

Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable

“Public” in accounting from the sight of internationalizacion of
accounting profession

Recibido: Octubre 03 de 2016 - Evaluado: Octubre 21 de 2016 - Aceptado: Noviembre 30 de 2016

Laura Ana Marcotrigiano Zoppi*

Para citar este artículo / To cite this Article

Marcotrigiano Zoppi, L. A., (Julio-Diciembre de 2017). Lo público en contabilidad desde la óptica de la internacionalización de la profesión contable. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 2(4), (172-194).

Resumen

La contabilidad es una disciplina social cuyo campo de acción se contextualiza en un ámbito entre lo público y lo privado, por lo que a través de los años ha existido una relación directa entre la contabilidad y lo “público”. Por ejemplo: por una parte, la profesión se llama contaduría pública, y, por otra, los contadores, a través de su firma, dan fe pública y generan confianza en la sociedad. Ahora, con la entrada en vigencia de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, se otorga a la contabilidad otro elemento relacionado con lo “público”, y esto es, que los profesionales actúen siempre a favor del interés público. Así mismo, se ha otorgado a la contabilidad el rol de proveer de información financiera de las empresas a los distintos usuarios: accionistas, inversionistas, acreedores, proveedores, clientes, e incluso la gerencia, entre otros, por lo que dada la diversidad

* Magíster en Ciencias Contables, estudiante del Doctorado en Ciencias Contables. Postgrado en Ciencias Contables. Profesora de la Cátedra de Contabilidad General y Contabilidad Superior de la Universidad de Los Andes (Venezuela).

de intereses que poseen estos usuarios se ha entendido que la información se da al público en general. Es debido a la relación existente entre la contabilidad y lo público que resulta importante estudiar lo que desde la disciplina se entiende como “público” en contabilidad, lo que se configura en el objetivo de la presente investigación, considerando, adicionalmente, que en la actualidad la profesión contable tiene un ámbito de acción que traspasa fronteras. La investigación tiene un enfoque cualitativo. Como reflexión destaca que lo público en contabilidad, a pesar de ser un concepto aún difuso, debería asociarse con el interés general que poseen los distintos usuarios acerca de la información financiera de las empresas, aunque pudiera decirse que a veces pareciera que los intereses privados prevalecen sobre lo público.

Palabras Clave: Contabilidad Internacional, Interés Público, Normas Internacionales de Información Financiera

Abstract

Accounting is a social discipline whose field of action is contextualized in a field between the public and the private, so that through the years has been a direct relationship between accounting and “public”. For example: on the one hand, the profession is called “public accounting”, and secondly, accountants, through his firm, give “public faith” and build confidence in society. Now, since the International Financial Reporting Standards were issued by the International Accounting Standards, accounting is given another element related to the “public” and that is, that professionals always act on behalf of public interest. It also has been granted to accounting the role of providing financial information from companies to individual users: shareholders, investors, creditors, suppliers, customers, and even management, among others, so given the diversity of interests that these users have been understood that the information given to the public. It is the reason why is important to study how can be understood the relationship between accounting and the public, as “public” in accounting, which is set to the target of this investigation, considering, in addition, from the discipline today the accounting profession has a scope that transcends borders. The research has a qualitative approach. As a reflection emphasizes that public accounting, despite being an even vague concept, should be associated with the general interest possessed by different users on the financial information of companies, although it could be said that sometimes seems that private interests prevail on the public.

Key words: International Accounting, Public Interest, International Financial Reporting Standards

SUMARIO

INTRODUCCIÓN. - ESQUEMA DE RESOLUCIÓN. - I. Necesidad de estudiar el concepto de “público” en contabilidad. - II. Influencia de la sociedad en la definición de lo “público” en contabilidad. - III. El papel de los Principios de Contabilidad de Aceptación General y su influencia en la definición de “público” en contabilidad. - IV. La influencia de los organismos emisores de normas contables en el concepto de “público” en contabilidad. - 1. El interés público desde la óptica del IFAC. - 2. El interés público desde la óptica del IASB. - V. Una aproximación acerca de lo “público” en contabilidad desde la práctica contable. - CONCLUSIONES. - REFERENCIAS.

Introducción

Desde un punto de vista pragmático, la contabilidad es entendida comúnmente como una actividad de servicio, ya que vincula a las empresas con su entorno, a través de la comunicación de la información económica y financiera a los usuarios que toman sus decisiones basadas en esa información, y cuyas decisiones y actos se relacionan con la información a ellos suministrada.

La información económica y financiera de las empresas se comunica a los usuarios a través de la presentación de, principalmente, estados financieros, los cuales se constituyen como el producto final del proceso contable, proceso que involucra el reconocimiento y medición previo y, a lo largo del cual, la persona del contador público participa activamente aplicando su juicio profesional desde el momento del análisis de las transacciones y sucesos que se dan en las empresas, pasando por el reconocimiento de dichas transacciones y su medición (tanto inicial, en el momento del reconocimiento, como posterior, en la fecha de presentación de los estados financieros) hasta llegar al momento de su desincorporación.

Ahora, la contabilidad puede entenderse también desde la perspectiva de la evolución de la disciplina contable, la cual ha derivado en el desarrollo de algunas instituciones que se asocian a la contabilidad y que, a su vez, promueven la confianza de los usuarios, expandiéndose hacia la práctica contable a través de la emisión de normas de contabilidad, las cuales aumentan la percepción de esa confianza, pero haciendo mayor énfasis en los mercados de valores. Entre estas instituciones se encuentra lo “público” ya que, tanto los investigadores que alimentan la disciplina contable, como los organismos

emisores de normas de contabilidad y los mismos contadores públicos en el ejercicio de la profesión que promueven el desarrollo de la práctica contable, se refieren a “contaduría pública”, “fe pública” e “interés público” como temas para sus declaraciones.

Puede evidenciarse que, a pesar de que la contabilidad se relaciona con lo “público” desde tiempos antiguos, la evolución de los mercados y la internacionalización de los negocios ha traído como consecuencia que los organismos emisores de regulaciones contables se hayan preocupado por enfatizar la relación entre lo “público” y la contabilidad, ya que emiten sus normas tomando como bandera que las normas y la información contable que se deriva de su aplicación, deben favorecer al “interés público”, otra institución dentro de la contabilidad que, impulsada por los organismos emisores de normas internacionales de contabilidad, quienes se han pronunciado en innumerables ocasiones con la finalidad de propiciar condiciones necesarias para que los mercados financieros puedan operar eficientemente, dejando entrever que lo público en contabilidad, desde la óptica de los organismos emisores de normas, se relaciona con los mercados de valores.

En este sentido, tanto el Código de Ética emitido por la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, 2014, -IFAC- por sus siglas en inglés) como en el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera emitido por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board, 2009, -IASB- por sus siglas en inglés,) que el contador público debe actuar siempre a favor del “interés público”.

De esta forma, tanto desde la práctica profesional (incluyendo a los organismos que emiten las normas y principios que guían la actividad contable) como desde el desarrollo de la disciplina contable se ha otorgado a la contabilidad la condición de ser “pública” y, debido a la importancia de la actividad contable para el desarrollo de la economía en general, se ha asociado a la profesión el carácter de dar “fe pública” y la responsabilidad de actuar en favor del “interés público”, por lo que el ejercicio de la contabilidad en la mayoría de los países se lleva a cabo por “contadores públicos”, cuyos conocimientos deben ir más allá de la simple teneduría de libros y la ecuación patrimonial, enfocándose entonces en el suministro de información (cuantitativa y cualitativa) para que los distintos usuarios puedan tomar decisiones en ámbitos diferentes, certificando que esa información es cierta y que no contiene errores, por lo que su firma genera confianza en todos los usuarios.

Cabe destacar como antecedente de la investigación, un trabajo llevado a cabo por Davenport (2008) en Australia, en la que se incluía una pregunta que hacía referencia a qué entendían los encuestados como “público” en contabilidad. Este estudio reveló que la gran mayoría de las respuestas asociaban lo “público” en contabilidad a todos los miembros de la comunidad (87,30%) por lo que la contabilidad se considera “pública” en la medida en que la información que se genera desde la actividad contable alcance a la mayor cantidad de personas posible, dejando entrever que la contabilidad, en muchos casos, pueda dejar de ser entendida como “pública” para pasar a ser entendida como “de uso público”.

Es por esta relación que se ha otorgado (por la comunidad) entre la contabilidad y lo público, y por las numerosas discusiones llevadas a cabo (tanto desde la disciplina como desde la práctica contable) acerca de lo que significa “público” en contabilidad, que el objetivo principal de la investigación es procurar un acercamiento a una definición de lo “público” en contabilidad, desde una visión de los organismos reguladores de la práctica contable, considerando un ambiente globalizado. Para lograr el objetivo planteado se utilizó una metodología de tipo cualitativa y documental, basando los hallazgos en una revisión de la literatura que trata la relación entre lo “público” y la contabilidad, y de las declaraciones hechas por los organismos emisores de normas internacionales, las cuales dejan entrever la posición particular de éstos, que resulta de gran importancia dado que son los organismos emisores de normas los que dirigen el quehacer diario del contador en el ejercicio de la profesión.

Para alcanzar el objetivo principal de la investigación se han planteado unos objetivos específicos: (a) establecer la necesidad de estudiar el concepto de “público” en contabilidad, (b) estudiar la influencia de la sociedad en la definición de lo “público” en contabilidad, (c) reflexionar acerca del papel de los Principios de Contabilidad de Aceptación General como guías a seguir por los profesionales de la contabilidad en la definición de lo “público” en contabilidad, (d) contextualizar la influencia en el concepto de lo “público” en contabilidad por parte de los organismos emisores de Principios de Contabilidad de Aceptación General reconocidos mundialmente, como promotores del uso de normas contables internacionales. Se culmina con una aproximación al concepto de “público” en contabilidad desde la práctica contable, seguida de las reflexiones finales.

Esquema de resolución

1. Necesidad de estudiar el concepto de “público” en contabilidad

La contabilidad siempre se ha movido en la esfera de lo “público”, y esto significa que los profesionales de la contaduría pública sirven a la sociedad, la cual requiere de sus servicios para tomar decisiones económicas que afectan a las empresas, y, por tanto, a la economía de un país en general.

Ahora, lo “público” en contabilidad ha tomado varias connotaciones a lo largo de la historia, ya que se ha relacionado tanto con la sociedad en general, como con los mercados financieros. De esta forma, pudiera ser para muchos una utopía suponer que, independientemente de las políticas contables utilizadas, la información financiera presentada por una microempresa se elabora sobre las mismas bases que la información financiera de una gran corporación que cotiza sus acciones en los principales mercados de valores del mundo. Sin embargo, la equidad en ese sentido debería ser el norte de todos los contadores públicos, sobre todo cuando en la actualidad se asocia lo “público” en contabilidad con el interés público.

En un esfuerzo por esgrimir las concepciones acerca de lo “público” en contabilidad, Davenport (2008) realiza un estudio en Australia aplicando una encuesta a una muestra de contadores públicos en el ejercicio de la profesión en ese país. Una de las preguntas de la encuesta consistía en explorar la capacidad de los contadores para aplicar el principio de interés público, entendiendo ese principio como la capacidad de favorecer a los usuarios en general. Al respecto, Davenport (2008) considera que, en su mayoría, los encuestados tenían un entendimiento “bueno” de lo que significa servir al interés público, clasificando el comportamiento ético como lo más importante, seguido de la independencia y la objetividad en la aplicación del juicio profesional. Estos resultados implican que los contadores públicos en el ejercicio de la profesión deberían ser, en general, conscientes de cómo servir al público en general, y deberían asumir que comportamientos como la ética, la independencia y la objetividad en la aplicación del juicio profesional, traería como consecuencia que se favorecieran los intereses de todos los usuarios, y, por tanto, los contadores actuarían en favor del interés público.

Otra interrogante de la encuesta realizada por Davenport (2008) se refería a cuál era la mejor forma de lograr que los profesionales actuaran en favor de

los usuarios en general, pregunta a la cual la mayoría de los encuestados sugirió, que la mejor forma era a través de la autorregulación de la profesión, ya que los códigos de ética y las normas de contabilidad fueron diseñadas y se han hecho cumplir, para actuar en favor del interés público, entendiéndose como una guía moral.

De igual manera, para llevar a cabo la presente investigación se hizo una encuesta a los profesionales inscritos en el Colegio de Contadores Públicos del estado Mérida, en la República Bolivariana de Venezuela. La encuesta se hizo tanto a investigadores reconocidos como a contadores en el ejercicio de la profesión, y consistía en una única pregunta abierta:

¿Qué entiende usted por “público” en contabilidad?

La respuesta de aproximadamente el noventa y dos por ciento (92,00%) de los encuestados relacionaba lo “público” en contabilidad con el hecho de que la información que se produce como consecuencia del proceso contable debería estar dirigida a usuarios que no han participado en las decisiones transaccionales, ni en su elaboración, ni en las políticas para su preparación, por lo que lo público se refiere a la naturaleza externa de la contabilidad, entendiéndose que hace referencia a la contabilidad general, financiera y/o tributaria, que va a ser utilizada por bancos, inversionistas, acreedores, administración tributaria y por todos en general.

Ahora, la razón para discutir acerca de lo que significa “público” en contabilidad radica básicamente en dos vertientes: (a) lo “público” en contabilidad se ha asociado a distintas instituciones dentro de la profesión, tales como la fe pública, la confianza pública y el interés público, por lo que debería hacerse una distinción de cada uno de esos términos; y (b) la acepción “público” en contabilidad puede tener distintas connotaciones, es decir, pudiera entenderse como “público” a la sociedad en general, pero hay quienes afirman que lo “público” en contabilidad se refiere únicamente a la participación de los profesionales de la contaduría en las actividades relacionadas con los mercados financieros.

Resulta imperativo entonces definir lo que es “público”, en términos genéricos. El Diccionario de la Real Academia Española (Real Academia Española, 2014) define lo “público” como: (a) la potestad, jurisdicción y autoridad para hacer algo, como contrapuesto a lo privado; (b) perteneciente o relativo a todo el pueblo; (c) común del pueblo o ciudad; (d) conjunto de las personas que participan de unas mismas aficiones o con preferencia concurren en determinado

lugar. Es así como comúnmente se asocia lo “público” con alguna cuestión en la cual se involucran varias personas, con intereses similares.

La importancia de estudiar el significado de “público” en contabilidad radica en que lo “público” es algo connatural a la actividad contable, dado que las actividades que se llevan a cabo en las sociedades, y el desarrollo de la economía en general se ve afectada por las decisiones que toman los usuarios de la información financiera. Sin embargo, para descubrir qué se entiende por “público» en la contabilidad, necesariamente hay que asociar el concepto con la práctica contable y la influencia que en ella tiene la sociedad a la que sirve.

2. Influencia de la sociedad en la definición de lo “público” en contabilidad

Partiendo del hecho de que, dado que es “pública”, la contabilidad juega un papel primordial en la sociedad, existe una fuerte relación entre la sociedad en general y la contabilidad, ya que no pudiera existir contabilidad sin sociedad, así como tampoco se puede vislumbrar una sociedad sin contabilidad.

Kieso & Weygantd (2006, p. 8) afirman que “La contabilidad es un sistema que retroalimenta información a organizaciones y personas, que pueden usarla para modificar su entorno” y de esta forma, ambos (la contabilidad y su entorno) son partes de un ciclo bidireccional, ya que la contabilidad da forma al entorno que la rodea desempeñándose en la dirección de las decisiones y actos económicos que toman los usuarios; a su vez, las decisiones que toman los usuarios de la información, repercuten en la actividad contable, modificándola y haciendo que evolucione para adaptarse a la realidad cambiante de los negocios.

De esta forma, el papel de la contabilidad en la sociedad puede estudiarse desde dos ópticas: por una parte, como pilar fundamental en el desarrollo de la economía y las finanzas, es decir, la contabilidad como profesión, por lo que la sociedad se entiende entonces como el conglomerado de personas que utilizan la información que proveen las empresas para la toma de decisiones y para guiar sus actividades; y, por otra parte, como parte del acervo del conocimiento mundial, es decir, la contabilidad como disciplina, por lo que la sociedad se concibe como el conjunto de académicos y estudiosos cuyas investigaciones alimentan la ciencia contable.

Ambos enfoques de la contabilidad son en ocasiones difusos, sin embargo, en ambos escenarios se asocia el concepto de “público” a la contabilidad, ya que

tanto en el plano de la práctica contable como en el académico se tratan acepciones como *contaduría pública, fe pública, confianza pública e interés público*.

Es así como la contabilidad transita desde un oficio practicado para fines de control, a ser una profesión que en muchas ocasiones condiciona (o está condicionada por) la forma de hacer negocios a nivel mundial, ya que de los resultados presentados dependen muchas de las decisiones que se toman día a día por los empresarios de grandes corporaciones, participen éstas o no en los mercados de valores.

Tiron (2013, p. 932) establece que “una profesión puede ser definida por los elementos siguientes: una doctrina, una autoridad, un sistema interno de disciplina, un código de ética y una cultura”[†] y afirma que, en el caso de la profesión contable, habría que añadir un nuevo elemento, y es que “los profesionales de la contabilidad proporcionan servicios no en su propio interés, sino para el bien público, para alcanzar las necesidades del interés público”[‡] (Tiron, 2013, p. 932) siendo esta la característica que distingue a la contabilidad de otras profesiones dentro del campo de las ciencias sociales.

De esta forma, la contabilidad, que está al servicio de los usuarios, se ve influenciada por las necesidades de información que éstos tienen, surgiendo entonces la necesidad de regular la actividad contable para asegurar que las necesidades de todos los usuarios sean consideradas al momento de aplicar el juicio profesional por parte de los contadores públicos. Es así como surgen los organismos reguladores de la actividad contable, que emiten para este fin las normas de contabilidad, asegurando que la contabilidad sirva a los intereses de todos los usuarios.

Puede observarse entonces que, a lo largo de la historia de la contabilidad, y sobre todo a partir de 1930, como consecuencia de la crisis de la bolsa de valores de Nueva York en los Estados Unidos de Norteamérica, y enfáticamente durante las últimas cuatro décadas, como consecuencia de la internacionalización de los mercados de valores en el mundo, la sociedad ha otorgado a los contadores públicos la responsabilidad de servir al “interés público”, de dar “fe pública”.

† Original en idioma inglés: *A profession can be defined by the following elements: a doctrine, an authority, an internal system of discipline, a code of ethics and 'culture'* (traducción libre al idioma castellano por la investigadora).

‡ Original en idioma inglés: *Members of this profession provide services not in their own interest but for the public good, to meet the needs of the public interest* (traducción libre al idioma castellano por el investigador).

Es así como la garantía de la confianza que tiene la sociedad en el trabajo llevado a cabo por los contadores tiene su base en que los profesionales deben guiar su comportamiento en las regulaciones contables vigentes en el momento en el que desarrollan su actividad, regulaciones que no solo se conforman de una serie de guías que orientan el quehacer del profesional contable, sino que también contienen un código de ética que deben seguir los profesionales de la contaduría pública; de forma que la profesión contable cumple con su objetivo fundamental cuando la información financiera es de utilidad para la toma de decisiones de todos los usuarios.

Puede evidenciarse entonces dos grupos que se complementan: por una parte, los profesionales de la contaduría, que son los garantes de que la información presentada sea confiable; y, por otra parte, la sociedad, que espera que la información en la que basa su toma de decisiones sea confiable, quedando establecida entonces entre ambas partes una relación bidireccional: unos se comprometen a dar fe pública y otros se comprometen a confiar en esa fe pública. Esta premisa trae como consecuencia que la sociedad confíe en la profesión contable solo en la medida en que los contadores cumplan con su rol de proveer de información confiable, y, por el contrario, la misma sociedad se siente amenazada si se viola la confianza en la información financiera, entendiéndose entonces que la contabilidad debe servir a la sociedad en general, y que por tanto, debe ser pública.

Ahora, para satisfacer las necesidades de información y adaptarse a los cambios en el entorno empresarial, los principios y las regulaciones contables han ido modificándose a lo largo de los años, y a raíz de la internacionalización de los negocios y la globalización de los mercados, los participantes de dichos mercados (contadores, empresas, instituciones emisoras y reguladoras e inversionistas) cada día ven con mayor seriedad la responsabilidad que acompaña el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, como garante de la información financiera de las empresas, actividad que a su vez se ve reforzada por la auditoría, llevada a cabo también por contadores públicos independientes y en muchos casos certificados, quienes dan fe pública y garantizan que las cifras presentadas en los estados financieros sean razonables y cumplan con principios de contabilidad de aceptación general.

Puede evidenciarse entonces la estrecha relación que existe entre la contabilidad y la sociedad, hasta el punto en el que investigadores como Sikka, Willmott & Lowe (1989) creen que la profesión contable desempeña un papel

fundamental e influyente en la revisión y regulación de asuntos económicos y sociales, hecho que trae como consecuencia que sea una profesión cada vez más importante y universal, de la cual un gran número de personas y organizaciones económicas dependen para llevar a cabo sus actividades, situación que demanda que se haga cada vez más pública, así como cada vez son más públicas las actividades llevadas a cabo por las empresas, sobre todo con la internacionalización de los negocios y la incursión de las empresas en mercados de valores foráneos.

3. El papel de los Principios de Contabilidad de Aceptación General y su influencia en la definición de “público” en contabilidad

Toda ciencia responde simultáneamente a una teoría y a una práctica, por lo que resulta importante diferenciar la teoría de la contabilidad de la práctica de la contabilidad. Cabe recordar entonces que la disciplina contable se aborda cuando se hace hincapié en la explicación de los conceptos y resultados, y que la práctica se relaciona con las técnicas utilizadas para ejecutar la contabilidad, por lo que no puede existir una sin la otra, es decir: la teoría conlleva a la existencia de una práctica, la cual refuerza la teoría, y viceversa, sin que ninguna (ni la teoría ni la práctica) sea más importante que la otra.

Para estudiar la práctica contable es indispensable asociar la contabilidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) los cuales se constituyen en las guías publicadas por organismos reconocidos y, por tanto, autorizados para tal fin, que soportan el quehacer del contador público en su día a día, y guían la aplicación del juicio profesional en el momento de seleccionar alguna política contable.

Tradicionalmente, se ha entendido que, para satisfacer las necesidades de información de los distintos usuarios, los contadores elaboran un único conjunto de estados financieros, que deben presentar de forma clara, imparcial y completa el resultado de las operaciones, hechos, sucesos y condiciones que afectaron el patrimonio de la empresa. Ahora, Kieso & Weigandt (2006) establecen que al preparar estos estados financieros “los contadores tienen que afrontar los posibles peligros de parcialidad, malas interpretaciones, inexactitudes y ambigüedades” (p. 9) por lo que, con la finalidad de reducir estos peligros surgen dentro de la actividad contable un proceso de autorregulación que se da a través de los PCGA. En este sentido, es indispensable descifrar lo que significa generalmente aceptado, y establecer la relación que existe entre el término antes mencionado y lo “público” en contabilidad.

Haciendo un recuento histórico, hasta 1494, con la publicación del libro de Fray Luca Paccioli, la preocupación principal de los doctrinarios responsables de proponer y emitir los principios de contabilidad, era establecer los lineamientos que se deberían considerar al llevar las cuentas de una entidad. Los principios contables surgían de la práctica más común, pues los autores tomaban las prácticas de la época y las transformaban en un conjunto de lineamientos aplicables para el registro de las transacciones. Posteriormente, a medida que fueron evolucionando las transacciones que se llevaban a cabo en las entidades mercantiles, los principios de contabilidad dejaron de tener su base en las mejores prácticas posibles, y comenzaron a conformarse en un conjunto de normas y reglas más técnicas cuyo propósito era el de establecer aquellos atributos que hacían que la información cumpliera con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los distintos usuarios.

Es así como Cañibano, Tua & López (1985) establecen que el término “principio de contabilidad” puede estudiarse desde dos ópticas. Por una parte, como una serie de postulados o principios cuya finalidad es la de servir de base o fundamento a la actividad contable, los cuales se denominan postulados básicos, cuyo origen se remonta a la publicación del libro de Fray Luca Pacioli. Estos postulados se han alimentado de las producciones llevadas a cabo por los estudiosos y académicos a lo largo de la historia, constituidos por principios generales que tienen aplicabilidad en todas las entidades y en todo momento, sin los cuales la contabilidad no pudiera alcanzar su fin último de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios. Por otra parte, los principios de contabilidad pueden concebirse como un cuerpo de normas más técnicas y específicas, creadas para delimitar la actuación del contador público frente a diversas situaciones en el ejercicio de su profesión, cuya finalidad es establecer los criterios para el reconocimiento, medición y tratamiento contable de los distintos eventos que ocurren en una entidad.

De igual forma, Tua (1985) define los principios contables como “una norma o fundamento emitida por una institución con autoridad reconocida al respecto, derivada de la práctica más frecuente y, por tanto, más recomendable” (p.31), idea que se ve reforzada por la afirmación de Cañibano, Túa & López (1985) que explican que un principio de contabilidad generalmente aceptado presenta dos importantes aspectos:

- (a) Hace referencia a la norma o noción habitual, la más practicada o la más extendida con carácter general, que sirve para determinar cuál es la mejor conducta a seguir, y/o

- (b) Su aprobación por parte de un organismo competente, que es lo que le confiere el carácter de autorizado, es decir, la institución reguladora determina si un principio tiene o no la condición de generalmente aceptado.

Ahora, el término generalmente aceptado surge en un momento histórico en el que los organismos reguladores solían escoger las normas en función de su grado de habitualidad por sobre otros criterios, razón por la que los principios de contabilidad se concibieron como de aceptación general. Con el paso del tiempo, se ha adoptado una metodología más normativa para escoger los principios de contabilidad, metodología que se apoya cada vez con mayor fuerza en el apartado (b) del párrafo anterior.

En este sentido, lo “público” en contabilidad puede asociarse también con el hecho de que los principios que guían la actividad contable son generalmente aceptados, es decir, son conocidos y aceptados por todos los participantes, tanto contadores como los usuarios en general. Adicionalmente, y a pesar de que en la actualidad los principios de contabilidad pueden entenderse como de carácter internacional dado que son emitidos a través de organismos reconocidos para esto, que aplican una forma más normativa para seleccionar los principios y reglas aplicables, todos los participantes en la actividad contable (contadores en el ejercicio de la profesión, académicos e investigadores, auditores, *stakeholders*, accionistas y la comunidad en general) pueden participar en su elaboración a través de la emisión de opiniones en el proceso de auscultación previo a la publicación definitiva de un principio de contabilidad, situación que refuerza la aceptación general tanto del principio como del organismo que lo emite, afirmando la connotación de “público” en la contabilidad y afianzando la relación e influencia que existe de la sociedad sobre la actividad contable.

4. La influencia de los organismos emisores de normas contables en el concepto de “público” en contabilidad

En la mayoría de los países existen organizaciones, ya sean gubernamentales o gremiales, que regulan la actividad contable. Ahora, en un mundo en el que los negocios se encuentran globalizados, los organismos reguladores de la actividad contable deben ser de carácter internacional, es decir, deben ser reconocidos por la comunidad en general, y deben emitir disposiciones de aceptación general, trayendo como consecuencia que los mercados de valores de todos los países del mundo funcionen eficientemente, dado que las empresas que en ellos cotizan preparan y presentan su información financiera de forma similar.

Arthur Andersen Co (1974, p. 8) establece que “la contabilidad es un arte que se perfecciona y desarrolla constantemente” por lo que las prácticas contables deben corresponderse con las normas contables vigentes para el momento, que a su vez deben estar íntimamente ligadas a la realidad del entorno económico de las organizaciones, y a las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros, de aquí la influencia que ejerce la sociedad en la contabilidad y, recíprocamente, la contabilidad en la sociedad.

En la actualidad las organizaciones se desarrollan en un ambiente mundial en el que la información financiera no tiene fronteras, por lo que la mayoría de los países han ido asumiendo como normas contables las regulaciones emitidas por organismos internacionales, tales como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés[§]) para regular la actividad contable, y la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés[¶]) para guiar el comportamiento ético de los contadores en el ejercicio de la profesión.

Ambos organismos tratan lo “público” en la contabilidad en sus respectivas declaraciones relacionándolo con el *interés público*, dado que dan por sentado que, en sus actuaciones, los profesionales de la contabilidad deben actuar *para favorecer el interés público*, por lo que la aplicación de las normas de contabilidad aprobadas y publicadas para su uso supondría que se logra favorecer el *interés público*. Ahora, resulta importante estudiar qué entienden dichos organismos como *interés público*.

4.1 El interés público desde la óptica del IFAC

El IFAC es un organismo creado en el año 1977 cuya función es contribuir con normas y directrices internacionales de alta calidad, ayudando a construir organizaciones profesionales y firmas de contadores sólidas, apoyando prácticas profesionales de alta calidad, todo esto para lograr la infraestructura necesaria para el funcionamiento efectivo de los mercados de capitales en el mundo (International Financial Reporting Standard, 2016).

Una de las publicaciones del IFAC es su Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (en adelante, Código de Ética). La última versión fue publicada en el año 2014, y es la que se tomó para la investigación que se presenta.

§ International Accounting Standards Board

¶ International Federation of Accountants

En el Prólogo del referido Código de Ética (International Federation of Accountants, 2014, p. 5) se establece que:

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

Puede evidenciarse entonces que desde el Código de Ética que guía el comportamiento de los contadores se establece que estos profesionales deben actuar favoreciendo el interés público. Ahora, resulta interesante resaltar que el IFAC relaciona lo “público” en contabilidad con el interés que puedan generar las organizaciones. De esta forma, establece en el párrafo 290.25 del mismo Código de Ética que las entidades de interés público son: (a) Todas las entidades cotizadas, y (b) Cualquier entidad que sea definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público, o cuya auditoría se requiere sea similar a la de las entidades cotizadas. Es así como puede inferirse que, para el IFAC, lo “público” en contabilidad se relaciona con el “interés público”, y que, a su vez, el *interés público* para este organismo, se refiere a lo concerniente a los mercados de valores.

4.2 El interés público desde la óptica del IASB

El IASB se estableció en el año 2001 como uno de los componentes de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC) y como organismo sucesor del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, fundado en el año 1973. Su misión es desarrollar un conjunto de estándares contables que brinden transparencia, *accountability* y eficiencia a los mercados de capitales alrededor del mundo, sirviendo al interés público a través de la promoción de confianza, crecimiento y estabilidad a largo plazo de la economía global (International Financial Reporting Standard, 2016).

De las publicaciones del IASB se tomaron dos para la presente investigación: El Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (2009,

y en adelante Prólogo a las NIIF) y El Marco Conceptual para la Información Financiera (2010, en adelante Marco Conceptual).

El Prólogo a las NIIF (International Accounting Standard Board, 2009, párrafo 6, p. A16) establece que los objetivos del IASB son:

- (a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- (b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;
- (c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; e
- (d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las NIIF, hacia soluciones de alta calidad

Aquí puede evidenciarse entonces que el IASB emite normas que buscan regular la forma de *hacer contabilidad* a través de la emisión de normas contables que tratan aspectos relacionados con el reconocimiento, la medición, presentación, información a revelar y desincorporación de las partidas, asumiendo que las empresas alrededor del mundo van a cumplirlas, en aras de fomentar la convergencia en cuanto a las prácticas contables alrededor del mundo. De esta forma, tal y como lo establece el párrafo 13 del Prólogo a las NIIF (International Accounting Standard Board, 2009, p. A17) el objetivo del IASB se logra al requerir que las transacciones y sucesos similares sean contabilizados e informados de forma similar, y que las transacciones y sucesos distintos sean contabilizados e informados de forma diferente, tanto por una misma entidad en diferentes momentos del tiempo como por diferentes entidades, por lo que se disminuyen la posibilidad de elección de tratamientos contables alternativos.

Así mismo, el Prólogo a las NIIF (International Accounting Standard Board, 2009, párrafo 10, página A17) trata sobre los estados financieros con propósitos de información general, y los define como aquellos que “se dirigen a satisfacer las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general”

reconociendo que existe un *público en general*, y que en consecuencia, cualquier persona podría utilizar a los estados financieros de una empresa y favorecerse con la información allí encontrada, por lo que en este aparte pareciera que para el IASB lo “público” en contabilidad está asociado a cualquier persona que necesite de la información contenida en los estados financieros para tomar sus decisiones económicas.

Sin embargo, en el párrafo OB2 del Marco Conceptual (International Accounting Standard Board, 2010, p. A27) se establece que:

El objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito.

Adicionalmente, el párrafo OB9 establece que:

La gerencia de una entidad que informa también está interesada en información financiera sobre la entidad. Sin embargo, la gerencia no necesita confiar en informes financieros con propósito general porque es capaz de obtener la información financiera que necesita de forma interna (International Accounting Standard Board, 2010, p. A28).

Así mismo, el párrafo OB10 establece que:

Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, esos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos (International Accounting Standard Board, 2010, p. A28).

Puede demostrarse entonces que a pesar de que para el IASB lo “público” en contabilidad en el Prólogo a las NIIF se asocia con el uso que cualquier usuario pudiera hacer de la información financiera de una empresa, en el Marco Conceptual lo “público” en contabilidad para el organismo emisor toma otra vertiente, ya que se hace referencia a los inversionistas y prestamistas, que son quienes aportan capital a las empresas y que en numerosas ocasiones son participantes en

los mercados de valores, aclarando que la información financiera que se presenta también puede ser utilizada por usuarios distintos a los aportadores de capital, pero que no está diseñada para satisfacer sus necesidades de información.

De esta forma puede derivarse que la concepción que de lo “público” tienen los organismos emisores de regulaciones internacionales (IFAC e IASB) coincide, ya que relacionan lo “público” en contabilidad con el concepto de *interés público*, que aunque jurídicamente se vincula con el interés de la comunidad en general, en este aparte toma un matiz muy particular, dado que la norma contable internacional da a entender que lo “público” solo lo concerniente a los mercados financieros y las bolsas de valores alrededor del mundo.

5. Una aproximación acerca de lo “público” en contabilidad desde la práctica contable

El hecho que desde épocas remotas, incluso antes de Cristo, las comunidades se congregaran en las plazas a escuchar al contador relatar sobre lo recaudado, lo utilizado y lo acumulado, conlleva a suponer que lo “público” siempre ha estado asociado con la contabilidad y que, junto con el desarrollo de las operaciones llevadas a cabo por las entidades y los cambios en las necesidades de información de los usuarios, se han creado dentro de la contabilidad diversas instituciones relacionadas con lo público, tales como “fe pública”, “confianza pública” e “interés público”, las cuales se relacionan con la responsabilidad, ética, diligencia, calidad y cuidado profesional que deben tener los contadores públicos en el ejercicio de las actividades que le son connaturales, recordando que el resultado de sus actividades se relacionan con la sociedad en general, dado que es la sociedad quien confía en la información suministrada por los contadores para tomar las decisiones económicas, y cuyas consecuencias se van a ver reflejadas en la misma sociedad.

Visto de esta forma, el profesional de la contaduría pública no debe actuar para satisfacer sus propios intereses ni los de un cliente en particular, sino debe actuar para favorecer los intereses de la sociedad en general, otorgando mediante su firma “fe pública”, generando “confianza” en los usuarios de la información, y favoreciendo así el “interés público”, que no es más que el interés de la sociedad.

En este sentido, Neu & Graham (2005) señalan que a pesar de que lo “público” siempre ha estado asociado a la contabilidad, el “interés público” no es un fenómeno connatural a ella, sino que surge como consecuencia de la globalización de los mercados de valores y la consecuente homogenización global de

las normas y procedimientos contables, por lo que la discusión acerca de lo “público” en contabilidad ha trascendido, sobre todo en las últimas décadas, al plano de la práctica en la forma de “interés público”, entendiéndose entonces que toda información contable sirve, por sí misma, al interés público, y ese interés público es entendido como el interés de toda la sociedad, pero como ya se observó en el aparte anterior, haciendo énfasis en lo concerniente a los mercados financieros, situación que se hace más evidente en un contexto de globalización de las normas y procedimientos contables, que facilitan y propician la comparabilidad de la información financiera de las empresas alrededor del mundo.

Ahora, dado que la contabilidad ha sido entendida por muchos como el lenguaje de los negocios, la realización de cualquier actividad económica requiere de la existencia de la contabilidad, tanto para el control y manejo eficiente de los recursos, como para la toma de decisiones de las partes involucradas. Es así como el ejercicio de la contaduría pública satisface la necesidad de información y aseguramiento de la información que tienen los distintos usuarios, ya que presenta estados financieros y otra información financiera, de forma que los interesados puedan utilizarla para su toma de decisiones.

Es así como la profesión de la contaduría pública puede ser definida entonces como “aquella actividad profesional desarrollada por licenciados en contaduría, personas estudiosas de la disciplina y que, mediante su paso por la universidad, adquieren un conjunto de conocimientos para obtener el título correspondiente” (Romero López, 2006, p. 5) y es este título el que otorga a los profesionales de la contaduría la potestad de dar “fe pública” y de servir al “interés público”.

Y es que debido a las actuaciones para las que es formado el contador público durante sus estudios, una de las características que identifican a la profesión contable es que asume, desde el principio, y desde todas las ópticas, la responsabilidad de actuar para favorecer los intereses de todos los usuarios de la información, ya que la mayoría de sus actuaciones van acompañadas de su firma, que es garante de confianza y fe pública. En consecuencia, el Código de Ética del IFAC (International Federation of Accountants, 2014, párrafo 100.1, p. 7) establece que “la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja” por lo que actuar para favorecer los intereses de un determinado grupo de usuarios, amenazaría la credibilidad de la profesión, y posiblemente, su misma existencia.

Así mismo, Católico (2010, p. 13) asegura que la fe pública parte de considerar que “es posible servir a un interés general, el cual es definido en términos de lo legal, suponiendo que cualquiera sabe por principio qué es y qué no interés público, y que las leyes actúan siempre en beneficio de dicho interés”, por lo que el contador público en el ejercicio de su profesión debe actuar para servir al público en general, es decir, a cualquier usuario que necesite de la información de las empresas para su toma de decisiones, independientemente del tipo de decisión que vaya a tomar o del ámbito en el cual la tome.

Ahora, desde las aportaciones científicas, que también forman parte de la profesión contable, Bautista (2010, p. 139) establece que para la contabilidad:

[L]o público siempre se ha constituido como un campo de obligatoria referencia; más aún, podría afirmarse que lo público es el campo natural de la contabilidad, porque la legitimidad del saber contable (a diferencia del saber económico, o el sociológico) necesita de una validación en lo público.

Y es por esto que conceptos como la fe pública, la confianza pública y el interés público representan manifestaciones de lo que es “público” en la contabilidad, y es en reconocimiento a la confianza depositada por la comunidad en general que se da a los contadores el título profesional de contador público, el cual es una garantía de competencia técnica y doctrinal. De esta forma, los contadores ofrecen servicios profesionales al público, y el público, a través de la validación que hace del trabajo de los contadores públicos, confía en que el bien común se salvaguardará gracias a la labor de estos profesionales.

Puede inferirse entonces que lo “público” en contabilidad está asociado a la capacidad que tiene la información financiera de servir a los intereses generales de los usuarios. Otra acepción de lo “público” en contabilidad pudiera ser que la figura del contador público sirve a los intereses de todos los usuarios, y que mediante su firma otorga a la comunidad la seguridad de que la información que se presenta está libre de sesgo y, por tanto, sirve a todos por igual.

Conclusiones

En todas las disciplinas, las teorías y conceptos se desarrollan en continuidad histórica: un pensamiento conduce a otro, por lo que los cambios que se dan en los conceptos son consecuencia de la misma evolución de la realidad, existiendo una fuerte conexión entre la práctica profesional y la disciplina que

subyace a la práctica, situación que se hace más evidente cuando se trata de las ciencias sociales.

La profesión contable desempeña un papel fundamental e influyente en la revisión y regulación de asuntos económicos y sociales, por lo que a lo largo de las últimas décadas se ha generado dentro de la disciplina contable una discusión acerca de lo que significa “público” para la contabilidad. De esta forma, estudiar cuál es el aporte de la disciplina y de la profesión contable a la construcción de lo “público”, emerge como un objetivo de gran importancia para todos los académicos alrededor del mundo.

La contabilidad se constituye actualmente como una profesión cuyo principal compromiso es servir y proteger el “interés público”, situación que le ha otorgado la misma sociedad a la cual sirve, ya que son los contadores públicos los garantes de la confianza que la sociedad tiene sobre la información financiera de las empresas, y que, en un mundo globalizado, toma mayor fuerza.

De esta forma, y desde un punto de vista teórico, debería entenderse que lo “público” en contabilidad se refiere al servicio que presta la profesión contable a la sociedad en general, dado que es la sociedad quien otorga al contador público la confianza para dar “fe pública”, por lo que todos los miembros de la sociedad se conforman en el “público” al cual sirve la profesión, trayendo como consecuencia que al momento de aplicar el juicio profesional y de actuar en cualquier ámbito connatural a la contabilidad, el contador público debería considerar las necesidades de todos los usuarios, sin privilegiar un usuario sobre otro.

Sin embargo, con la internacionalización de la actividad contable y de las normas que le son propias al ejercicio de la profesión, pareciera que actualmente lo “público” en contabilidad hace referencia al “interés público”, el cual es asociado por los organismos emisores de normas internacionales con los mercados de valores. De esta forma, lo “público” en contabilidad es actualmente un concepto difuso, sobre todo cuando no está claro si las normas contables, éticas y técnicas emitidas por organismos internacionales, y que han sido asumidas por muchos países, buscan satisfacer las necesidades de información de un selecto grupo de usuarios (dado que las normas son emitidas para crear condiciones que favorezcan el funcionamiento eficiente de los mercados de valores alrededor del mundo) “disfrazando” intereses privados en forma de intereses públicos, y haciendo que la contabilidad ya no sirva a la sociedad y a los distintos usuarios equitativamente, sino privilegiando los intereses de unos sobre los demás.

Referencias

- Arthur Andersen Co. (1974). *Normas de Contabilidad para Empresas de Negocios en Todo el Mundo*. Chicago: Arthur Andersen Co.
- Bautista, J. (2010). Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. *Revista Activos*, 14, 111-130.
- Cañibano, L., Tua, J., & López, J. (1985). Naturaleza y filosofía de los principios de contabilidad. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XV(14), 293-355.
- Católico, D. (2010). La importancia de discutir sobre lo público en la disciplina contable. *Revista Activos*, 14, 11-14
- Davenport, L. (2008). *Entendimiento del interés público en contabilidad: una revisión por parte de los contadores públicos en Australia*. Australia: Universidad de Ballarat.
- Real Academia Española. (2014). Educación. En Diccionario de la lengua española (23ª ed.). Obtenido de <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae#sthash.4dczT4Hm.dpuf>.
- Kieso, D. E., & Weygant, J. J. (2006). *Contabilidad Intermedia*. México: Limusa.
- International Financial Reporting Standard. (10 de octubre de 2016). *About us*. Obtenido de <http://www.ifrs.org/About-us/Pages/IFRS-Foundation-and-IASB.aspx>.
- International Accounting Standard Board (2010). Marco Conceptual para la Información Financiera. Obtenido de http://www.leyes.com.py/documentaciones/infor_interes/contabilidad/NIIF/marco_conceptual_niff.pdf.
- International Accounting Standard Board (2009). Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. Obtenido de <http://www.nicniif.org/files/u1/Prologo.pdf>.
- International Federation of Accountants (2014). *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. Obtenido de <https://www.ifac.org/publications-resources/manual-del-c-digo-de-tica-para-profesionales-de-la-contabilidad-edici-n-de>.
- Neu, D., & Graham, C. (2005). Accounting Research and the Public Interest. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, (5), 585-591.

- Romero López, A. J. (2006). *Principios de Contabilidad, Tercera Edición*. México: McGraw Hill.
- Sikka, P., Willmott, H., & Lowe, T. (1989). Guardians of knowledge and public interest: evidence and issues of accountability in the UK accountancy profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2, (2), 47-71.
- Tiron, A. (2013). Balancing the Public and the Private Interest – A Dilemma of Accounting Profession. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 92, 930-935.
- Tua, J. (1985). Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XV(46), 25-56.