciones (Luhmann, 1997). Para ello resulta vital la información que refleje no solo las cifras involucradas en las operaciones sino, fundamentalmente, los cambios que se producen en la estructura económica y social de las organizaciones, o mejor, las modificaciones en la estructura de la riqueza. En otras palabras, la Contabilidad deberá producir información financiera además de —y esencialmente— información no financiera. Tal información, que no solo debe ser aportada por la Contabilidad, deberá ser confiable y completa,⁶ para que

⁶ *Confiable*, en el sentido de ser fiel a la realidad, y *completa*, porque debe abarcar todas las dimensiones de la realidad que le sea posible.

pueda ser la base de la toma de las decisiones adecuadas para todos los sectores que confluyen en las organizaciones o que se ven afectados por sus disposiciones.

La utilidad de la información contable se ha venido discutiendo desde la década de los años treinta del siglo pasado, a propósito de los requerimientos en este sentido por parte de inversionistas en el mercado norteamericano de valores después de la Gran Depresión. Este debate ha girado en torno a la ampliación del conjunto de los usuarios de la información contable, los objetivos y requisitos de esta. A pesar de la preocupación por la utilidad de la información contable a partir de situaciones específicas de la economía de los Estados Unidos, tal demanda se ha extendido a todo el mundo debido a la influencia de la economía y los desarrollos contables de ese país sobre los demás, especialmente sobre los llamados países de periferia.

Del lado de los usuarios de la información, se partió de la necesidad de elaborar información contable útil para acreedores e inversionistas hasta llegar a considerar al público en general, debido a la presencia de intereses de diversos sectores o grupos sociales en las organizaciones. Con la ampliación del conjunto de los usuarios de la información contable, nació en el ámbito contable la preocupación por la responsabilidad social, a partir de considerar las implicaciones económicas de las normas e informes contables y su caracterización como bienes públicos.

La Contabilidad ya no se limitaba, entonces, a describir las operaciones realizadas con el único objetivo de determinar el beneficio. Se hizo latente la necesidad de producir informes para diversos usuarios, además de la gerencia y los acreedores, que contuvieran valores de mercado, los cuales resultaban más útiles para la toma de decisiones, fundamentalmente las referidas a la inversión.

La información contable, lejos de constituir un valor en sí misma, se subordina a la consecución de los objetivos que el decisor tenga planteados. La información más útil no es la mejor elaborada, ni la más coherente con la teoría que la sustenta, sino la que proporciona mejores resultados por permitir tomar decisiones más eficientes al usuario. (Cañibano y Gonzalo, 1996, 33).

Unida a la evolución del concepto de usuarios de la información contable apareció la discusión de sus objetivos, o sea, las necesidades de los usuarios que deben ser satisfechas por la información contable. De este modo,

los conceptos de renta y patrimonio, así como los restantes que se manejan en Contabilidad, no son categorías absolutas, sino tan sólo conceptos que pueden interpretarse y llenarse de contenido teleológicamente, en el marco de adecuación de reglas a propósitos concretos y preestablecidos. (Túa, 1989, 63).

En este escenario se presenta el debate sobre las alternativas de elaboración de los informes contables para usuarios indefinidos o informes para usuarios específicos. Si bien, ya se contempla a la comunidad en general como usuaria potencial de la información contable, no está claro si debe producirse información especial diferente a la destinada para la administración, los inversionistas o los dueños del capital.

Es posible que la inclusión de la comunidad en general, en el conjunto de los usuarios de la información contable no obedezca a que se reconozca que ella confía a las organizaciones la administración de los medios de producción para la satisfacción de necesidades materiales de la sociedad —por lo que debería tener más incidencia en la toma de decisiones en el actual contexto organizacional público—, sino que tal consideración resulta conveniente para el discurso dominante que entroniza la publicidad de la información sin haber logrado todavía que esta garantice la participación real de la

comunidad en las decisiones sobre el devenir económico-social del ámbito público.

Es sabido que el modelo contable norteamericano privilegia los intereses de la inversión bursátil y que tal modelo influye en el desarrollo de la Contabilidad de otros países, especialmente americanos; quizá por ello se ha procurado, en la Contabilidad, desarrollar modelos de información contable que den cuenta de la reproducción rápida y ampliada del capital, soslayando información de la estructura económico-social de las organizaciones y de su relación con el entorno.

No obstante, la consideración de nuevos usuarios de la información contable ha provocado que la Contabilidad deba informar sobre otros aspectos organizacionales diferentes a la estructura financiera y que, en ese sentido, se estén desarrollando modelos de contabilidad social, ambiental, de recursos humanos, de productividad, entre otros. Estos, no solo están tratados desde la teoría, sino que, además, se están haciendo presentes en la regulación.⁷

El planteamiento de los requisitos de la información contable también busca garantizar la utilidad para la toma de decisiones, pues requerimientos como la relevancia, la pertinencia y la oportunidad, entre otros, se refieren específicamente al proceso de decisión o a las necesidades de los usuarios.

Información contable: un conflicto de intereses

El conjunto de los usuarios de la información contable ha variado en distintos lugares y tiempos, en la medida en que el escenario económico se reconfigura y se diversifican los

⁷ Como es el caso de la denominada Contabilidad Pública en Colombia, que en sus estados contables incluye información sobre la riqueza natural, social y cultural del país. No obstante, si bien se ha 'visibilizado' esta riqueza dentro del modelo de Contabilidad, no se ha avanzado en los modelos de medición.

intereses de los agentes contratantes de las organizaciones.

Así, antes de la crisis de la Bolsa de Valores de Nueva York en 1929, cuando la principal preocupación de la Contabilidad era la determinación del beneficio, los usuarios de la información contable eran principalmente la gerencia y los acreedores; los primeros, para determinar los resultados de su gestión, y de ser necesario, realizar ajustes —en ocasiones amañados— para la rendición de cuentas a los dueños, y los segundos, como soporte de su derecho frente a la organización.

Después de la crisis de confianza de 1929⁸ con respecto a la información contable presentada por la gerencia a los dueños y a la bolsa de valores, se hizo necesario que la Contabilidad construyera información destinada directamente a los inversionistas y accionistas de las organizaciones, de modo que estos grupos de interés contaran con información útil para tomar decisiones sobre asignación de recursos y de inversión.

A partir de allí se empezó a ampliar cada vez más el conjunto de los usuarios de la información contable, de acuerdo con el interés que poseen diferentes agentes sociales sobre la organización. De ese modo, además de los accionistas, acreedores, gerencia, inversionistas, son también usuarios —al menos potenciales— proveedores, empleados, clientes, gobierno, agencias de información, en fin, el público en general.

Cada uno de estos intereses concurrentes en las organizaciones, además de confiar recursos a la administración, agrega al escenario organizacional visiones de mundo, y propone y negocia pautas tácitas o expresas de comportamiento; situación que caracteriza a las

⁸ Además de diversos hechos ocurridos en distintas partes del mundo y documentados desde esa misma época, hasta llegar a uno de los más nombrados en la última década: el caso de Enron y Arthur Andersen.

organizaciones como escenarios de negociación de intereses particulares y comunes, y de socialización de personalidades de individuos, e incluso de organizaciones.

[Una organización] no está compuesta por los agentes en sí mismos. Las moléculas que constituyen un organismo vienen y van, pero el patrón de funcionamiento de las moléculas —el organismo— persiste. De modo similar, los individuos que participan en una organización vienen y van, a menudo son reemplazados en sus posiciones por otros individuos con gustos y dotaciones similares; el patrón de arreglos contractuales que persiste es [la organización]. (Sunder, 2005, 45).

La inclusión del público en general en el conjunto de los usuarios de la información contable puede asimilarse a una extensión de la teoría de la agencia, pues es posible considerar una relación de agencia entre la administración de organizaciones privadas y públicas y la comunidad que rodea a tales organizaciones (Túa, 1995, 161). La comunidad desempeña el papel de principal como mandante. Ella encomienda la administración de recursos públicos (medios sociales de producción) al cuerpo administrativo de lo público, considerando las organizaciones estatales y la dimensión pública de las organizaciones privadas, que actúan como agente, a cambio también de la satisfacción de sus propios intereses, manifiestos previamente en las condiciones de negociación del contrato.

El problema más importante de la relación de agencia es diseñar el contenido del contrato óptimo entre principal y agente, o lo que es igual una fórmula para compartir los riesgos, ya que entre las cláusulas de este contrato se suele encontrar la partición de los resultados que éste último obtenga entre principal y agente, sabiendo que la información de que dispone el gestor es mucho mayor que la del principal, así como la capacidad que tiene para manipularla. En el diseño del contrato debe buscarse obtener una motivación sufi-

ciente del agente, para que sus intereses sean lo más parecidos posible a los del principal, con el fin de que las actuaciones que realice no vayan en contra del cuadro de preferencias del principal. (Cañibano, y Gonzalo, 1996, 45).

Si se entiende la organización como un conjunto de contratos, la administración resulta siendo agente de diversos intereses; luego, en la organización se dan diferentes contratos de agencia y esta diversidad de contratos, intereses y objetivos, hace que la organización por sí misma no tenga una identidad propia o que no se profile únicamente según los intereses de los accionistas o administradores, sino que se asuma como un escenario con múltiples dimensiones; de ahí que subsista en las organizaciones, entendidas por lo general como privadas, una dimensión pública, y en las públicas se encuentren intereses privados. (Bozeman, 1998).

Además de la organización y la sociedad misma, vistas como escenarios contractuales, la teoría de la agencia se fundamenta en la maximización de la utilidad de cada uno de los intereses o partes del contrato, en el preestablecimiento de pautas de comportamiento de todas las partes para asumir el riesgo, la determinación de los costes de transacción y *los modelos de control y de contabilidad a emplear* (Gracia, 2005, 11-12).

En este marco, los usuarios de la información contable en el escenario de lo público son:

- La comunidad en general, como usuaria-beneficiaria de las entidades estatales, como cliente y proveedora de las organizaciones de capital privado, como agente de control social sobre la administración de los recursos públicos y, debe serlo además, como agente decisor sobre la distribución de la riqueza.
- El Estado, como administrador de recursos públicos, como emisor de normas que regulan la economía y la contabilidad, como

administrador de justicia, y como garante del mantenimiento y funcionamiento del modelo de acumulación a través de distintos controles administrativos, intervencionistas, e incluso policivos.

- El sector financiero, que basa sus decisiones crediticias cada vez más en la circulación de capital que en la acumulación de renta.
- Los inversionistas extranjeros, desde gobiernos hasta cuerpos administrativos de organizaciones transnacionales.
- Los organismos extranjeros de emisión de normatividad contable.
- La comunidad académica del ámbito de la contabilidad, la economía y la administración.
- Y los siempre usuarios como proveedores, competidores, acreedores y accionistas.

Consideración final

La contabilidad debe dar cuenta de los procesos de intercambio y circulación de capital y, fundamentalmente, de los procesos de producción, de la utilización de los recursos, del verdadero valor generado por estos, de la diferencia entre este valor y la contraprestación dada por la organización al aportante, de la asignación que hace la organización a los recursos resultantes de tal diferencia y de los requerimientos de recursos de los intereses participantes en la organización, para el cumplimiento de sus objetivos.

De esta manera, los contables deben analizar si estos requerimientos de información han de satisfacerse por medio de informes específicos para cada usuario o construyendo informes generales en los que cada uno de ellos seleccione la información que considere más pertinente para sustentar su participación en los procesos de decisión.

Al respecto de los informes generales, es necesario pensar en que se corren riesgos de que el exceso de información termine en la subutilización de la misma o que cada uno de los intereses no encuentre en los mencionados informes todo lo necesario para satisfacer sus requerimientos informativos.

De otro lado, si bien la posibilidad de construir informes específicos puede resultar seductora, es importante considerar que, aunque con estos informes específicos para diferentes usuarios, la Contabilidad puede revelar y comunicar información a la que quizá no tengan acceso todos,⁹ en el proceso de toma de decisiones, tales informaciones pueden ser manipuladas, parcialmente reveladas o, más aún, utilizadas por medio de actuaciones estratégicas de algunos intereses concurrentes.

Para evitar este tipo de actuaciones por parte de algunos de los intereses de la organización, conviene la preparación de informes contables generales. De hecho, en el escenario de lo público, en donde debe partirse esencialmente de la satisfacción de las necesidades básicas de los participantes, es decir, de un nivel de igualdad material, los estados contables específicos pueden representar asimetrías de información. Por esta razón, la información contable general puede ajustarse más a las necesidades de información para la deliberación y toma de decisiones, pues permite elegir lo indispensable entre toda la información disponible.

En el enriquecimiento de lo público y la construcción de Nación, la información contable imprescindible será la que reporte la estructura económica y política de los escenarios organizacionales macro y micro,¹⁰ a fin de convertirse en el recurso fundamental para

⁹ La divergencia entre los informes generales y los específicos no necesariamente obedece al contenido, sino además a la forma, que puede dar sentidos distintos a la información.

¹⁰ Origen y aplicación de los recursos, todos los grupos de interés, uso del poder por la manipulación de beneficios.

la planificación de la economía empresarial y nacional.

Lo anterior no excluye definitivamente la posibilidad de que diferentes usuarios de la información contable prefieran informes específicos; pero eso solo deberá hacerse con una extracción de información de los informes generales, de modo que lo que un usuario conozca no difiera de lo que es dominio de los demás usuarios de la información, ya que esta posibilidad acrecentaría la asimetría informativa y, por este conducto, la desconfianza pública hacia la disciplina y sus desarrollos.

Bibliografía

Arendt, Hannah. (1993). *La Condición Humana*. Barcelona: Paidós.

Bautista, Jairo. (2004). "Entre Apolo y Dionisio: Una discusión sobre la naturaleza de la contabilidad pública", *Revista Lúmina*, 05. Manizales, pp. 129-142.

Bobbio, Norberto. (2000). *Estado, Gobierno y Sociedad. Por una Teoría General de la Política*. Bogotá: Fondo de Cultura Económica.

Bozeman, Barry. (1998). *Todas las Organizaciones son Públicas*. México D.F.: Fondo de Cultura Económica.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos. (2001). "Ciudadanía y Res Pública: La Aparición de los Derechos Republicanos". Trabajo presentado en el Seminario Internacional: La Reinención de la Política y la Ciudadanía. Barcelona.

Cañibano, Leandro y José Antonio Gonzalo. (1996). "Los Programas de Investigación en Contabilidad", *Revista Contaduría*, 29. Bucaramanga, pp. 13-57.

De Sousa Santos, Boaventura. (1998). *De la mano de Alicia. Lo Social y lo Político en la Posmodernidad*. Bogotá: Siglo del Hombre y Uniandes.

Foucault, Michel. (1994). *Un diálogo sobre el Poder*. Barcelona: Altaza.

- Franco R., Rafael. (2001). "Evolución Histórica del Control", *Revista Legis del Contador*, 5. Bogotá, pp.195-222.
- Franco R., Rafael. (1984). *Reflexiones contables. Teoría, Educación y Moral*. Armenia, Colombia: Litografía Atenas.
- Fraser, Nancy. (2000). *Iustitia Interrupta. Reflexiones Críticas desde la Posición Postsocialista*. Santafé de Bogotá: Siglo del Hombre y Universidad de los Andes. 314p.
- Garay S., Luis Jorge. (2002). *Ciudadanía. Lo Público. Democracia*. Bogotá: Luis Jorge Garay Salamanca.
- Giraldo, César (Comp.). (2003). *Rescate de lo Público. Poder Financiero y Derechos Sociales*. Bogotá: Desde Abajo, Academia Colombiana de Ciencias Económicas y Centro de Estudios Escuela para el Desarrollo.
- González, Jorge Iván. (1995). "El Conflicto entre el Interés Privado y el Interés Colectivo. Una invitación a leer a Veblen", *Revista Innovar*, 05. Santafé de Bogotá, pp.109-112.
- Gracia L., Edgar. (2005). "Programa de Investigación Formalizado". Manuscrito inédito. Grupo de Teoría Contable. Universidad de Manizales. Manizales.
- _____. (2004). "Control, Contabilidad y Sociedad. Un asunto para Re-pensar", *Revista Lúmina*, 05. Manizales, pp. 237-251.
- _____. (2002). "Globalización y Contabilidad". Manuscrito inédito. Seminario Permanente de Contabilidad Internacional. Universidad de Manizales. Manizales.
- Gracia L., Edgar et al. (2003). *La Confianza. Un Valor para Crecer*. Manizales: Universidad de Manizales.
- Luhmann, Niklas. (1997). *Organización y decisión. Autopoiesis, acción y entendimiento comunicativo*. Barcelona: Anthropos y Universidad Iberoamericana.
- _____. (1995). *Poder*. Barcelona: Anthropos y Universidad Iberoamericana.
- Molina, Jesús. (2003). "Lo Público y Lo Privado en la definición de la Sociedad Patrimonial", *Rescate de lo Público. Poder Financiero y Derechos Sociales*. Bogotá: Desde Abajo, Academia Colombiana de Ciencias Económicas y Centro de Estudios Escuela para el Desarrollo.
- Sánchez S., Augusto. (2005). *Sistemas ideológicos y control social*. México D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Suárez P., Jesús Alberto (Comp.). (2004). *Cosmovisión histórica y prospectiva de la Contabilidad*. Bogotá: Universidad INCCA de Colombia.
- Sunder, Shyam. (2005). *Teoría de la Contabilidad y el control*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Tua P., Jorge. (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Medellín: Centro Interamericano Jurídico Financiero.
- _____. (1989). *La Investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda.
- Varela B., Edgar. (1998). *Desafíos del Interés Público*. Cali: Universidad del Valle.