



ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

## AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

**Mario Bonucci Rossini**

Rector

**Patricia Rosenzweig**

Vicerrectora Académica

**Manuel C. Aranguren R.**

Vicerrector Administrativo

**José M. Andérez A.**

Secretario

**Raúl Huizzi**

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales

**Alejandro Gutiérrez**

Coordinador General del Consejo de Desarrollo Científico,  
Humanístico, Tecnológico y de las Artes (CDCHTA)

**José Rivas Leone**

Coordinador de la Comisión de Publicaciones del Consejo de  
Desarrollo Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes  
(CDCHTA)

**Norka Viloría**

Coordinadora del Postgrado en Ciencias Contables

ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

## COMITÉ EDITORIAL

### **Directora / Editora**

Rosa Aura Casal de Altuve. Universidad de Los Andes. Venezuela

### **Consejo Editorial**

Jefe de Redacción (E): Aura Elena Peña. Universidad de Los Andes. Venezuela

Secretario (E): Nayibe Ablan Bortone. Universidad de Los Andes (ULA). Venezuela

### **EDITORES**

- José Miguel Rodríguez. Universidad de los Andes. Venezuela
- Suail Rodríguez. Universidad de los Andes. Venezuela
- Gabriel Pereira. Universidad de los Andes. Venezuela
- Eduardo Escarano. Universidad de Buenos Aires. Argentina
- Sandra Aquel. Universidad Nacional de Rosario. Argentina
- Yáñez Arturo. Manchester University. USA
- María Luisa Saavedra. Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). México

### **DIAGRAMACIÓN:**

Gabriela Montilla de Power. Universidad de Los Andes. Venezuela.  
Revista Actualidad Contable FACES. mgmontilla@gmail.com

### **CORRECCIÓN**

Revista Actualidad Contable FACES

### **TRADUCCIÓN**

Laura Ana Marcotrigiano Zoppi. lauraanamz@gmail.com

ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

---

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

---

## COMISIÓN DE ÁRBITROS DE ESTE NÚMERO

- Adriani, Rolando
- Altuve, Gemán
- Aquel, Sandra
- Bastidas, Jorge
- Fernández-Laviada, Ana
- Gudiño P., Patricia
- Machado, Marcos
- Mondragón, Alexandra
- Moreno, Fanny
- Noguera, Yohana
- Quintero, José H.
- Quintero, María
- Sifuentes, Adalgisa
- Zaá, Jose

## SUMARIO

### Editorial

Muñoz, Lisbeth (Universidad de Los Andes, Venezuela) .....7

### Artículos

- Barona L., Norma E. (Universidad Regional Autónoma de los Andes UNIANDES, Ecuador)  
**Evolución y nuevas tendencias de la investigación contable**  
*Evolution and new trends in accounting research* .....9-27
- Guao-Samper, Royman (Universidad Popular del Cesar, Colombia.)  
**Teoría crítica e investigación contable. El caso de la opacidad de la información financiera**  
*Critical theory and accounting research. The case of opacity of financial information* .....28-51
- Leal, Enderson; Valderrama, Yosman; Ruza, Wuilliam (Contador Adjunto en Valderrama Barrios y Asociados; Universidad de Los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Venezuela)  
**Perspectiva del auditor frente a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría**  
*Auditor's perspective on the objective grounds that motivate the breach of confidentiality in the audit* .....52-77
- Villasmil, María A.; Rivas T., Frank; Mora C., César (Universidad de Los Andes, Venezuela)  
**Una interpenetración rítmica entre gnosis y episteme para la trascendencia organizacional**  
*A rhythmic interpenetration between gnosis and episteme for organizational transcendence* .....78-104

ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533

ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395

Depósito Legal ppi 201202ME4097

- Vilorio O., Norka J.; Espinosa D., Yuli S. (Universidad de Los Andes, Venezuela; Universidad Santo Tomás seccional Bucaramanga, Colombia.)

**El escepticismo profesional: Un estudio comparativo entre las perspectivas de Contadores Públicos de Colombia y Venezuela**

*Professional Skepticism: A comparative study between the perspectives of Public Accountants of Colombia and Venezuela*

..... 105-123

**Instrucciones para los autores**

..... 124-126

**Instrucciones para los evaluadores**

..... 127

ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533  
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395  
Depósito Legal ppi 201202ME4097

## EDITORIAL

Las realidades presentes en el esquema político, social y tecnológico especialmente en nuestro país, ha dejado una huella marcada en la comunidad científica. Los vaivenes del contexto han trascendido al campo de la investigación y propiamente dicho al investigador, es así como su actividad se ha visto afectada por las constantes fallas eléctricas y el desafío que representa acceder al internet como herramienta primordial de trabajo para la indagación y producción de conocimiento científico.

En este escenario de limitaciones, tales como la inflación y los bajos salarios de los profesores universitarios dedicados a la investigación los aleja cada vez más de la disposición de nuevos talentos en esta área, pues la oferta no es atractiva y lejos de motivar a la creación de saberes desmotiva e invita a la búsqueda de alternativas que les permita subsistir, aun cuando esto signifique en algunas ocasiones el éxodo de gran número de investigadores.

Sin embargo, ante las restricciones presentes aun existen investigadores que ven en la generación de conocimiento una oportunidad para romper fronteras y acercarse a otras comunidades, contribuir en el mejoramiento de algunas áreas de interés, presentar puntos de vista distintos o complementarios a los ya existentes, fomentar el estudio de la ciencia contable y resaltar su utilidad.

El desafío asumido por estos investigadores y los miembros de la Revista Actualidad Contable FACES, permite colocar a su alcance un compendio de investigaciones que comprenden una interpenetración rítmica entre gnosis y episteme para la trascendencia organizacional, encaminada a dar un sentido universal y trascendente al aprendizaje y garantiza el valor inmanente en la generación del conocimiento. La evolución y

nuevas tendencias de la investigación contable con especial énfasis en los fundamentos de los enfoques interpretativo y crítico.

Otros temas de interés, es la importancia de la planeación financiera para las organizaciones y el diagnóstico de modelo de competencias en la administración del personal como clave en el desempeño laboral. La prevalencia del desgaste psíquico y su relación con la organización del trabajo en profesores universitarios, derivado por organizaciones que están caracterizadas por estilos de dirección autocráticos, que generan incertidumbre laboral e influyen en la capacidad y disposición de los sujetos para organizar adecuadamente sus objetivos de desempeño

Así mismo, se presenta el desarrollo sustentable: Concepción y práctica, orientado a que la sabiduría ecológica requiere de la producción de conocimientos, para el logro de los objetivos de preservación del medio ambiente, garantizando la satisfacción de necesidades de futuras generaciones

Para completar los temas de interés desarrollados en este número se plantea la perspectiva del auditor frente a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría y el escepticismo profesional: Un estudio comparativo entre las perspectivas de Contadores Públicos de Colombia y Venezuela considerando que para los contadores públicos colombianos el escepticismo se relaciona con una actitud profesional, mientras que, para los venezolanos se trata de una relación de confianza/desconfianza frente a la información

Es de notar, que este cumulo de artículos científicos busca robustecer la academia, así como deja sobre el tapete la posible participación de nuevos investigadores que deseen profundizar en estos temas.

Apreciados lectores la invitación es a detenerse en cada uno de estos artículos y deleitarse en el grandioso mundo de la investigación y generación de saberes contables.

Lisbeth Muñoz  
Profesora de la FACES ULA  
andreina7490@gmail.com



# *Evolución y nuevas tendencias de la investigación contable*

Barona L., Norma E.

Recibido: 20-02-19 - Revisado: 10-03-19 - Aceptado: 24-09-19

Barona L., Norma E.

Lcda. en Contabilidad y Auditoría,  
Magister en Dirección de Empresas .  
Universidad Regional Autónoma de los  
Andes UNIANDES. Ecuador  
doctorado.ebarona@gmail.com

La investigación contable se ha fundamentado en los postulados del positivismo, los cuales han sustentado el abordaje de los objetos de estudio explorados por esta disciplina, desde una postura basada en la observación y cuantificación de las variables que forman parte de los mismos. No obstante, este enfoque presenta limitaciones para la comprensión de los fenómenos contables desde una postura inter y multidisciplinaria que trascienda los aspectos netamente financieros y contables. En este contexto, han surgido los enfoques de carácter interpretativo y crítico, como corrientes alternativas que permiten comprender los fenómenos contables desde una concepción más amplia basada en la acción social. Considerando el argumento expuesto, en este ensayo se diserta sobre la evolución y las nuevas tendencias investigativas adoptadas en contabilidad, con especial énfasis en los fundamentos de los enfoques interpretativo y crítico. Metodológicamente, el trabajo se sustentó en la revisión de literatura especializada en el campo de la investigación contable. Se concluye que los enfoques interpretativo y crítico se han configurado como un potencial que favorece el abordaje de los fenómenos que hacen parte de la contabilidad desde una postura inter y multidisciplinaria, al tiempo que promueven la consolidación de la contabilidad como una ciencia social.

**Palabras clave:** Contabilidad; investigación; interpretativismo; positivismo; teoría crítica.

**RESUMEN**

The accounting research has been based on the positivism postulates, whose postulates have supported the approach to the objects of study explored by this discipline, from a position based on the observation and quantification of the variables that are part of them. However, this approach presents limitations for the understanding of accounting phenomena from an inter and multidisciplinary position that transcends purely financial and accounting aspects. In this context, interpretative and critical approaches have emerged, as alternative currents that allow accounting phenomena to be understood from a broader conception based on social action. Considering the argument presented, this essay discusses the evolution and new research trends adopted in accounting, with special emphasis on the fundamentals of the interpretative and critical approaches. Methodologically, the work was based on the review of specialized literature in the field of accounting research. It is concluded that the interpretative and critical approaches have been configured as a potential that favors the approach of the phenomena that are part of accounting from **an inter and multidisciplinary position, while promoting the consolidation of accounting as a social science.**

**Keywords:** Accounting; research; interpretivism; positivism; critical theory.

*ABSTRACT*

## 1. Introducción

Tradicionalmente los estudios en el área contable se han caracterizado por abordar los problemas desde una perspectiva positivista, lo cual le otorgó a esta disciplina un papel estático y práctico en la sociedad, percibiéndola como una técnica de registro de información y control al servicio de otras disciplinas como la administración, la economía y el derecho para satisfacer el interés de ciertos particulares. Sin embargo, en el devenir histórico se ha evidenciado que la contabilidad a través de sus prácticas tiene un papel clave en el desarrollo económico y social, a través del suministro de información que garantice los intereses de los distintos usuarios de la misma.

Basándose en una crítica del papel asignado a la contabilidad y enfatizando en la necesidad de construir una teoría contable que reivindique y reconozca sus aportes sociales, Franco (2011) considera que la contabilidad:

Constituye un sistema de comunicación de información sobre los recursos del territorio, la cultura, la producción, distribución y consumo de bienes y servicios generadores de identidad en una comunidad y a partir de ella se gestan planes de desarrollo económico y social incidentes a nivel

general en la sociedad. Aspectos macro-sociales como renta nacional, política fiscal y modelos de desarrollo, el gasto público, la redistribución del ingreso, bienestar comunitario, calidad de vida, se fundamentan en la contabilidad. (ps. 7-8)

Tales aspectos, dan cuenta de la necesidad de reconstruir el papel que tiene la contabilidad en el desarrollo de la sociedad, para enfatizar en su capacidad de responder a los intereses de todos los usuarios de la información contable, lo cual plantea nuevas áreas de investigación que incorporan el estudio de algunas variables cualitativas vinculadas con los problemas sociales, motivacionales, sociológicos, antropológicos y sociopolíticos, así como con el comportamiento ético de los profesionales contables, la valoración de los intangibles y los aspectos culturales. Los problemas mencionados, por su naturaleza y características no han sido estudiados desde el positivismo como enfoque predominante en la ciencia contable. Surge en consecuencia, la necesidad de adoptar otros enfoques alternativos, como el interpretativo y el crítico para el abordaje de los problemas de la sociedad en sus diferentes dimensiones. Estos enfoques, permiten la comprensión de los fenómenos objeto de estudio de la contabilidad, desde una postura inter y multidisciplinaria, que trasciende el aspecto económico-financiero, al tiempo que promueve la consolidación de una verdadera ciencia de la contabilidad y el reconocimiento de sus aportes al desarrollo.

Esta reconstrucción de la disciplina contable sustentará la formulación de propuestas orientadas hacia el diseño de una auténtica teoría para la contabilidad, lo cual constituye la base para trascender del nivel de "servidumbre" que ha mantenido esta disciplina con el derecho y la economía, al tiempo que se promueve su consolidación como ciencia social (Franco, 2001). Sobre la base de los argumentos expuestos, en este ensayo se diserta en torno a la evolución y las nuevas tendencias de investigación adoptadas en contabilidad, enfatizando en los enfoques interpretativo y crítico, como corrientes alternativas que permiten la comprensión de los fenómenos objeto de estudio desde una perspectiva más amplia y enriquecedora.

Desde el punto de vista metodológico, el ensayo se fundamentó en la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación

relacionadas con los enfoques investigativos adoptados en la investigación contable y, se ha estructurado en cuatro secciones incluyendo la presente introducción. La segunda de ellas aborda los rasgos y la naturaleza del enfoque positivista, cuyos postulados han predominado en la investigación en contabilidad; en la tercera se analizan las bases de los enfoques interpretativos y crítico, incluyendo sus aportes para el replanteamiento de la investigación contable; finalmente en la cuarta se presentan las conclusiones de la investigación, en las cuales se destacan las potencialidades de los enfoques interpretativo y crítico como corrientes alternativas de la investigación contable que permiten el abordaje de nuevos problemas que trascienden los aspectos económico-financiero para centrarse en otros fenómenos que por su carácter cualitativo no han sido abordados por el positivismo.

## **2. El positivismo como enfoque predominante en la investigación contable**

En el campo de la ciencia han existido distintos enfoques epistemológicos para el abordaje de los hechos u objetos de estudio, los cuales han intentado aportar respuestas a algunas interrogantes fundamentales: ¿qué es la verdad?, ¿qué es la ciencia?, ¿cómo se caracteriza el conocimiento científico?, ¿cómo se construye el conocimiento científico?, entre otras.

En el marco de estos enfoques se ubica el positivismo, el cual ha sido predominante en las ciencias naturales, pues privilegia el abordaje de la realidad desde una perspectiva objetiva y empírica. Para Villamar (2015), las principales características del positivismo se resumen en los siguientes aspectos: a) su objetivo se centra en explicar, controlar y predecir los hechos u objetos de estudio; b) la naturaleza de la realidad se concibe como dada, singular, tangible, fragmentada y convergente; c) la relación sujeto/ objeto es independiente, neutral y libre de valores y; d) la adopción de metodologías deductivas, cuantitativas, como fundamentos para la medición de las variables que forman parte de los hechos objeto de estudio.

En estos términos, el positivismo se ha orientado hacia el descubrimiento de las causas que generan los fenómenos del mundo social considerados como objeto de estudio, para formular

generalizaciones o construcciones teóricas universales de los procesos observados. Dentro de este enfoque, la rigurosidad y credibilidad del conocimiento científico se fundamenta en su validez interna y, entre los procedimientos empleados para la construcción del conocimiento destacan la experimentación, la observación sistemática de variables y, los modelos de correlación (Martínez, 2013).

La aplicación del enfoque positivista en contabilidad tiene su origen en la década de los años sesenta, cuando Ray Ball y Philip Brown (1968) adoptaron los métodos que fundamentaron los estudios de finanzas para adaptarlos a los requerimientos de la disciplina contable. De este modo, se aplicaron en la investigación en contabilidad los fundamentos de la moderna teoría financiera, fracturándose el carácter normativo que predominaba en estos estudios (Mayoral, 1998). En consecuencia, el positivismo surgió como una alternativa investigativa al enfoque normativo, pues sus bases promovían un cambio radical para incluir a nivel de la profesión contable una formación “orientada hacia la toma de decisiones de la industria y en la que la forma de hacer negocios en el mundo real constituyera una de las tareas fundamentales del profesorado” (Mayoral, 1998, p. 432).

En este sentido, Chua (1986) reafirma al positivismo como enfoque privilegiado en la investigación en contabilidad. Este enfoque, adopta una postura ontológica realista, que sustenta la existencia de una realidad externa e independiente del sujeto, donde el conocimiento se construye cuando el sujeto descubre esa realidad; mientras que epistemológicamente se asume que el conocimiento científico se valida a través de la observación y; metodológicamente se emplea el método hipotético deductivo como base de la explicación científica. Por su parte Ospina (2010), enfatiza que la investigación positivista se basa principalmente en la adopción de métodos de comprobación estadística de hipótesis, los cuales no permiten cuestionar el papel de la contabilidad, sino concebirla como un sistema que debe garantizar información especialmente de índole financiera y cuantitativa para que los diversos usuarios tomen decisiones económicas.

Al respecto, Peña, Vilorio y Casal (2010) resumen los principales rasgos del positivismo adoptado en la disciplina

contable en los siguientes términos: a) la realidad se concibe en términos cuantificables; b) se rechazan todos aquellos aspectos que no puedan estar sujetos a la comprobación; c) la realidad es externa al sujeto de estudio y, se representa por medio de operaciones observables que puedan cuantificarse y registrarse, pues su verificación o comprobación se realiza a través de la valoración de sus respectivos soportes, d) el proceso investigativo se realiza a través de la adopción de una metodología configurada como el único camino para conocer la realidad; e) la descripción y explicación se configuran como los métodos básicos, que permiten medir y cuantificar los hechos de estudio para expresarlos a través de números y medidas; f) los principios contables representan enunciados teórico-normativos que sustentan y orientan la actividad profesional del contador al momento de describir, explicar y medir la realidad contable y; g) la reducción de la realidad a sus aspectos cuantificables y mensurables, no permite reflejar los hechos asociados con la intangibilidad y la inmaterialidad.

A estas características Restrepo (2013) agrega: a) por el carácter objetivo de la realidad externa, se parte de la premisa que los hechos o fenómenos de estudio existen antes de que el sujeto los descubra; b) a través de la observación se descubren las regularidades de la realidad que se pueden expresar a través de leyes y teorías de carácter universal y; c) se adoptan los métodos cuantitativos aplicados en las ciencias naturales para predecir y explicar los fenómenos en estudio.

En este contexto, Alzate (2014) destaca que bajo el positivismo el investigador procederá a describir el objeto o realidad estudiada empleando los sentidos y por ende no se

(...) detendrá a reflexionar sobre los efectos, lo simbólico de una acción social estereotipada, los intereses, los conflictos; frente a éstos el investigador sufre una suerte de amnesia y apatía; detiene su atención en los medios más no en los fines, asume una posición neutral, por tanto evita en lo posible hacer juicios de valor. (p.81)

De este modo, los estudios positivistas en contabilidad se han fundamentado básicamente en los siguientes postulados teóricos: i) la teoría financiera orientada a explicar el comportamiento de los mercados de capitales desde la eficiencia y ii) la teoría de la agencia orientada a explicar el funcionamiento de las organizaciones en

función de las relaciones de agencia (Mayoral, 1998). Basándose en estos postulados, el autor plantea que el objetivo de la investigación contable se ha orientado hacia:

- A. La explicación coherente de la configuración que adquiere la contabilidad dentro de las organizaciones, incluyendo la función que esta disciplina desempeña tanto en las organizaciones como en los mercados.
- B. La predicción en una línea de tiempo de las variaciones experimentadas por la práctica o fenómeno contable en los diferentes contextos.

Desde esta postura, los lineamientos del positivismo fundamentaron el acceso por parte de los contadores al hecho económico a partir de:

(...) observaciones que por los medios más «eficientes» y «eficaces» les permitan satisfacer las necesidades de información de los responsables de las decisiones, sin involucrarse en la formulación de juicios morales sobre las necesidades o propósitos de éstos». Así las cosas, se aboga por una disciplina sin compromiso ético, tema que se encuentra en el centro del debate en la problemática epistemológica contemporánea; dicho de otra manera, de lo que se trata es de descubrir conocimiento para hacer uso técnico de él, desarrollando una conciencia práctica, que excluya la crítica por considerarla que es un recurso que subvierte las inercias propias del statu quo, esto es, al comportamiento exacerbadamente mercadocentrista, en que se ha convertido la contabilidad en el marco de las «inexorables leyes» del mercado. (Martínez, 2014, p. 94)

Adicionalmente, Wihthley (1988), apunta que el positivismo en contabilidad ha privilegiado el desarrollo de investigaciones centradas en la resolución de problemas de los profesionales “habilitándolos para controlar mejor los procesos sociales” (p. 27). Esto significa, que el conocimiento contable generado bajo este enfoque ha contribuido con el mejoramiento de las habilidades y capacidades de los gerentes para controlar el mundo social.

Como ejemplo de las áreas temáticas tratadas por la investigación positivista realizada en contabilidad, Mayoral (1998) cita las siguientes: i) la valoración de los activos al costo histórico; ii) la utilidad de la información para la toma de decisiones y la elaboración de planes; iii) las políticas contables que pueden

adoptar las empresas, iv) la estimación de las ganancias y pérdidas y, v) la distribución eficiente los recursos. Para el autor el aspecto central del positivismo aplicado en contabilidad se encuentra en la utilización de la información contable, la cual no se configura como una variable exógena, sino más bien como una variable que interacciona “con las decisiones operativas, de inversión, y de financiación de las empresas, desempeñando un papel crucial en la asignación de los recursos, en la compensación salarial y en una multitud de procesos de negociación” (p. 431).

Los argumentos expuestos, reafirman que en la disciplina contable se ha privilegiado el modelo investigativo lógico-positivista, que promueve la generación de conocimiento a partir de “teorías y leyes generales que luego son puestas a prueba contra pronunciamientos de observación basados en la experiencia” (Wihltley, 1988, p. 21). Sin embargo, como lo expresa Wihltley (1988), la realidad no es un sistema social cerrado y la descripción de los fenómenos que la conforman están cargados de juicios de valor, cuya descripción y explicación se basa en el empleo de términos que pueden tener “connotaciones positivas o negativas, tanto en la propia cultura del científico como en la que está siendo objeto de análisis” (p. 28).

El argumento expuesto, ha promovido los cuestionamientos del positivismo en la investigación contable, pues aun cuando este enfoque ha generado avances importantes, también ha presentado limitaciones para el abordaje de los hechos de estudio que forman parte de la contabilidad. De hecho, la comunidad científica y académica ha comenzado a cuestionar el positivismo por el papel neutral y estático que el mismo asigna a la contabilidad en el desarrollo de la sociedad; el cual se ha reducido a la presentación de información histórica en términos económicos y financieros siguiendo una serie de normativas prácticas y legales (Giraldo, 2016).

Tal posición, la reafirma Irausquín (2012) al enfatizar que:

La contabilidad, desde su nacimiento, asumió la postura de la matriz epistémica tradicional, adoptando sus métodos, técnicas, de naturaleza cuantitativa- reduccionista, encontrándose en los actuales momentos en un debate epistemológico, ya que la estructura técnica que creció carente de una conformación teórica sólida, no responde



a las necesidades de un mundo altamente globalizado y tecnificado. (p. 170)

A partir de las limitaciones del enfoque positivista para la comprensión de los fenómenos contables desde una postura amplia, inter y multidisciplinaria, se han comenzado a explorar otros enfoques investigativos, como el interpretativo y el crítico. Estos tratan de fundamentar una concepción teórica de la contabilidad como ciencia social, mediante el abordaje de problemas que por su naturaleza subjetivista y cualitativa, no pueden abordarse mediante las técnicas tradicionales sustentadas por el enfoque positivista. En la siguiente sección, se analizan las potencialidades de los enfoques mencionados como nuevas tendencias para la investigación contable.

### **3. Los nuevos enfoques investigativos para el abordaje de la nueva realidad social de lo contable**

Durante el siglo XX se experimentaron transformaciones profundas en el desarrollo de las sociedades. Entre estas destacan la globalización de los mercados, la revolución de las tecnologías de la comunicación e información, las exigencias de una actuación de la empresa dentro de parámetros de responsabilidad social, entre otros aspectos. Estas transformaciones también han incidido en el funcionamiento de las organizaciones, las cuales no solo debe responder a los intereses de quienes aportan el capital, sino que deben satisfacer las necesidades e intereses de los agentes internos y externos con los que establecen relaciones.

En este escenario, la empresa se ha configurado como una “coalicción de intereses” que interactúa con la sociedad para poder obtener los recursos que requiere para funcionar y desempeñarse. Esta debe “procurar la maximización de esta relación de manera equilibrada y no solo la generación de valor para la propiedad” (Rueda 2009, p. 169). Bajo esta concepción, la contabilidad se encuentra ante la necesidad de redefinir su papel en la sociedad, pues las prácticas contables deben garantizar la generación de información confiable, oportuna y de calidad para los diferentes usuarios de la misma y, no solo para los dueños del capital. En palabras de Rueda (2011) se espera que con la información divulgada “se generen una serie de interacciones sociales, donde

los agentes y usuarios interesados en los resultados empresariales, ‘converjan’ en el uso de dicha información para la construcción de planes intersubjetivamente definidos (bajo una Visión amplia de empresa)” (p. 170).

De este modo, la comprensión de las interacciones sociales que establece la empresa con los actores sociales (públicos y privados) y el entorno, puede abordarse a través de la investigación cualitativa, emergiendo los enfoques interpretativo y crítico como corrientes alternativas que permiten comprender la naturaleza y el funcionamiento de los fenómenos sociales que caracterizan la contabilidad en su propio contexto y, desde la postura de los propios actores que forman parte del mismo. Por ende, el estudio de la contabilidad no se centra en explicar “una realidad necesariamente observable de forma directa o por los sentidos (y determinada por la regulación), sino más bien es el resultado de una construcción social y, por tanto, habrá que recurrir a otros enfoques” (Rueda, 2007, p. 124).

En este sentido, destaca que la contabilidad adopta los enfoques de las ciencias sociales, para comprender e interpretar los problemas sociales derivados de la práctica contable. De acuerdo con Larrinaga (1999) aun cuando los enfoques interpretativo y crítico forman parte de una mismo programa investigativo, estos se diferencia a partir de los siguientes aspectos: i) los estudios interpretativos son altamente subjetivistas, mientras que los críticos se caracterizan por presentar una mezcla de subjetivismo y objetivismo; ii) dentro de la perspectiva crítica los estudios parten de unos postulados teóricos previos que guían la investigación, mientras que bajo el enfoque interpretativo no se considera un postulado teórico previo; iii) los estudios interpretativos emplean métodos para construir teorías a partir de los datos recolectados, mientras que los críticos suponen que los discursos de los actores están afectados por el aparato ideológico imperante y por la falsa conciencia.

En cuanto a los rasgos comunes de ambos enfoques, destaca su fundamentación en la teoría social y, como lo afirma Asagua (2008), en el campo de la contabilidad se parte del supuesto que la actividad social es producto de:

Una relación compleja entre estructuras sociales, acción social y agencia individual. Tanto la investigación interpretativa como la crítica parten de la base que las prácticas sociales, pueden ser cambiadas por los propios actores sociales. Consecuentemente, ambos enfoques consideran a la Contabilidad como una construcción social, dependiente de los distintos actores sociales. (p. 11)

Tal postura, la reafirma Alzate (2014), al destacar que las similitudes entre ambos enfoques, se derivan de los fundamentos metodológicos sustentados en las estrategias de investigación social cualitativa, la cual permite abordar la realidad objeto de estudio mediante el empleo de herramientas investigativas provenientes de las ciencias sociales. En consecuencia, se privilegia el uso de métodos cualitativos “para realizar las explicaciones del comportamiento humano, el proceso intersubjetivo de creación de significado, el orden social instaurado, el reconocimiento de conflictos endémicos, el poder de las ideologías y los mensajes tácitos de las estructuras del poder, entre otros temas susceptibles de ser estudiados desde cualquiera de las corrientes de investigación” (p. 87).

Entre los métodos cualitativos tomados de la investigación social para el estudio de los problemas contables se encuentran la observación participante, la historia de vida, la investigación documental, la teoría fundada los grupos de discusión, y los estudios de caso, entre otros (Cuadro 1). A partir de la diversidad de métodos mencionados, se evidencia el potencial de la investigación cualitativa para el abordaje de los problemas derivados de las prácticas contables desde diferentes perspectivas epistemológicas y metodológicas; a la vez que permite la triangulación entre los métodos cualitativos y cuantitativos para la comprensión de los fenómenos contables desde una postura amplia e integradora.

## Cuadro 1 Metodologías cualitativas

| Métodos                  | Objetivos  | Ejemplos en contabilidad  |
|--------------------------|--|---|
| Observación participante | Generar explicaciones, o apoyarse en sus postulados para complementar otros métodos.   | Se adopta para analizar detalladamente algunos simbolismos de las acciones humanas cotidianas que caracterizan las prácticas contables desarrolladas en las organizaciones, extrapolando los significados de los comportamientos de los actores sociales mediante la observación de sus acciones rutinarias.  |
| Historia oral o de vida  | Relatar hechos trascendentales del pasado.   | Se emplea para el estudio de problemas relacionados con la injusticia social, así como del sistema político y económico que ha predominado históricamente en las sociedades, los cuales aun cuando no hacen parte de la realidad vigente son el resultado de las diversas formas de poder y de dominación presentadas en la evolución histórica de las sociedades y las organizaciones. |
| Investigación documental | Identificar los significados representativos de la realidad bajo estudio.  | Se utiliza para formular construcciones teóricas que permitan definir y caracterizar las categorías encontradas en el campo empírico donde suceden los fenómenos contables.   |
| Teoría fundada           | Desarrollo de teorías, conceptos o proposiciones que son construidos a través de datos recogidos una vez que el investigador se encuentra inmerso en el entorno de la unidad de análisis a estudiar. | Se adopta para el estudio de la idiosincrasia, el comportamiento de los actores que ejercen las prácticas contables, así como del significado del lenguaje que sustenta la acción social.   |
| Grupos de discusión      | Interpretación del discurso verbal y no verbal que emergen a partir de la discusión sobre un tema específico.  | Se utiliza para comprender la significación social de las prácticas contables, las relaciones que establecen los actores sociales durante la acción social, las relaciones de poder que regulan las actividades y funciones desempeñadas por los distintos actores que forman parte de la organización, entre otros temas.  |
| Estudio de casos         | Permite al investigador abordar estudios desde lo particular de uno o varios casos.  | Se emplea para comprender la naturaleza, estructura y funcionamiento de los fenómenos contables en uno o varios escenarios concretos donde suceden las prácticas contables y, desde la perspectiva de los propios actores.  |

**Fuente:** Elaboración propia a partir de Alzate (2014).

En el caso específico de los estudios interpretativos, Alzate (2014) subraya su orientación hacia la interpretación del comportamiento de los individuos, enfatizando en las bases de la interacción social que otorgan un significado a sus acciones. Para el autor, este enfoque se basa “en un proceso intersubjetivo donde se comparten juicios morales, modos de vida, acuerdos tácitos. Así, los sujetos le dan significado a lo desconocido partiendo de lo conocido y de las nociones de las cosas” (p. 83). En este caso, el conocimiento se concibe “como un constructo social que emana de las necesidades de los sujetos y aún este saber siendo creado por un individuo, sólo tiene cabida en la sociedad tras un proceso intersubjetivo de aceptación social” (p. 84).

Basándose en la postura de Scapens (1994), Escobar y Lobo (2002) indican que la aplicación del enfoque interpretativo en la contabilidad se inicia a principios de la década de los 80 del siglo pasado. Este surgió como un enfoque alternativo para explicar: i) las motivaciones que impulsan las acciones de los seres humanos; ii) la subjetividad inserta en la creación de la realidad social por parte de los individuos; iii) el alcance del orden social mediante la resolución de conflictos basados en el control social y; iv) la producción y reproducción del orden social.

Por su parte Larrinaga (1999) resume los rasgos del interpretativismo en: i) su objetivo se centra conocer y, en consecuencia no se orienta hacia la resolución de problemas; ii) los problemas no se plantean de manera anticipada (a priori), sino que se trata de estudiar su naturaleza como un fenómeno que forma parte de la realidad social a investigar; iii) se orienta a comprender los fenómenos de interacción entre las personas en el marco de situaciones sociales concretas; iv) la realidad social es el resultado de una construcción humana y; v) los instrumentos de investigación empleados para el abordaje de la realidad son el lenguaje y la conversación.

A estos rasgos, Aquel y Cicerchia (2012) agregan: i) la comprensión de la realidad contable en un contexto histórico social construido colectivamente; ii) se parte del supuesto que considera a las personas como seres con autonomía e independencia para construir su propia realidad; ii) los métodos empleados para el análisis de la realidad se basan en la hermenéutica, la interpretación

de la conducta humana y de los mundos de la cultura en la que aquella se objetiva; iv) los aspectos cualitativos tienen mayor importancia que los de carácter cuantitativo.

En este contexto, la adopción del enfoque interpretativista para la comprensión de los fenómenos contables permite:

Establecer un importante vínculo de doble vía entre la contabilidad y otras disciplinas, muy ligado a la extensión de las necesidades de información y al reconocimiento simultáneo de más usuarios. De igual forma, la interpretación y las construcciones de verdad adquieren relevancia en contabilidad. Los significados socialmente construidos, que surgen de seres humanos que interactúan y construyen realidad más allá de la prescrita por la regulación, son manejados y modificados por medio de un proceso interpretativo que se utiliza por cada individuo para tratar los signos que encuentra. (Rueda, 2010, p. 163-164)

Así mismo, como potencialidades de este enfoque para el desarrollo de la investigación contable, Alzate (2014) subraya los siguientes aspectos: i) la inserción del sujeto dentro del fenómeno a investigar, permitiendo el abordaje de su subjetividad en las interpretaciones; ii) la comprensión del comportamiento estereotipado de la sociedad y; iii) el diseño de las rutas epistemológicas, metodológicas y preconcepciones de la realidad física y social que orientan la investigación a partir de los fundamentos filosóficos.

Por otra parte, el enfoque crítico tiene sus orígenes en los postulados marxistas. Sus bases permiten comprender los fenómenos vinculados con el cambio, los conflictos y la coacción. Tal enfoque se fundamenta en el supuesto:

Que en el mundo existe una desigualdad estructural básica que se reproduce a través de las generaciones y que genera un conflicto entre la clase favorecida y la clase oprimida. La alienación o enajenación es la pérdida de control sobre uno mismo y deriva de los obstáculos que encuentra el ser humano para desarrollar todas sus capacidades y potencialidades. Existen dos tipos de alienación: antropológica y social; la antropológica tiene que ver con la lucha por la supervivencia contra los elementos, que caracterizaba las primeras fases del desarrollo humano; pero una vez que el desarrollo tecnológico libra al ser humano de la primera forma de alienación, surge la alienación social originada por el conflicto entre clases allí

donde se produce una desigualdad de derechos. (Larrinaga, 1999, p. 116)

De lo expuesto se deriva, que dentro de la perspectiva crítica se asume que los hechos no se presentan de manera aislada e independiente de la teoría. En consecuencia, no es factible probar o rechazar ninguna teoría, pues la verdad puede encontrarse en los procesos sociales e históricos que caracterizan una sociedad. Por ende, se parte de la premisa que el mecanismo más idóneo para identificar las relaciones entre eventos es a través de su historia (Larrinaga, 1999).

Concretamente en el plano contable, los postulados del enfoque crítico reafirman que la contabilidad: i) no solamente actúa como medio, sino que constituye un conocimiento que amplifica, modifica, recontextualiza y determina ideas, prácticas institucionales, estructuras simbólicas, principios morales, intereses y visiones del mundo; ii) no es un conjunto de técnicas racionales basadas en el interés maximizador de los individuos, sino que garantiza la equidad y la inclusión social en el contexto del desarrollo económico y social; iii) no solamente intenta comprender la realidad, sino que no puede divorciarse de las relaciones sociales de las que se deriva; iv) enfatiza en la comprensión de la totalidad de relaciones sociales, económicas, políticas e ideológicas que caracterizan las sociedades, con especial interés en el estudio de algunos fenómenos de carácter macro, los cuales han sido obviados por otras corrientes de pensamiento y; v) se ha basado en técnicas caracterizadas como herramientas de poder, dominación y control sobre los trabajadores (Rueda, 2010).

En estos términos, la adopción del enfoque crítico a nivel contable, aporta una comprensión de

La contabilidad en contextos complejos, identifica que hay condiciones de poder y de dominación que han influido y determinado muchas de las prácticas que actualmente se dan en la disciplina, de ahí que desde la crítica social se ponga en consideración el hecho de que el significado que las personas dan a sus acciones está permeado por relaciones de dominación que contribuyen a consolidarlas. Por lo antes dicho, la alternativa crítica ofrece una visión de totalidad que no ve al objeto de estudio al margen de las condiciones de poder propias de su nicho, si éste se estudiase como una particularidad aislada, estaría incompleto; el objeto tendría

sentido sólo cuando se estudia con un enfoque holístico.  
(Alzate, 2014, p. 85-86)

A partir de este enfoque investigativo, se puede afirmar que históricamente el conocimiento contable ha estado influenciado por los cambios socio-históricos, culturales, económicos, políticos e incluso lingüísticos. Por ende, bajo la corriente crítica se han abordado los fenómenos contables relacionados con las estructuras de alienación, desde una postura que promueve la transformación de las sociedades, la emancipación social y el cambio del orden establecido a partir de las relaciones y el ejercicio del poder tanto en las sociedades como en las organizaciones.

En síntesis, el abordaje de los fenómenos que involucran la actividad contable desde los enfoques alternativos (interpretativo y crítico) ha sido posible gracias a los aportes de otras disciplinas, así como de la concepción de la contabilidad como una construcción socio histórica, cuya función debe contribuir con la resolución de los problemas que aquejan a la sociedad actual. En este sentido, los enfoques descritos no solo representan una innovación en la investigación contable, en la medida que se abordan temas que tradicionalmente han sido excluidos de los programas de investigación contable, sino que su aplicación en el ejercicio de la práctica contable aporta nuevos elementos que resultan claves para consolidar a la contabilidad como una ciencia social.

#### **4. A manera de conclusión**

Históricamente el desarrollo de la contabilidad se ha encontrado determinado por la naturaleza y características del contexto en la que se gestan sus prácticas. De hecho, se observa que sus técnicas se han modificado en función de las estrategias de gestión adoptadas por las organizaciones. En tal sentido, los cambios introducidos en el entorno económico, político, social, ambiental, cultural y económico, han tenido una influencia determinante tanto en la configuración de la organización como de sus prácticas contables, lo cual da cuenta de la necesidad de abordar los problemas que hacen parte de la investigación contable, desde una perspectiva inter y multidisciplinaria.

Desde esta postura, resulta inapropiado utilizar un único enfoque para resolver los problemas de una disciplina, como ha



ocurrido en el caso de la contabilidad, cuyos estudios históricamente han sido fundamentados en la corriente positivista, lo cual no ha permitido consolidar epistemológicamente a la contabilidad como ciencia y, reconocer su papel en el desarrollo de la sociedad. A partir de estas limitaciones se han propuesto los enfoques interpretativo y crítico, como corrientes alternativas que aportan los fundamentos ontológicos epistemológico, teóricos y metodológicos que permiten: i) abordar de manera interdisciplinaria la multidimensionalidad de los problemas derivados de las prácticas contables; ii) consolidar la contabilidad como una ciencia social; iii) ampliar la formación de los profesionales en el área contable y; iv) ampliar los programas de investigación en las ciencias contables.

## 5. Referencias

- Aquel, S. y Cicerchia, L. (2012). Perspectivas en investigación contable: el enfoque crítico interpretativo. Decimoséptimas Jornadas "Investigaciones en la Facultad" de Ciencias Económicas y Estadística. Recuperado de: [https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/aquel\\_cicherchia\\_perspectivas\\_de\\_investigacion\\_contable\\_0.pdf](https://www.fcecon.unr.edu.ar/web-nueva/sites/default/files/u16/Decimocuartas/aquel_cicherchia_perspectivas_de_investigacion_contable_0.pdf)
- Alzate, J. (2014). la investigación contable pensada desde las estrategias de investigación social-cualitativa. Teuken Bidikay (05), 77-97. Recuperado de: <http://132.248.9.34/hevila/Teukenbidikay/2014/no5/5.pdf>.
- Asuaga, C. (2008). Evolución y perspectivas de la Investigación en Contabilidad de Gestión. III Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad. Recuperado de: [https://www.researchgate.net/profile/Carolina\\_Asuaga/publication/28245452\\_Evolucion\\_y\\_perspectivas\\_de\\_la\\_investigacion\\_en\\_Contabilidad\\_de\\_Gestion/links/09e415059be46528b1000000/Evolucion-y-perspectivas-de-la-investigacion-en-Contabilidad-de-Gestion.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Carolina_Asuaga/publication/28245452_Evolucion_y_perspectivas_de_la_investigacion_en_Contabilidad_de_Gestion/links/09e415059be46528b1000000/Evolucion-y-perspectivas-de-la-investigacion-en-Contabilidad-de-Gestion.pdf)
- Escobar, B. y Lobo, A. (2005) La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. *Revista española de financiación y contabilidad* (124), 183-210. Recuperado de <https://idus.us.es/xmlui/handle/11441/24914>
- Franco, R. (2011). Reflexiones contables. Teoría, Regulación,

- Educación y Moral. 3ª. Edición. Bogotá: Universidad Libre de Colombia.
- Giraldo, G. (2016). Oportunidades de investigación contable en Colombia a partir de la escuela de la contabilidad organizativa y del comportamiento. *Lúmina* (17), 76-102. Recuperado de: <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/2659/3110>
- Irausquín, C. (2012). Perspectivas hermenéuticas como metodología en la investigación de las ciencias contables. *Multiciencias* 12 (2), 167 – 173. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/904/90424216007.pdf>.
- Larrinaga (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Revista de contabilidad* 2 (3), 103-131. Recuperado de: [https://www.researchgate.net/publication/39344017\\_Perspectivas\\_Alternativas\\_de\\_Investigacion\\_en\\_Contabilidad\\_Una\\_Revision](https://www.researchgate.net/publication/39344017_Perspectivas_Alternativas_de_Investigacion_en_Contabilidad_Una_Revision)
- Martínez, V. (2013). Paradigmas de investigación. Manual multimedia para el desarrollo de trabajos de investigación. Una visión desde la epistemología dialéctico crítica. Recuperado de [http://www.pics.uson.mx/wp-content/uploads/2013/10/7\\_Paradigmas\\_de\\_investigacion\\_2013.pdf](http://www.pics.uson.mx/wp-content/uploads/2013/10/7_Paradigmas_de_investigacion_2013.pdf).
- Mayoral (1998). Un recorrido por la contabilidad positiva. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XXVII (5), 427-467. Recuperado de: <https://www.jstor.org/stable/42782140>.
- Peña, A., Vilorio, N. y Casal, R. (2010). El problema de la observabilidad y la inobservabilidad en la contabilidad. *Visión Gerencial* 9 (2), 348-357. Recuperado de: <http://erevistas.saber.ula.ve/index.php/visiongerencial/article/view/1062/1029>.
- Restrepo, C. (2013). Caracterización de la investigación contable. El aporte de Chua. *Lumina* (14), 262-289. Recuperado de <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/1082/1187>.
- Rueda, G. (2007). La investigación contable: vínculos ontológicos y las posibilidades de la investigación interpretativa. *Revista Contaduría* (50) 119-132. Recuperado de: <http://contaduria.udea.edu.co/proyecto/archivos/rec/doc/La%20investigacion%20contable%20-%20Rueda.pdf>.
- Rueda, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá

de la convergencia de prácticas mundiales. Cuadernos de Contabilidad 11 (28), 149-169. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/3202>.

Rueda, G. (2011). Contabilidad para la equidad y la inclusión social: propuestas para una investigación interdisciplinaria a largo plazo. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas de la Pontificia Universidad Javeriana (XIX)* 1, 159-174. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v19n1/v19n1a10.pdf>.

Villamar, J. (2015). El positivismo y la investigación científica. *Revista Empresarial* (9) 3, 29-34. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6419741.pdf>

Whitley, R. (1988). The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory. *Accounting, Organizations and Society* (13) 6, 31-45. Recuperado de <http://bibliotecadigital.univalle.edu.co:8080/bitstream/10893/8046/1/posibilidad%20y%20utilidad.pdf>.

Romero, H. (2014). Problemas de investigación en contabilidad y problemas de la investigación en contabilidad. *Clío América* 8 (15), 75 – 82. Recuperado de: <http://revistas.unimagdalena.edu.co/index.php/cliioamerica/article/view/830/879>.

# *Teoría crítica e investigación contable. El caso de la opacidad de la información financiera*

**Guao-Samper, Royman**

Recibido: 23-02-19 - Revisado: 14-03-19- Aceptado: 05-08-19

Guao-Samper, Royman  
Contador Público.  
M.Sc. en Contabilidad Internacional y de Gestión Mixta. Estudiante del Doctorado en Ciencias Contables (Universidad de Los Andes, Venezuela)  
Consultor en Normas Internacionales de Información Financiera.  
Universidad Popular del Cesar. Colombia.  
roymangu@hotmail.com

La investigación en contabilidad se ha fundamentado en el enfoque positivista para el análisis del hecho contable. No obstante, se ha demostrado sus limitaciones para la comprensión de los fenómenos contables en todas sus dimensiones, lo cual ha favorecido la adopción de enfoques alternativos como la teoría crítica, que es un método que promueve la interpretación de los sucesos o eventos desde una postura histórico-social, basada en las relaciones de poder. En este artículo, se discuten los principales aportes de la crítica social para el desarrollo de la investigación contable, enfatizando en la opacidad de la información financiera. Se adoptó una metodología sustentada en la revisión de literatura especializada en los campos relacionados con la teoría crítica, la investigación contable y la opacidad de la información financiera. Las conclusiones del estudio, revelan la importancia de la teoría crítica para comprender los fenómenos de opacidad de la información financiera como prácticas sociales e institucionales derivadas de las relaciones de poder gestadas en la organización. Se destaca también sus aportes para abordar nuevos temas contables relacionados directamente con el poder, el control y el cambio social.

Palabras clave: Teoría crítica, contabilidad, opacidad de la información financiera, relaciones de poder.

**RESUMEN**

Accounting research has been based on the positivist approach to the analysis of accounting fact. However, its limitations have been demonstrated for the understanding of accounting phenomena in all their dimensions, which has favored the adoption of alternative approaches such as critical theory that promotes the interpretation of events or events from a historical-social position based on power relations. This article discusses the main contributions of social criticism for the development of accounting research, emphasizing the opacity of financial information. A methodology based on the review of specialized literature in the fields related to critical theory, accounting research and the opacity of financial information was adopted. The conclusions of the study reveal the importance of critical theory to understand the opacity phenomena of financial information as social and institutional practices derived from the power relations developed in the organization. It also highlights its contributions to address new accounting issues directly related to power, control and social change.

**Keywords:** critical theory; accounting; opacity of financial information; power relations.

**ABSTRACT**

## **1. Introducción**

Con frecuencia las investigaciones contables se han desarrollado bajo los lineamientos del enfoque positivista, que por su naturaleza objetiva y verificacionista limita la comprensión de los fenómenos al aspecto financiero. La teoría crítica se ha comenzado a promover como un enfoque alternativo, cuyos postulados favorecen la comprensión de los fenómenos o sucesos, desde una perspectiva que enfatiza en el abordaje de la contabilidad como práctica social e institucional.

En este artículo se diserta sobre los aportes de la teoría crítica para la investigación en contabilidad, con especial énfasis en la opacidad de la información financiera. Metodológicamente se adoptó un diseño basado en la revisión de literatura especializada en las líneas de investigación en teoría crítica, investigación contable y, opacidad de la información financiera.

Por otra parte, el estudio consta de cuatro secciones. En la primera se exponen los fundamentos ontológicos y epistemológicos que orientan el desarrollo de investigaciones desde la perspectiva crítica social; en la segunda se discuten los fundamentos de la teoría crítica en la investigación contable, destacando sus aportes para el abordaje de los fenómenos desde una posición que articula

a la dimensión financiera con las de carácter social, histórico, institucional y político; en la tercera se analiza la teoría crítica como un enfoque alternativo para el estudio de la opacidad de la información financiera, destacando sus aportes para concebir el objeto de estudio como un fenómeno social e institucional derivado de las relaciones de poder y; finalmente en la cuarta, se presentan las conclusiones de la investigación, enfatizando la importancia de la teoría crítica para ampliar la línea de investigación en opacidad de la información financiera, abordando este fenómeno desde una postura crítico social, en el propio escenario donde sucede y desde las percepciones de los actores que participan en la acción social.

## **2. Fundamentos ontológicos y epistemológicos de la teoría crítica**

La teoría crítica describe la filosofía que caracterizó el desarrollo de la Escuela de Frankfurt. Se destacan sus aportes para el análisis y crítica de la sociedad en un determinado contexto histórico. Entre los principales representantes de este enfoque se encuentran Horkheimer, Adorno, Fromm y Habermas; cuyos estudios aportaron para el desarrollo de una teoría de la sociedad con fundamento histórico y dialéctico. Siguiendo a Martínez (2003), los principales exponentes de esta teoría criticaban las bases del positivismo, en especial “la sobrevaloración” de la neutralidad y, la separación de la teoría y la práctica. A esto, se agregan como limitaciones del positivismo para el abordaje de los fenómenos sociales, los principios de verificación y objetividad del conocimiento científico.

Los aspectos descritos al limitar la comprensión de los fenómenos sociales, dieron cuenta de la necesidad de aplicar otros enfoques distintos al positivismo para la comprensión de la acción social. Entre éstos destaca la teoría crítica, cuyos postulados los resume padrón (2007), en las siguientes vertientes: a) la racionalista basada en la dialéctica de las relaciones de poder y; b) la idealista o subjetivista que distingue entre ciencias de la naturaleza y ciencias del espíritu, enfatiza la comprensión de los fenómenos sociales, la adopción de la fenomenología para la interpretación de lo social y, la hermenéutica como herramienta para la interpretación de la realidad.

Entre las diferencias principales que presenta la teoría crítica

con respecto al positivismo, Osorio (2007) precisa:

- A. En cuanto a lo social, el conocimiento científico se construye considerando los intereses intrateóricos de la investigación (orientación fijada por el investigador para el alcance de los objetivos), como de los intereses extrateóricos determinados por la propia dinámica social.
- B. Con respecto a lo teórico-cognitivo, el conocimiento científico se construye en la acción social a partir de una relación sujeto-objeto subjetiva, lo cual aporta las bases para la acción transformadora u emancipadora de la ciencia.

A partir de los postulados de la teoría crítica, se comenzó a enfatizar en la importancia de la ciencia para promover la emancipación. Esto ha implicado la comprensión de los procesos históricos que han fundamentado el desarrollo de las sociedades (Martínez, 2003). Tal aspecto, es precisamente uno de los aportes de la teoría crítica para el abordaje de lo social, pues como lo manifiesta Osorio (2007), sus bases se configuran como un potencial transformador, para comprender y regular las relaciones de poder, lo cual contribuye con la resolución de los conflictos sociales.

A los aportes descritos, se agrega lo relacionado con el abordaje de las condiciones y, fenómenos sociales que inducen la generación de procesos de dominación en las sociedades modernas. A juicio de Maiso (2009), esto se alcanza cuando se comprende la naturaleza, características, fenómenos y evolución de estas sociedades. Es decir, cuando se perciben realmente “los procesos de transformación que han conducido al presente actual y que se encuentran sedimentados en él” (p. 179).

Para fines de este estudio, interesa abordar los fundamentos ontológicos y epistemológicos que promueven la adopción de la teoría crítica para la comprensión de la acción social. Se parte del supuesto general de la teoría crítica, bajo el cual “el conocimiento no es una simple reproducción conceptual de los datos objetivos de la realidad, sino su auténtica formación y constitución” (Osorio, 2007, p. 105).

De este modo, ontológicamente para promover los procesos emancipatorios en las sociedades actuales, se deben comprender las relaciones de poder, su naturaleza, sus características, su estructura, así como los factores y mecanismos que inciden en su

generación en cada contexto histórico, pues los “hechos históricos solo adquieren su cabal sentido al ser entendidos como parte del despliegue de una totalidad” (Ruffini, 2017, p. 309).

En este caso, la totalidad social o el “todo social” es el resultado de la producción y reproducción de los fenómenos sociales en momentos históricos concretos. A juicio de Ruffini en los propios fenómenos sociales se encuentra la totalidad, y su aprensión constituye precisamente el objetivo de la ciencia, pues a partir de la crítica entendida como las acciones humanas emprendidas para la transformación del “todo social”, se encuentran las bases del proceso emancipatorio.

En estos términos, la realidad de los fenómenos sociales se estructura a partir de la acción social y, en especial de las relaciones de poder que conforman los hechos sociales gestados en un determinado momento histórico. Por tanto, la realidad se construye durante la práctica social a partir de la comprensión de las estructuras de poder y las relaciones de dominación. Esta es precisamente la lógica del todo social, que fundamenta el abordaje de su realidad desde una postura crítica, que conduzca hacia una transformación del mundo social. En síntesis como bien lo expresa Serbia (2007), las bases del enfoque crítico abordan ontológicamente la realidad social como un producto de la acción humana, cuya transformación también se basa en la acción humana.

De otro lado, en relación con lo epistemológico bajo la teoría crítica, cuando el investigador aborda el “todo social” no se enfrenta a la relación tradicional sujeto-objeto, característica del positivismo, pues como lo expresa Serbia, durante el proceso investigativo, el sujeto (investigador) comprende la realidad a través de la interacción social, lo cual determina el “proceso de socialización”. Esta favorece la internalización de las prácticas sociales que describen la realidad y, al mismo tiempo la organización del “sistema de creencias” que aportan con la regulación del poder.

El argumento expuesto es precisamente, lo que sustenta la intervención del sujeto investigador en la construcción del conocimiento relacionado con las relaciones de poder, a partir de la comprensión de las prácticas sociales y en especial de los comportamientos, conductas, y acciones de los propios actores



que participan en las relaciones de poder.

Al respecto Padrón (2007) manifiesta que el enfoque crítico aportó los fundamentos para el desarrollo de un conocimiento científico basado en “los objetos intuibles” o “interpretables”, enfatizando en la necesidad de adoptar una postura epistemológica más reflexiva e interpretativa, que oriente la construcción de un conocimiento para la emancipación social como base del desarrollo de las sociedades. De este modo, los mecanismos empleados en la generación de conocimiento científico se sustentan epistemológicamente en la crítica del “todo social”. Esto permitirá inicialmente comprender el mundo, para luego formular las acciones dirigidas a su transformación.

Epistemológicamente, los estudios basados en la teoría crítica presentan un discurso argumentativo, que por su naturaleza interpretativa, reflexiva y subjetiva obvia los trabajos de campo característicos del racionalismo, pero se enfocan en el rasgo subjetivista e idealista de la ciencia inclinado hacia la comprensión del sujeto como parte de la práctica social (Padrón, 2007).

En tal sentido, Padrón expresa que la construcción del conocimiento científico bajo los postulados del enfoque crítico, implica la comprensión de los aspectos históricos, sociales y culturales que han favorecido la consolidación de relaciones de poder y dominación en las distintas sociedades. Por su carácter eminentemente social, esto no puede fundamentarse en los estándares positivistas de “explicación científica”, pues se requiere el desarrollo de procesos más comprensivos, reflexivos e interpretativos que favorezcan el abordaje de “los simbolismos socioculturales” implícitos en las relaciones sociales.

Los postulados descritos, tienen un amplio campo de aplicación en las ciencias sociales para la comprensión de los fenómenos desde una postura basada en el poder y la dominación. En la siguiente sección, se diserta sobre los aportes de la teoría crítica como enfoque alternativo empleado en la investigación contable, para el abordaje de la realidad bajo una perspectiva integradora y dialéctica, que además de lo financiero permite la comprensión de los aspectos históricos y sociales que también forman parte de lo contable.

### **3. La teoría crítica en la investigación contable**

Para el abordaje de la teoría crítica en contabilidad, Chua (1986) parte de la premisa que la práctica contable no está aislada de la acción social. Esta tiene razón de ser en el contexto de los grupos, clases e instituciones que estructuran las sociedades. Las estructuras sociales se conciben como prácticas objetivas, cuya existencia depende de la acción humana, pues la sociedad aporta las condiciones para que el individuo participe en su reproducción y transformación a través de la interacción social. En consecuencia, la sociedad solamente existe a partir de la acción humana y esta última, siempre se realiza a partir de algún mecanismo social.

De acuerdo con Chua (1986), los aportes de la teoría crítica para la investigación contable se resumen en: a) la contabilidad no se concibe como una actividad técnicamente racional desvinculada de las relaciones sociales más amplias y; b) como práctica social la contabilidad contribuye con la comprensión de los conflictos presentados entre las diferentes clases (empresarios, trabajador, Estado, corporaciones, entre otros), la regulación de las relaciones de poder y; el establecimiento de mecanismos de control en el sector público y privado. Los aspectos descritos inducen la apertura de nuevas líneas de investigación contable, que contribuyen con el estudio de temas de interés relacionados con el papel de la contabilidad en contextos sociales e históricos complejos.

Por su parte, Larrinaga (1999) reafirma que la investigación crítica en contabilidad se interesa por el abordaje de temas relacionados con el conflicto, el cambio y la coalición. Para el autor existen dos tipos de alienación social, la de carácter antropológico que implica la lucha del ser humano por la supervivencia y; la de carácter social evidenciada en la lucha entre las clases sociales por conflictos relacionados con los derechos. Esta última categoría, puede ser objeto de investigación contable en la medida que se intenta comprender las estructuras de poder que forman parte de las organizaciones.

Las relaciones entre la alineación antropológica y la contabilidad, son precisadas por Larrinaga (1999 citando a Tinker 1985, 1980) en los siguientes casos: a) operaciones y manejos realizados por los directivos de una empresa para apropiarse del patrimonio de los accionistas; b) prácticas de contabilidad que contribuyen con

la legitimación de parte del patrimonio de la sociedad por parte de empresas, como es el caso de las organizaciones instaladas en una comunidad, las cuales contaminan el ambiente y, no adoptan medidas de responsabilidad social empresarial; c) prácticas de contabilidad que avalan la apropiación indebida por parte de las empresas del dinero de los clientes y; d) prácticas contables legitimadoras de la expropiación de la riqueza de otros países.

Algunos autores como Chua y Larrinaga, exponen que desde el enfoque crítico social, la contabilidad se comprende como un tipo de racionalidad calculativa que construye y al mismo tiempo es construida por las relaciones sociales. Se enfatiza que en el contexto social, los aspectos particulares son incompletos y solamente tienen sentido a partir de la comprensión de las relaciones de los que forman parte. Esto significa que los fenómenos contables no pueden abordarse sin considerar su dinámica social, histórica y cultural, que aunadas a lo financiero aportan el sentido de las prácticas contables. Como bien lo expresa Larrinaga (1999) los estudios críticos sociales en contabilidad se orientan hacia la comprensión de las relaciones entre “la contabilidad y la totalidad social, económica, política e ideológica” (p. 118). En este sentido Cooper y Hooper (2007) advierten que los estudios críticos en el campo contable se han centrado en el análisis del rol que cumple la contabilidad en la sociedad contemporánea, los mecanismos y las manifestaciones de poder evidenciadas en las organizaciones, así como las posibilidades de transformación al nivel social y organizacional.

De otro lado, Cooper (2002) enfatiza que los investigadores en contabilidad han desarrollado sus estudios desde una perspectiva un poco aislada del “mundo real”. Para el autor, las investigaciones críticas en contabilidad se han centrado en la generación de postulados teóricos, que con frecuencia no se han articulado con “el mundo exterior”. Esto limita el potencial emancipador de la teoría crítica para la transformación de las prácticas sociales que forman parte de la contabilidad. En un estudio posterior Cooper y Hooper (2007) sostienen que la teoría crítica es un enfoque interdisciplinario y holístico caracterizado por la crítica, la reflexión, el énfasis en el poder, el conflicto y la transformación social. El aspecto central que distingue la teoría crítica de otros

enfoques, se encuentra en promover el mejoramiento del bienestar y la autonomía a través de la crítica social.

Otros autores como Tilling y Tilt (2004), plantean que la teoría crítica en contabilidad se ha empleado para cuestionar la hegemonía social dominante, enfatizando la emancipación como objetivo que contribuya con el desarrollo de las sociedades. Para los autores, esto se alcanza en la medida que se preserva la cultura humana y, se consolidan los valores morales que favorecen la vida en sociedad.

En la propuesta de Tilling y Tilt se destacan las contribuciones de la teoría crítica para la ampliación del campo de investigación en contabilidad, pues:

A. Se contextualiza la práctica contable dentro de un ámbito de acción más amplio que trasciende las organizaciones para abarcar la sociedad en general. Se enfatiza que aun cuando se dispone de suficiente información sobre los conocimientos técnicos que abarca la contabilidad, se requiere información sobre las raíces sociales de esta disciplina, así como de las relaciones entre los fundamentos sociales y técnicos de la misma.

El aspecto descrito, es un elemento clave que demuestra la necesidad de abordar investigaciones contables, que trasciendan la comprensión de los aspectos financieros de la organización, para incorporar las dimensiones sociales, históricas, culturales e institucionales que también forman parte de los fenómenos contables.

B. Se enfatiza en la necesidad de transformar el sistema, pues se parte de la premisa que como el presente no es satisfactorio para el desarrollo de las prácticas sociales, la realidad podría mejorarse a partir de la emancipación. En tal sentido, la contabilidad puede contribuir con un mundo mejor en la medida que se adopten prácticas que promuevan el cambio social.

Al respecto, Lehman (2006) expone que a partir de la teoría crítica, el lenguaje puede emplearse como un medio para comprender las prácticas contables, aportando interpretaciones más amplias sobre las mismas y, ampliando el horizonte de investigación de la contabilidad hacia los aspectos sociales. Esto

favorece las investigaciones de rango medio (“Middle Range”) que articulen la teoría y la práctica, donde el lenguaje se configura como el mecanismo idóneo para interpretar los matices y las ambigüedades que forman parte de lo social.

Siguiendo a Lehman (2006), las contribuciones de la teoría crítica para el desarrollo investigativo, se encuentra en la conversación y el diálogo con los actores sociales, lo cual permite aclarar ideas, identificar los valores y las problemáticas que enfrentan los individuos durante la acción social. Tal postura, en el campo contable crea una nueva línea para investigaciones centradas en la rendición de cuentas, las cuales pudieran aportar con la solución de algunos problemas organizacionales relacionados con la diferencia y la diversidad.

Otra postura la presenta Quiche (2006), al exponer que la teoría crítica en contabilidad centra su atención en la comprensión de las implicaciones mutuas que tienen las prácticas contables en el contexto donde se desarrollan, incluyendo los intereses de los actores que participan en éstas y, las instituciones que posibilitan su desarrollo. En tal sentido, el conocimiento contable se genera a partir de los aportes de la historia, la economía, la sociología, la lingüística, la filosofía, entre otras disciplinas, que aportan las bases para la comprensión de los valores, las representaciones sociales, los simbolismos culturales y las relaciones de poder que conforman las prácticas contables en un determinado contexto.

En esta misma dirección, Vilorio (2013) resume los aportes de la teoría crítica en el campo contable, a partir de la identificación de las ideologías y otros mecanismos de dominación social que permiten una comprensión más amplia y acertada de la realidad. Para la autora, el conocimiento contable está influenciado por las relaciones de poder y los hechos que forman parte de la contabilidad no pueden comprenderse cuando se separan “de los valores y de la ideología que permean las relaciones de los sujetos” (p. 47).

Por otra parte, Tweedie (2018), precisa el potencial de la teoría crítica para promover la emancipación. Concretamente a nivel organizacional el autor fundamentándose en la propuesta de Honneth (1995) enfatiza la importancia de la antropología, como sustento que pudiera contribuir con la comprensión de las

demandas normativas de los sujetos que experimentan prácticas de injusticia en la organización.

En la postura de Tweedie (2018), se reafirma que la teoría crítica amplía el ámbito de la investigación en contabilidad, al abordar el estudio de las normas que regulan el funcionamiento contable de las organizaciones y los problemas que pueden generar las prácticas contables en el campo empírico desde otra postura distinta a la tradicional. Se comienza a privilegiar los aspectos filosóficos y antropológicos como parte del reconocimiento de la experiencia subjetiva de los individuos que intervienen en la acción social.

De este modo, como lo expresa Richardson (2015, 2012, 2004, 1987), la teoría crítica es un potencial para el abordaje de las investigaciones en contabilidad. Para Richardson (1987) tradicionalmente la investigación en contabilidad se ha realizado bajo un enfoque funcionalista, donde los valores y las acciones se establecen de acuerdo con las funciones que se deben cumplir para garantizar la sobrevivencia del sistema social, limitándose la contabilidad al cumplimiento de una función de carácter técnico. En este caso, el conocimiento científico se deriva de la observación, la experimentación y, la medición del objeto de estudio, orientándose acciones para la generación de teorías universales (Richardson, 2012). A diferencia de este enfoque, la postura que sustenta la construcción de la realidad como un fenómeno social, reafirma los valores que resultan de la acción social, emergiendo la contabilidad como una institución para legitimar la acción social, en la medida que cumple un rol de intermediación entre las acciones y los valores de los sujetos que intervienen en la práctica social. En este último caso, la interpretación, la comprensión y la crítica son los medios adecuados para abordar los fenómenos que integran la realidad investigada (Richardson, 2012).

Así mismo, Richardson (2012) fundamentándose en las concepciones empleadas por los investigadores para el abordaje de la realidad, también establece una distinción entre los métodos cuantitativos y los cualitativos. En los primeros, se parte del supuesto que la realidad existe independientemente de la postura y percepciones del investigador observador; mientras que en los segundos, se parte de la premisa que la realidad se construye

a partir de las representaciones sociales de los sujetos que participan en la acción social, así como del contexto en que éstos se desempeñan. Surge en consecuencia, la necesidad de identificar las líneas de investigación en contabilidad, que resultan clave para la aplicación de métodos mixtos, los cuales podrían configurarse como una herramienta de utilidad para comprender y analizar la realidad social de los diversos fenómenos que forman parte de la contabilidad.

En este contexto metodológico, Richardson (2015) destaca la potencialidad de la teoría crítica para el empleo de métodos mixtos en contabilidad, dado que sus postulados privilegian la postura de los sujetos que intervienen en las prácticas sociales en la construcción del conocimiento contable. El autor reafirma que los proyectos basados en los postulados de la teoría crítica en contabilidad, se han sustentado en los métodos cualitativos, sin considerar las contribuciones de los métodos cuantitativos para el estudio de la realidad contable como un fenómeno social. En consecuencia, Richardson (2015) advierte que los métodos cuantitativos no resultan incompatibles con los fundamentos de la teoría crítica, dado que los primeros pueden complementarse con métodos cualitativos para la comprensión de los fenómenos contables en su propio contexto histórico y social, favoreciendo la adopción de la hermenéutica, para la construcción del conocimiento derivado de la acción social de los sujetos que forman parte del fenómeno investigado.

En los párrafos precedentes se han presentado los principales aportes de la teoría crítica en contabilidad, los cuales dan cuenta de la importancia de este enfoque para ampliar las líneas de investigación en este campo, pues se incorporan temas que trascienden los aspectos financieros para enfatizar el cambio, la emancipación, el poder, las prácticas sociales, los valores, entre otros; aportando las bases para el entendimiento de las prácticas contables, desde una postura alternativa más amplia, abarcadora e interdisciplinaria que permite una mejor comprensión de los fenómenos contables. Tales aportes se resumen en el cuadro 1.

## Cuadro 1

### Los aportes de la teoría crítica para la investigación contable

| Autores                             | Aportes   |
|-------------------------------------|---|
| Chua (1986)                         | Los conflictos sociales, la regulación de las relaciones de poder y; el establecimiento de mecanismos de control en el sector público y privado.  |
| Cooper (2002)                       | Potencial para la emancipación y transformación de las prácticas sociales que forman parte de lo contable.  |
| Cooper y Hooper (2007)              | Los estudios críticos en el campo contable se han centrado en el análisis del rol que cumple la contabilidad en la sociedad contemporánea, los mecanismos y las manifestaciones de poder evidenciadas en las organizaciones, así como las posibilidades de transformación al nivel social y organizacional. |
| Tilling y Tilt (2004)               | Cuestionamiento de la hegemonía social dominante, enfatizando la emancipación como fundamento del desarrollo social.  |
| Lehman (2006)                       | Rendición de cuentas para solucionar problemas de diferencia y diversidad.  |
| Quiche (2006)                       | Abordaje de los efectos que tienen las prácticas contables en el contexto donde estas se desarrollan y viceversa, incluyendo los intereses de los actores que forman parte de las mismas y de las instituciones que favorecen su desarrollo.  |
| Viloria (2013)                      | Comprensión de las ideologías y mecanismos de dominación social.  |
| Tweedie (2018)                      | Promoción de la emancipación y comprensión de las necesidades de cambio por parte de los sujetos que experimentan situaciones de injusticia en la organización.   |
| Richardson (2015, 2012, 2004, 1987) | Potencialidad de la teoría crítica para el empleo de métodos mixtos que privilegian el abordaje de los hechos contables como fenómenos sociales.  |

**Fuente:** Elaboración propia a partir de Chua (1986), Larrinaga (1999), Cooper (2002), Cooper y Hooper (2007), Tilling y Tilt (2004), Lehman (2006), Quiche (2006), Viloria (2013) y Tweedie (2018), Richardson (2015, 2012, 2004, 1987).



Sobre la base de lo expuesto, para fines de este estudio destaca que los postulados de la teoría crítica aportan el sustento ontológico, epistemológico y metodológico que podría emplearse para comprender la dinámica y aspectos que inciden en la opacidad en la información financiera como un fenómeno social, desde una postura distinta al positivismo, dado que se promueve la adopción de métodos mixtos que podrían favorecer la crítica e interpretación de la realidad social, desde la acción de los actores y en el propio escenario donde se realizan las prácticas sociales.

#### **4. La teoría crítica como sustento para la comprensión de la opacidad de la información financiera**

La opacidad de la información financiera es un problema derivado de la asimetría de la información. Esta se presenta cuando los actores que participan en las transacciones de mercado, manejan distintos niveles y calidad de la información, pues no se revela en los estados financieros una información completa, trasparente, oportuna, fiable y de calidad, que sustente la toma de decisiones por parte de los distintos usuarios de la misma.

Algunos autores como Maffett (2012), Riahi-Belkaoui (2005, 2004a, 2004b); Riahi-Belkaoui y AlNajjar (2006) y Liangbo, Shiguang y Gary (2015) han analizado la opacidad de la información financiera desde una postura positivista que sustenta la generación de conocimiento en los principios de verificación y objetividad de la ciencia. Entre los temas abordados por los autores citados destacan las relaciones de la opacidad de la información financiera con las utilidades obtenidas por las empresas, la corrupción, las inversiones y, el funcionamiento de los mercados bursátiles.

En tal sentido, Riahi-Belkaoui y AlNajjar (2006) aportan una concepción de la opacidad financiera de interés para el presente estudio, al concebirla como un aspecto que trasciende lo relacionado con la información financiera para centrarse en la "calidad de la contabilidad" suministrada por los estándares internacionales que aportan los métodos, procedimientos y criterios que deben considerar los contadores públicos para la elaboración y presentación de la información, así como para el diseño e implementación de las políticas que orientan el funcionamiento de la entidad por parte de la gerencia de las organizaciones.

Así mismo, Riahi-Belkaoui (2004a) advierte que la opacidad en las ganancias se genera como consecuencia del bajo nivel de información existente sobre el verdadero rendimiento financiero de la empresa. De acuerdo con el autor, la opacidad en las ganancias se reduce cuando se adoptan los procedimientos y las técnicas contables más adecuadas que sustentan la preparación y presentación de la información financiera con criterios éticos y morales, lo cual propicia la creación de un entorno apropiado para el desempeño de las actividades productivas, la acumulación del capital y, la transferencia tecnológica.

Por su parte, Riahi-Belkaoui y AlNajjar (2006) manifiestan que bajo el nuevo marco regulatorio contable internacional, los aspectos técnicos y sociales que conforman el hecho contable no pueden desligarse. En consecuencia, la opacidad en los ingresos presentada en las organizaciones, no puede analizarse de manera desvinculada del contexto social en el que las mismas se desempeñan. Esta postura, favorece el análisis de los aspectos económicos, sociales, institucionales y financieros que podrían tener una incidencia significativa, en las diferencias registradas en cuanto a la opacidad en las ganancias presentadas por las organizaciones al nivel internacional.

En el cuadro 2, se presenta una síntesis de la postura de algunos autores sobre la naturaleza y características de la opacidad en la información financiera, con especial énfasis en el enfoque epistemológico que ha predominado para su abordaje. Se destaca su naturaleza socioeconómica, política, cultural, legal e institucional, pues los factores que la inducen se encuentran directamente vinculados con el contexto donde se ejerce la práctica contable.

## Cuadro 2

### Naturaleza y características de la opacidad en la información financiera

| Autor                           | Naturaleza de la opacidad                              | Características  | Corriente epistemológica |
|---------------------------------|--|--|--------------------------|
| Riahi-Belkaoui (2004a)          | Contexto socioeconómico, cultural y legal de cada país | <ul style="list-style-type: none"> <li>• La opacidad de los ingresos solamente puede comprenderse a partir del análisis del contexto político en el que se ejerce la práctica contable.</li> </ul>   | Positivista              |
| Riahi-Belkaoui (2004b)          | Contexto legal y religioso                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los principios morales y éticos promueven el cumplimiento de la ley, así como una cultura religiosa, que contribuye con la reducción de la opacidad de las ganancias.</li> </ul>  | Positivista              |
| Riahi-Belkaoui; AlNajjar (2006) | Contexto socioeconómico y contable                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• El crecimiento económico es un factor que contribuye con el oportunismo evidenciado en el desarrollo de las transacciones económicas y, en consecuencia, en la opacidad en las ganancias, pues los gerentes intentan obtener mayores niveles de renta.</li> <li>• El orden contable vigente que regula la preparación y presentación de la información financiera, su transparencia, así como la adopción de los estándares internacionales de contabilidad incide de manera determinante en la opacidad de las ganancias de las organizaciones.</li> </ul> | Positivista              |
| Maffett (2012)                  | Contexto financiero                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• La opacidad en la información financiera permite el manejo de información financiera económicamente significativa.</li> </ul>   | Positivista              |
| Liangbo, Shiguang y Gary (2015) | Contexto financiero                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• La opacidad en la información financiera incide de manera determinante en el desempeño de las organizaciones, dado que los inversionistas estarán dispuestos a comprar o vender acciones en la medida que se reduce la asimetría de la información.</li> </ul>  | Positivista              |

**Fuente:** Elaborado a partir de Riahi-Belkaoui (2004a, 2004b), Riahi-Belkaoui (2004b), Riahi-Belkaoui; AlNajjar (2006), Maffett (2012) y Liangbo, Shiguang y Gary (2015).

De otro lado, entre los problemas que genera la opacidad de la información financiera, Bushman y Smith (2003) exponen la limitación del acceso a la información por parte de los distintos accionistas de la empresa, favoreciendo la presentación de una información difusa sobre la situación de la entidad, lo cual obstaculiza la toma de decisiones. Para estos autores, la opacidad de la información financiera se presenta con frecuencia en entidades que tienen muy bajos niveles de controles contables. Esto permite, que uno o varios accionistas manejen información privilegiada en detrimento de otros.

Por su parte Anderson, Duru y Reeb (2008) enfatizan que las empresas disponen de diversas estructuras para la difusión y transferencia de la información financiera, incluyendo también distintos niveles de relación con los intermediarios de la información. Se reafirma que la opacidad de la información se presenta cuando alguno de los accionistas tiene incentivos para ocultar información sobre las actividades de la empresa, escondiendo también su situación financiera. En este caso, la información que se transfiere a través de los estados financieros no representa la verdadera situación de la entidad o imagen fiel, pues se revela información limitada y en ocasiones distorsionada que afecta la toma de decisiones.

A juicio de Anderson, Duru y Reeb (2008), la opacidad incide en la capacidad de los inversionistas externos y analistas financieros para controlar las acciones oportunistas del accionista-controlador (fundador o heredero). Estos últimos, promueven la opacidad corporativa para obtener ventajas competitivas, así como para la reducción de los costos. Tales beneficios, se generan en vista que para estos accionistas resulta atractivo reducir los gastos de divulgación de información y limitar el acceso a la misma por parte de los otros accionistas, lo cual induce una toma de decisiones basada en información asimétrica.

Sobre la base de los aspectos mencionados destaca que a partir de la teoría crítica, se podría abordar la opacidad de la información financiera desde una perspectiva distinta a la tradicional. Se parte de la premisa que la contabilidad como una práctica social trasciende lo financiero, para incorporar los aspectos relacionados con la emancipación, el poder, la regulación de las relaciones

sociales y de las instituciones, los cuales favorecen el desarrollo de problemas de opacidad en la medida que promueven prácticas para ocultar información y mantenerla en secreto (maquillaje de la información o contabilidad creativa), beneficiar a algunos de los socios de la organización en detrimento de otros y, estructuras de gobierno corporativo que no resultan adecuadas para el alcance de los objetivos organizacionales.

Los aspectos descritos dan cuenta que la opacidad de la información financiera tiene un carácter subjetivo, pues los factores que la generan no se encuentran intrínsecos en la norma, si no que existen en el contexto donde se desarrolla la práctica contable. Es precisamente, en este aspecto donde la teoría crítica por sus postulados ontológicos y epistemológicos discutidos en la sección anterior, aportan otra postura que podría enriquecer la concepción de la opacidad financiera, en la medida que permite integrar la teoría y la práctica para comprender su naturaleza, características, factores y estructura en el propio escenario donde tiene lugar la acción social.

De este modo, a partir de la adopción de la teoría crítica para la comprensión de la opacidad de la información financiera, se podrían crear nuevas líneas de interés para la investigación contable dirigidas hacia: a) la comprensión de las relaciones de poder y su incidencia en la opacidad de la información financiera; b) la emancipación social como fundamento para reducir los niveles de opacidad de la información financiera; c) el cambio social en la organización y sus implicaciones en la minimización de la opacidad de la información financiera; d) la incidencia de los nuevos estándares de regulación financiera en el mejoramiento del desempeño de los mercados a partir de la reducción de los niveles de opacidad financiera; e) las connotaciones sociales, históricas y financieras de los factores que inciden en la opacidad de la información financiera; f) las prácticas contables que históricamente han incidido en la opacidad de la información financiera; g) el efecto de la opacidad de la información financiera en las crisis financieras y su incidencia en las relaciones de poder; h) la comprensión de las prácticas sociales que han contribuido con el desarrollo de la opacidad financiera, i) el manejo de información opaca y sus efectos en las buenas prácticas de gobierno corporativo;

j) los valores y la ética de los profesionales contables y su incidencia en la minimización de la opacidad financiera.

Los temas descritos, amplían el campo de la investigación contable en materia de opacidad de la información financiera, la cual podría comprenderse en todas sus dimensiones al articular los aspectos financieros y no financieros que permiten concebirla como un fenómeno social. En tal sentido, los métodos empleados para su abordaje encuentran sus bases en la investigación cualitativa que enfatiza la comprensión del fenómeno en su propio contexto y, desde la perspectiva, vivencias, experiencias y, postura de los propios actores que participan en el ejercicio de la contabilidad como una práctica social (reguladores, contadores públicos, gerentes, administradores de empresas, preparadores de la información, accionistas e inversionistas, etc.).

## **5. Conclusiones**

La teoría crítica es un enfoque orientado hacia la comprensión de los fenómenos desde una postura histórica y social basada en las relaciones de poder. Se reconocen sus aportes para la investigación en las distintas ciencias sociales, incluida la contabilidad, cuyos desarrollos se han basado en una postura positivista que actualmente presenta limitaciones para la comprensión del hecho contable, desde una postura amplia que integre a los aspectos financieros con los de carácter no financiero; porque estos últimos, también forman parte del mismo.

En tal sentido, la teoría crítica se presenta como un enfoque alternativo para la investigación en contabilidad. Sus bases permiten comprender los fenómenos como un “todo social” derivado de las relaciones de poder, que dan cuenta la necesidad de promover procesos de emancipación social. Entre los aportes de este enfoque para el desarrollo de la investigación contable, destaca el abordaje de nuevos temas que analizan el hecho contable desde una perspectiva asociada con el poder, las prácticas sociales y la emancipación como proceso que promueve el cambio social.

En relación con la opacidad de la información financiera, esta se concibe como información incompleta, con bajos niveles de transparencia, confiabilidad y calidad, que no fundamenta la toma de decisiones. En este estudio, se reafirma que los factores que

inducen la opacidad de la información financiera por su carácter subjetivo son externos a la norma. Entre estos destacan: El juicio profesional del auditor, así como la ausencia de valores y ética de los profesionales que preparan y presentan la información. Tales factores se evidencian en el ejercicio práctico de la contabilidad, donde esta última se concibe como una práctica social e institucional.

Así mismo, también se destaca que con frecuencia la opacidad en la información financiera se ha enfocado desde una postura positivista, que enfatiza en la medición de las variables que conforman el objeto de estudio, la verificación, la objetividad de la ciencia, así como en la generación de teorías universales. Desde este enfoque, la naturaleza de la opacidad en la información financiera se encuentra en las características del contexto social, económico, cultural, legal religioso y financiero en el que se realizan las prácticas contables. En este sentido, el positivismo presenta limitaciones para la comprensión de la opacidad en la información financiera desde la postura de los actores sociales y en el propio contexto social e histórico donde se realizan las prácticas sociales, surgiendo la necesidad de aplicar otros enfoques, como la teoría crítica para la comprensión del fenómeno a partir de la crítica social.

El principal aporte de la teoría crítica en el campo mencionado, se precisa en la comprensión de la opacidad de la información financiera como un fenómeno histórico social derivado de las relaciones de poder, lo cual aporta las bases para la promoción del cambio social. Surgen nuevos temas de interés para la contabilidad, que por su carácter interdisciplinario fundamentarán la interpretación de los sucesos o eventos asociados con el fenómeno mencionado desde una postura social e institucional, que al integrar los aspectos financieros y no financieros que forman parte de la entidad que informa, favorecen la comprensión de la incidencia de las relaciones de poder, el control y el cambio social en la opacidad de la información financiera.

## **6. Referencias**

Anderson, R., Duru, A. y Reeb, D. (2008). Founders, Heirs, and Corporate Opacity in the U.S. *Researchgate*, 1-39. [En línea].

- Recuperado de <https://auislandora.wrlc.org/islandora/object/auislandora%3A63690/datastream/PDF/view> [Consulta: 2018, junio, 20].
- Bushman, R. y Smith, A. (2003). Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *FRBNY Economic Policy Review*. [En línea]. Recuperado de <file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/0304bush%20opacidad.pdf> [Consulta: 2018, junio, 10].
- Cooper, C. (2002). Critical accounting in Scotland. *Critical Perspectives on Accounting* (13), 451-462. [En línea]. Recuperado <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235402905447> [Consulta: 2018, junio, 10].
- Cooper, D. y Hopper, T. (2007). Critical theorising in management accounting research. Chapman, C. Hopwood, A. y Shields, M. (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research* (pp. 207-245). Oxford: Elseiver.
- Chua, W. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review* (51) 4, 601-632. [En línea]. Recuperado [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod\\_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf) [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Revista de Contabilidad* (2) 3, 103-131. [En línea]. Recuperado <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=247958> [Consulta: 2018, agosto, 10].
- Lehman, G. (2006). Perspectives on language, accountability and critical accounting: An interpretative perspective. *Critical Perspectives on Accounting* 17, 755-779. [En línea]. Recuperado [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/sdarticle\\_005\\_177310.pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/sdarticle_005_177310.pdf) [Consulta: 2018, agosto, 18].
- Liangbo, M.; Shiguang, M. y Tian, G. (2015). Corporate opacity and cost of debt for family firms. *European Accounting Review* (14) 677- 724. [En línea]. Recuperado [https://www.researchgate.net/profile/Shiguang\\_Ma2/publication/282896689\\_Corporate\\_Opacity\\_and\\_Cost\\_of\\_Debt\\_for\\_Family\\_Firms/links/5668a29408ae193b5fa13391/Corporate-Opacity-and-Cost-of-Debt-for-Family-Firms.pdf?origin=publication\\_detail](https://www.researchgate.net/profile/Shiguang_Ma2/publication/282896689_Corporate_Opacity_and_Cost_of_Debt_for_Family_Firms/links/5668a29408ae193b5fa13391/Corporate-Opacity-and-Cost-of-Debt-for-Family-Firms.pdf?origin=publication_detail) [Consulta: 2018, junio, 26].
- Maffett, M. (2012). Financial reporting opacity and informed trading by international institutional investors. *Journal of Accounting*



- and Economics* (54), 201-220. [En línea]. Recuperado <https://sci-hub.tw/10.1016/j.jacceco.2012.09.002>. [Consulta: 2018, julio 19].
- Maiso, J. (2009). Actualidad de la teoría crítica. *Constelaciones* (1) 177-182. [En línea]. Recuperado [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/Dialnet-ActualidadDeLaTeoriaCritica-3988708%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/Dialnet-ActualidadDeLaTeoriaCritica-3988708%20(1).pdf) [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Martínez, M. (2003). Epistemología feminista y posmodernidad. *Cinta de Moebio* (16) 50-56. [En línea]. Recuperado <file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/26170-1-85888-1-10-20130123.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 28].
- Osorio, S. (2007). *La teoría crítica de la sociedad de la Escuela de Frankfurt. Algunos presupuestos teórico-críticos. Educación y desarrollo social* (1) 1, 104-119. [En línea]. Recuperado <http://www.umng.edu.co/documents/63968/80132/Rev.No1vol1.Art8.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 11].
- Padrón, J. 2007. Tendencias epistemológicas de la investigación científica en el Siglo XXI. *Cinta Moebio* (28), 1-28. [En línea]. Recuperado <http://www.moebio.uchile.cl/28/padron.html> [Consulta: 2018, agosto, 28].
- Quinche, F. (2006). Historia de la Contabilidad: Una revisión de las Perspectivas Tradicionales y Críticas de Historiografía Contable. *Investigación y Reflexión* (XIV) 1, 187-201. [En línea]. Recuperado <http://www.redalyc.org/pdf/909/90900110.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 12].
- Riahi-Belkaoui, A., AlNajjar, F (2006). Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order. *Review of Accounting and Finance* (5) 3, 189 – 203. [En línea]. Recuperado <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84992997099&doi=10.1108%2f14757700610686408&partnerID=40&md5=d72ba4498c5c6b5381263b8e0e7edcb0> [Consulta: 2018, agosto, 03].
- Riahi-Belkaoui, A. (2005). Earnings Opacity, Stock Market Wealth Effect and Economic Growth. *Review of Accounting and Finance* (4)1, 72 – 91. [En línea]. Recuperado <https://sci-hub.tw/10.1108/eb043419> [Consulta: 2018, agosto, 03].
- Riahi-Belkaoui, A. (2004a). Politically-connected firms: are they connected to earnings opacity? *Research in Accounting Regulation* (17), 25-38. [En línea]. Recuperado <https://www>.

- [scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-65249105026&doi= 10.101 6%2fS1052-0457%2804%2917002 1&partner ID=40& md5= c1b3 ce 70 5cd bef8 011 8b ee439f0035d8](https://scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-65249105026&doi=10.1016%2fS1052-0457%2804%29170021&partnerID=40&md5=c1b3ce705cdbef80118bee439f0035d8) [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Riahi-Belkaoui, A. (2004b). Law, religiosity and earnings opacity internationally. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation* (1) 4, 493-502. [En línea]. Recuperado de <https://scihub.mu/10.1504/ijaape.2004.006358> [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Riahi-Belkaoui, A., AlNajjar, F (2006). Earnings opacity internationally and elements of social, economic and accounting order. *Review of Accounting and Finance*, 5(3), 189-203. [En línea]. Recuperado de [https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84992997099&doi=10.1108 %2f14757700610686408&partner ID=40&md5 =d72 ba4498c5 c6b538 1263b8 e0e7edcb0](https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84992997099&doi=10.1108%2f14757700610686408&partnerID=40&md5=d72ba4498c5c6b5381263b8e0e7edcb0) [Consulta: 2018, agosto, 03].
- Richardson, A. (2015). Quantitative research and the critical accounting Project. *Critical Perspectives on Accounting*, (XXX), 1-11. [En línea]. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235415000568?via%3Dihub> [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Richardson, A. (2012). Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming) Qualitative management accounting Research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, (23), 83-88. [En línea]. Recuperado de <https://www.researchgate.net/publication/251636763> [Consulta: 2018, agosto, 23].
- Richardson, A. (2004). Applied research in accounting: A commentary. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(2), 149-68. [En línea]. Recuperado de [https:// onlinelibrary.wiley.com/doi/ abs/10.1506/NCW7-EWN8-FRV6-3WMH](https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1506/NCW7-EWN8-FRV6-3WMH) [Consulta: 2018, agosto, 13].
- Richardson, A. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting Organizations and Society*, 12(4), 341-355. [En línea]. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368287900237> [Consulta: 2018, julio, 13].
- Ruffini, M. (2017). El enfoque epistemológico de la teoría crítica y su actualidad. *Cinta Moebio* (60), 306-315. [En línea].

- Recuperado <https://scielo.conicyt.cl/pdf/cmoebio/n60/0717-554X-cmoebio-60-00306.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Serbia, J. (2007). Diseño, muestreo y análisis en la investigación cualitativa. *Hologramática (IV)* 7, V3, 123 – 146. [En línea]. Recuperado [http://www.cienciared.com.ar/ra/usr/3/206/n7\\_vol3pp123\\_146.pdf](http://www.cienciared.com.ar/ra/usr/3/206/n7_vol3pp123_146.pdf) [Consulta: 2018, agosto, 8].
- Tilling, M., Tilt, C. (2004). Alas poor critical accounting, we knew him, Karl. *Critical Perspectives on Accounting* (15), 557–563. [En línea]. Recuperado <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-2942687456 &doi=10.1016%2fS1045-2354%2803%2900046-7&partnerID=40&md5=3b07c7072f85459d5d9355c1ba5bec97> [consulta: 2018, septiembre, 28].
- Tweedie, D. (2018). After Habermas: Applying Axel Honneth's critical theory in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* xxx (2018) xxx-xxx, 1-17. [En línea]. Recuperado [https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-8504129486\\_3&doi=10.1016%2fj.cpa.2018.01.003&partnerID=40&md5=e084158a1f171810921224c271e4fc6b](https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-8504129486_3&doi=10.1016%2fj.cpa.2018.01.003&partnerID=40&md5=e084158a1f171810921224c271e4fc6b)
- Viloria, N. (2013). Los retos de la contabilidad. Una visión desde los avances de la teoría contable. *Lúmina* (14), 40-52. [En línea]. Recuperado [https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as\\_sdt=0%2C5&q=Viloria+Norka+los+retos+de+la+contabilidad+Una+visi%C3%B3n+desde+los+avances+de+la+teor%C3%ADa+contable&btnG=](https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=Viloria+Norka+los+retos+de+la+contabilidad+Una+visi%C3%B3n+desde+los+avances+de+la+teor%C3%ADa+contable&btnG=)

# *Perspectiva del auditor frente a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría*

**Leal, Enderson; Valderrama, Yosman; Ruza, Wuilliam**

Recibido: 11-02-19 - Revisado: 02-04-19- Aceptado: 12-09-19

Leal, Enderson  
Licenciado en Contaduría Pública.  
Contador Adjunto en Valderrama Barrios  
& Asociados.  
endersonjoseleal@gmail.com

Valderrama, Yosman  
Licenciado en Contaduría Pública .  
Magister Scientiarum en Gerencia  
Empresarial. Doctor en Ciencias  
Contables.  
Gerente General de Valderrama Barrios  
& Asociados.  
Universidad de Los Andes, Núcleo  
Rafael Rangel, Venezuela.  
yosmanjose@ula.ve

Ruza, Wuilliam  
Licenciado en Contaduría Pública.  
Contador Adjunto en Valderrama Barrios  
& Asociados.  
wruza0607@gmail.com

Artículo de investigación derivado del trabajo especial de grado “Confidencialidad En El Ejercicio Profesional Del Auditor”, presentado por los estudiantes de Contaduría Pública Wuilliam Ruza y Enderson Leal, bajo la tutoría del Prof. Yosman Valderrama, ante la Universidad de Los Andes, Núcleo “Rafael Rangel”, el 30 de octubre de 2018, y a partir de la cual los investigadores profundizaron en los constructos teóricos examinados para concluir en el contexto de los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría

La auditoría como actividad de aseguramiento de la información, da acceso al auditor a información confidencial de las entidades, por tanto, se espera del profesional de la contaduría pública, secreto profesional favorable para todos los agentes interesados en los estados financieros que audita, sin que esto signifique la violación o incumplimiento de fundamentos propios establecidos en la normativa. De esta manera, la investigación se propuso comprender la perspectiva de los auditores con respecto a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría. La fundamentación teórica se desarrolló a partir de la interpretación de la normativa contable y su doctrina enmarcada en el principio de confidencialidad en la auditoría. Como aspectos metodológicos, se consideraron las bases de un estudio cualitativo bajo un paradigma interpretativo, como técnica de acercamiento a los auditores; se aplicó la entrevista, y como instrumento; la guía de entrevista prediseñada. Dentro de las conclusiones, la confidencialidad es un principio profesional vagamente comprendido por algunos auditores, tomando en cuenta que algunos de estos consideran este fundamento profesional como un asunto de diligencia a espaldas de la normativa aplicable, por lo tanto, es fundamental para los auditores el reconocimiento de su actividad como instrumento para velar por el interés público, de tal modo, que éste debe considerar en su ejercicio el acatamiento normativo y legislativo que lo impulse a diseñar estrategias de revelación e información de la evidencia de manera razonable, sin afectar al cliente, terceros o su propia responsabilidad.

**Palabras clave:** Perspectiva del auditor; fundamentos objetivistas; rompimiento de la confidencialidad.

#### **RESUMEN**

The audit as an activity of information assurance, gives the auditor access to confidential information of the entities, therefore, the accountant is expected to develop a professional secret favorable to all agents interested in the financial statements that he audits, without this meaning the violation or breach of own foundations established in the regulations. In this way, the investigation was proposed to understand the perspective of the auditors regarding the objective grounds that motivate the breach of confidentiality in the audit. The theoretical foundation was developed from the interpretation of accounting regulations and their doctrine framed in the principle of confidentiality in the audit. As methodological aspects, the bases of a qualitative study were considered under an interpretive paradigm, as an approach to auditors; the interview was applied, and as an instrument; the predesigned interview guide. Within the conclusions, confidentiality is a professional principle vaguely understood by some auditors, taking into account that some of these consider this professional foundation as a matter of diligence behind the applicable regulations, therefore, it is essential for auditors to recognition of its activity as an instrument to ensure the public interest, so that it should consider in its exercise the regulatory and legislative compliance that drives it to design disclosure strategies and information of the evidence in a reasonable manner, without affecting the client, third parties or your own responsibility.

**Keywords:** Auditor's perspective; objectivist fundamentals; breach of confidentiality.

#### **ABSTRACT**

## **1. Introducción**

La auditoría es una actividad del contador público, centrada en expresar una opinión a terceros interesados, sobre si los estados financieros de una entidad fueron preparados y presentados conforme a un marco de referencia para la información financiera aplicable.

En su ejecución, la auditoría demanda del contador público la aplicación del juicio profesional razonable de acuerdo a la experiencia y el conocimiento que éste posea, así como, la diligencia de una mentalidad inquisitiva y que esté en constante cuestionamiento de la información financiera y no financiera para posteriormente expresar una opinión.

El desarrollo, del juicio y aplicación del escepticismo profesional son factores fundamentales en el ejercicio pleno de la auditoría. Sin embargo, existen factores éticos adicionales a estos principios básicos que buscan garantizar la credibilidad del trabajo ejecutado por el auditor, así como, la confiabilidad de su labor cristalizada en el secreto profesional.

Siendo así, la auditoría como actividad de aseguramiento de la información, con fines de aumentar la confiabilidad de la misma, se fundamenta entonces, en el juicio profesional, el escepticismo y la confidencialidad del auditor, este último, es demandando por el cliente del encargo de la revisión, con el propósito de garantizar que el auditor y su equipo no develarán de manera inapropiada la información obtenida durante el proceso de auditoría.

En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida estará influida por el grado de confidencialidad que el auditor garantice a su cliente, para que este suministre durante la revisión la información y de esta manera, el contador en su actividad pueda evaluar objetivamente cada uno de los aspectos relevantes que conforman los estados financieros auditados.

De esta manera, la confidencialidad para el auditor, es un asunto de esmero y cuidado; de él, se espera un secreto profesional adecuado de acuerdo a la intencionalidad de su trabajo, este principio ético es demandado históricamente en la actividad profesional del contador, y más aun, en actividades privilegiadas para la información como es el caso de la auditoría, tomando en cuenta que el revisor accede a información confidencial de su

cliente que no puede ser divulgada ante terceros para obtener ventajas particulares, ni para favorecer a agentes externos de la entidad.

No obstante, la confidencialidad como principio ético aun cuando es demandado en la actividad del auditor es un fundamento básico de extremo cuidado, considerando que el auditor en su actividad puede evidenciar actividades fraudulentas o de índole similar que si bien representan factores de cuidado profesional, también ameritan su revelación a través de las notas explicativas a los estados financieros, e incluso su descubrimiento a partir de la información a los órganos competentes de acuerdo a la normativa legal o profesional que aplique en la materia.

Con base en esta perspectiva, la presente investigación se fundamentó en comprender la perspectiva de los auditores con respecto a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría, considerando como fundamentos objetivistas el conjunto de lineamientos emanados por los órganos reguladores de la profesión contable, o por instituciones legislativas del Estado que a través de coerción imponen directrices bajo las cuales el auditor debe realizar su labor, y cuyas condiciones deben ser consideradas por el profesional a la hora de tomar decisiones enmarcadas en revelar o informar sobre situaciones evidenciadas.

La investigación se dispuso entonces atender de la perspectiva de los auditores sobre el conjunto de fundamentos objetivistas establecidos por la normativa, desarrollada a través de la exposición de: 1) fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad del auditor; 2) perspectiva de los auditores sobre tales fundamentos; y 3) la presentación de un conjunto de conclusiones alcanzadas una vez se logró la comprensión planteada como intencionalidad de investigación.

## **2. Aspectos metodológicos**

Los aspectos metodológicos que condujeron el presente estudio encontraron su base científica en el desarrollo de una investigación de tipo cualitativo, de corte interpretativa, centrado en la aplicación de la hermenéutica crítica como marco referencial para la interpretación de textos de carácter normativo y legal, los

cuales sustentaron la exposición de los fundamentos objetivistas, y por tanto, la presentación de las bases teóricas de este estudio. Para Ramírez et al (2004), los trabajos interpretativos sustentan su explicación en el conocimiento de los textos analizados a través de la aplicación de la comprensión, explicación e interpretación.

Como técnica de acercamiento a los auditores, se aplicó la entrevista definida por Arias (2012, p.73) como “una técnica basada en un diálogo o conversación cara a cara, entre el entrevistador y el entrevistado acerca de un tema previamente determinado, de tal manera que el entrevistador pueda obtener la información requerida”. En lo referente al instrumento de recolección de datos se acudió a una guía prediseñada contentiva de tres interrogantes abiertas, formuladas al entrevistado a fin de obtener de este su perspectiva profesional frente a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría.

La investigación acudió a la revisión de la guía prediseñada para la entrevista a través del criterio de tres (3) expertos: Dos (02) integrantes de la cátedra de auditoría en la Universidad de Los Andes, por ser esta la principal alma mater con que cuenta el estado Trujillo – Venezuela, en cuyo espacio geográfico se desarrolló el estudio, así mismo, se consideró para la revisión a un (01) evaluador con experiencia en el ámbito metodológico, el cual expresó argumentativamente su visión sobre las interrogantes en concordancia con la intencionalidad de la investigación, para lo cual formuló algunas sugerencias de forma y redacción del texto para lograr una comprensión más acertada por parte de los sujetos investigados.

Como sujetos de estudio se agruparon los profesionales contables, en actividad de auditoría, quienes en el libre ejercicio de la profesión han desarrollado la revisión de los estados financieros de diversas entidades, experiencia que los hacía candidatos a ser entrevistados en la aplicación de esta investigación, el criterio de selección adoptado para el acercamiento con los entrevistados fue la disponibilidad de tiempo que los profesionales ofrecieran al desarrollo de este trabajo, así como, la ubicación física de su firma contable la cual se ubicó en la geografía del estado Trujillo, Venezuela, considerando la intencionalidad de interactuar con los informantes en su lugar de trabajo, buscando garantizar



confiabilidad de las respuestas al ser discutidas en su propio ámbito laboral. El perfil profesional de los entrevistados se obtuvo una vez comenzó la entrevista y su resumen se muestra en el cuadro siguiente.

**Cuadro 1**  
**Perfil de los sujetos entrevistados**

| Código                   | Perfil profesional  |
|--------------------------|---|
| Auditor 1<br><b>(A1)</b> | Mujer de 47 años, Licenciada en Contaduría Pública (Universidad del Zulia), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Santa María), Especialista en Educación (Universidad Nacional Abierta), Magister en Educación Superior (Universidad Rafael María Baralt), Magister en Gerencia Financiera (Universidad Rafael María Baralt), Magister en Contaduría. Mención Auditoría (Universidad Centro occidental Lisandro Alvarado), Doctora en Educación (Universidad Rafael María Baralt), Asesora en materia tributaria y Auditora desde hace más de 22 años. |
| Auditor 2<br><b>(A2)</b> | Hombre de 60 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Oriente), Especialista en Auditoría (Universidad del Zulia), Asesor Tributario y Auditor desde 1991.  |
| Auditor 3<br><b>(A3)</b> | Hombre de 64 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes), Asesor Tributario y Auditor desde 1978.   |
| Auditor 4<br><b>(A4)</b> | Hombre de 43 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes).   |
| Auditor 5<br><b>(A5)</b> | Mujer de 44 años, Licenciada en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes)   |
| Auditor 6<br><b>(A6)</b> | Hombre de años 42 años, Licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Los Andes)   |

**Fuente:** Elaboración propia (2018).

La interpretación del relato de los auditores y el hallazgo de la investigación se realizó aplicando la triangulación de datos, definida por Castaño y Quecedo (2002, p.35) como “la combinación en un estudio único de distintas fuentes de datos. En general, se combinan datos obtenidos de la observación, entrevistas y documentos escritos. Es un modo de confrontar y someter a control recíproco las declaraciones de los distintos participantes”.

Adicionalmente, la interpretación de los hallazgos se ejecutó aplicando la categorización post entrevista, la cual permitió

comprender, interpretar, reconstruir y reflexionar acerca de las perspectivas de los auditores en torno a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría, generando así unas categorías emergentes del relato de los entrevistados, las cuales fueron refutadas, contrastadas y argumentadas con las categorías de análisis inicial extraídas del círculo hermenéutico aplicado a las fundamentos de la normativa profesional y su doctrina.

### **3. Fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad**

El profesional contable para realizar una auditoría de estados financieros de alta calidad, que brinde seguridad y confianza a los usuarios, debe conducirla bajo las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), considerando lo establecido en el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), ambos estándares emitidos por la Federación Internacional de Contadores.

En este contexto, el auditor debe analizar y aplicar la normativa en forma conjunta, cuyo contenido brinda orientaciones a seguir, entre otros aspectos para: Fundamentar la revelación de la información confidencial en casos específicos o excepcionales. De acuerdo al apartado 43 de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (IAASB, 2016), un aspecto que motiva el rompimiento de la confidencialidad es el hallazgo de una incorrección material debida al fraude.

Al respecto, el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) señala que se puede revelar información cuando existe un deber legal o profesional que lo ampare. Evidenciando así, la existencia de condiciones o particularidades que el auditor debe considerar a la hora de evaluar el rompimiento de la confidencialidad en su ejercicio profesional, de conformidad con la NIA 200 (IAASB, 2016), concordancia con la NIA 240 (IAASB, 2016), la evidencia o el indicio de fraudes en la entidad auditada, la preexistencia de un deber o derecho profesional, así como, las directrices emanadas de un cuerpo legal del entorno donde se desarrolla la auditoría, son condicionamientos propios que originan el rompimiento del

secreto profesional. Estos aspectos son discutidos teóricamente a continuación.

### **3.1. Fraude**

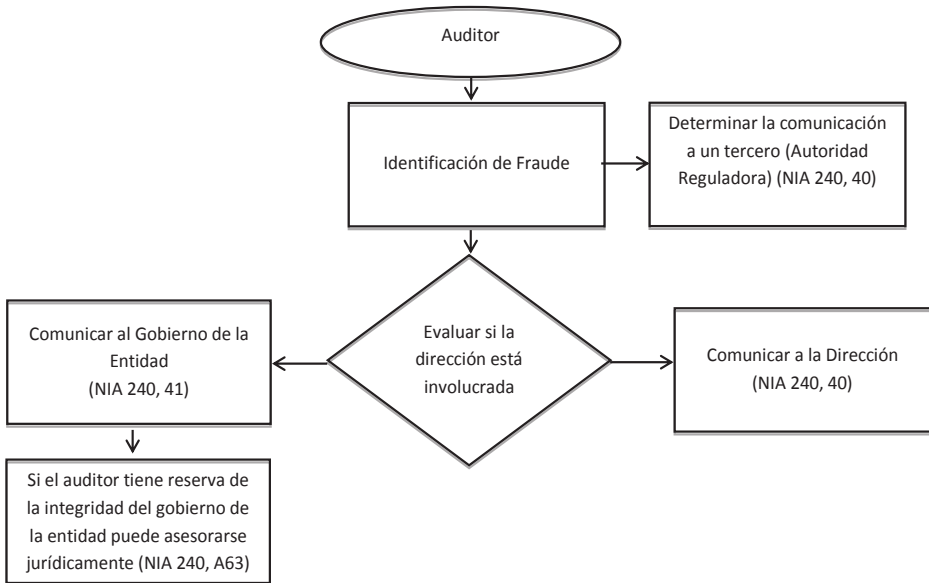
Uno de los objetivos del auditor es obtener seguridad razonable de que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales debido a fraude. Es por ello, que la NIA 240 (IAASB, 2016), en el apartado 43 expresa que cuando el profesional de la contabilidad posee sospecha razonada sobre la existencia de fraudes en la entidad

Determinará si tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad. Aunque es posible que el deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su cliente le impida hacerlo, en algunas circunstancias la responsabilidad legal del auditor puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad<sup>1</sup>. (p.177)

Desde esta perspectiva, el auditor frente a una situación de fraude deberá informar en primer término a la administración de la entidad, o bien al gobierno de la misma, para que este corrija tal evento. Si estos no toman medidas correctoras; éste, determinará si debe revelar a autoridades ajenas a la entidad. Debido al carácter internacional de la norma esta no expresa directamente los canales adecuados para revelar la información por lo cual, esto será un asunto del juicio profesional del auditor. En el gráfico 1 se muestra de manera esquemática el procedimiento que el auditor debe seguir en caso de detección de fraude.

---

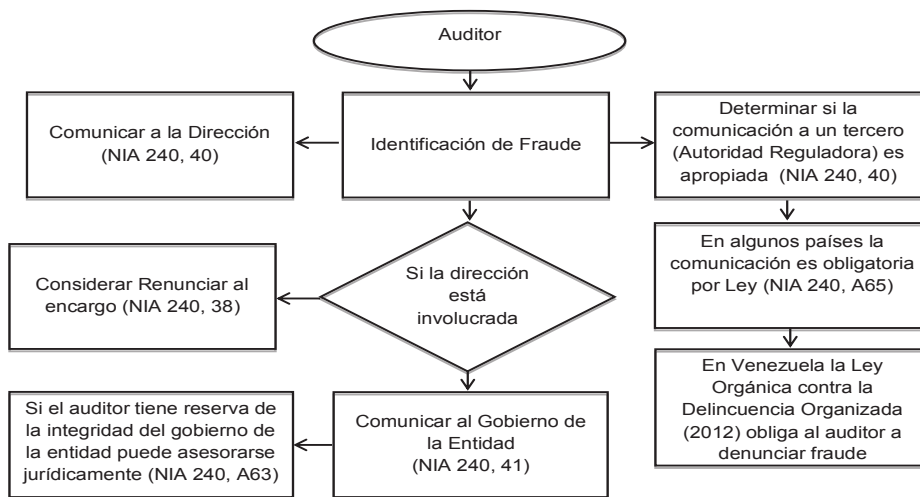
<sup>1</sup> **Traducción propia de:** “determine whether there is responsibility to report the occurrence or suspicion to a party outside the entity. Although the auditor’s professional duty to maintain the confidentiality of client information may preclude such reporting, the auditor’s legal responsibilities may override the duty confidentiality in some circumstances”.



**Gráfico 1. Procedimientos a seguir por el auditor al momento de la detección de un Fraude. Fuente:** Elaboración propia (2018).

Tal como se evidencia en el gráfico 1, el auditor debe conducir una serie de procedimientos que le guían a tomar decisiones sobre a quién dirigir las comunicaciones e informar sobre casos puntuales de fraude develados durante la auditoría. Particularmente, la NIA 240 (IAASB, 2016) establece que el auditor deberá realizar consultas a profesionales externos, con conocimientos suficientes en la materia, a fin de poder determinar si debe revelar la información a un tercero, y establecer los canales adecuados para la revelación, de esta manera, el auditor salvará su responsabilidad y podrá atender al interés público requerido durante su labor profesional.

En el Gráfico 2, se muestra el procedimiento que el auditor puede considerar al momento de evaluar fraudes y realizar consultas a expertos que le indiquen su responsabilidad de continuar la labor profesional en este escenario.



**Gráfico 2. Procedimientos a seguir por el auditor al momento de la detección de un Fraude y realizar consultas a expertos.** Fuente: Elaboración propia (2018).

De conformidad con la NIA 240 (IAASB, 2016), cuando el fraude identificado sea a una entidad u organización del sector público, el auditor deberá comunicar a los órganos competentes considerando que este hallazgo “con independencia de que este se descubra o no a través del proceso de auditoría, puede estar sujetos a preceptos establecidos en las disposiciones legales o reglamentarias<sup>2</sup>” (p. 197).

### 3.2. Deber o derecho profesional

Una marca distintiva de la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público, de este modo, el deber del profesional es velar para que los intereses de terceros se vean salvaguardados por la confianza que ellos se merecen al encomendar realizar una auditoría de estados financieros.

El Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) expresa que se debe revelar información cuando exista un deber o derecho profesional de revelarla, siempre que las disposiciones legales no lo prohíban:

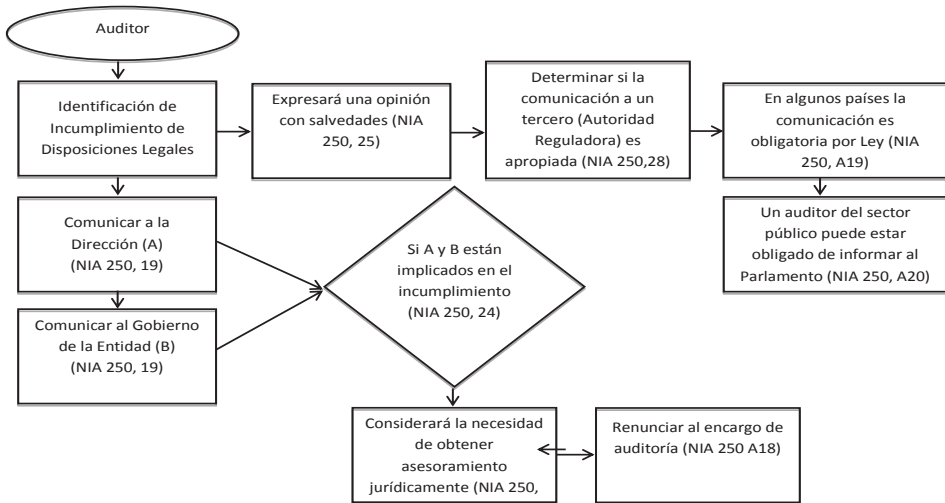
<sup>2</sup> Traducción propia de: “whether or not discovered through the audit process, may be subject to specific provisions of the audit mandate or related law, regulation or other authority”.

- i. Para cumplir con la revisión de calidad de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional.
- ii. Para responder a una pregunta o investigación de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional.
- iii. Para proteger los intereses de un profesional de la contabilidad en un proceso legal, o
- iv. Para cumplir normas técnicas y profesionales e incluir los requerimientos de ética.

### **3.3. Disposiciones legales**

El auditor debe conocer las leyes y reglamentos de la jurisdicción en el que realiza la auditoría, de esta manera el examen de los estados financieros permitirá comprobar si estos cumplen con lo requerido por las leyes de esa jurisdicción. Al respecto, el apartado 28 de la NIA 250 (IAASB, 2016) expresa que si “el auditor identifica o tiene indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si tiene la responsabilidad de comunicar el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento a partes ajenas a la entidad” (p. 217) .

En este contexto, los incumplimientos o sus indicios pueden colisionar con el deber que tiene el profesional de reservar la información confidencial del cliente, no obstante, el propósito de hacer divulgación es permitir que una autoridad apropiada haga que el asunto sea investigado y que se tomen medidas en el interés público. En el caso de las instituciones públicas el auditor deberá determinar si puede comunicar al parlamento u otros órganos del gobierno sobre los hallazgos encontrados durante el desarrollo de la auditoría. En el Gráfico 3 se presenta de manera procedimental los pasos que el auditor debe considerar a la hora de evidenciar incumplimiento de las disposiciones legales en las entidades auditadas.



**Gráfico 3. Procedimientos a seguir por el auditor al momento de la identificación de un incumplimiento de las disposiciones legales.** Fuente: Elaboración propia (2018).

El Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) en la sección 140.7 literal (b), expone algunos ejemplos sobre qué información se puede revelar sin violar el principio de confidencialidad. Estas son:

- i. Entrega de documentos o de otro tipo de evidencia en el curso de procesos judiciales, o
- ii. Revelación a las autoridades públicas competentes de incumplimientos de las disposiciones legales que han salido a la luz.

Además la Sección 225 del Proyecto Noclar (IESBA 2016) expresa que “en algunas jurisdicciones, existen disposiciones legales o reglamentarias que rigen la forma en que los Contadores profesionales deben abordar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento”<sup>3</sup>. Así mismo, recalca la responsabilidad que tiene el auditor de “obtener un entendimiento de esas disposiciones y cumplir con ellas, incluyendo cualquier requisito que informe el asunto a una autoridad apropiada y cualquier prohibición de alertar al cliente antes de hacer cualquier divulgación, por ejemplo,

<sup>3</sup> **Traducción propia de:** in some jurisdictions, there are legal or regulatory provisions governing how professional Accountants should address non-compliance or suspected non-compliance.

de conformidad con las leyes para prevenir la Legitimación de Capitales”<sup>4</sup>.

Específicamente en Venezuela la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012) categoriza en el artículo 9 a los contadores en el ejercicio profesional como sujetos obligados que deben cumplir todos los preceptos establecidos en esa norma y uno de estos es romper la confidencialidad revelando casos de Legitimación de Capitales, tal cual lo expresa el artículo 13:

Los sujetos obligados deben prestar especial atención a cualquier transacción de su cuantía y naturaleza, cuando se sospeche que los fondos, capitales o bienes provienen o están vinculados, o podrían ser utilizados para cometer delitos de legitimación de capitales. Asimismo, deberán informar de manera expedita a través de los reportes de actividades sospechosas a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera, la cual los analizará y de ser el caso los remitirá al Ministerio Público, a los fines de que éste evalúe la pertinencia del inicio de la investigación penal correspondiente. (p.11)

De este modo, el auditor que presta sus servicios profesionales independiente en Venezuela tiene aspectos normativos como sustento para romper la confidencialidad de la información de su cliente, ya que de lo contrario se convertiría en cómplice por encubrir la legitimación de capitales siendo esto penado de diez (10) a quince (15) años y multa por incremento del patrimonio del cliente por la Ley Orgánica antes nombrada en el artículo 31.

#### **4. Perspectiva de los auditores frente a los fundamentos objetivistas**

Los aspectos normativos que motivan el rompimiento de la confidencialidad, son considerados en la presente investigación

---

<sup>4</sup> **Traducción propia de:** the professional accountant has a responsibility to obtain an understanding of those provisions and comply with them, including any requirement it report the matter to an appropriate authority and any prohibition on alerting the client prior to making any disclosure, for example, pursuant to anti-money laundering legislation.



como fundamentos objetivistas, tomando en cuenta que estos, derivan de la imposición normativa y legislativa establecida sobre la actividad profesional del auditor, apartándose de la subjetividad del sujeto interprete de situaciones y examinador de la información financiera de las entidades, como es el caso del auditor.

Los aspectos estudiados se evidenciaron considerando tres categorías de análisis: 1) el fraude, calificado como un acto intencionado realizado por una o más personas que pueden ser: Los miembros de la gerencia de la entidad, los empleados o terceros que conlleven la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal; 2) deber o derecho profesional, argumentados por lineamientos que regulan el debido comportamiento del auditor en el ejercicio de sus funciones; y 3) las disposiciones legales, que fundamentan el cumplimiento de leyes y normativas expuestas por órganos competentes, con el fin de regular las actividades realizadas por el profesional de la contabilidad.

Los constructos teóricos que aportaron al fundamento crítico de la presente investigación se obtuvieron de las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016) y el Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014). Los hallazgos de la investigación enmarcados en estos tipos se presentan a continuación.

#### **4.1. Fraude**

El fraude es considerado uno de los aspectos que el auditor debe tomar en cuenta para el rompimiento del principio de confidencialidad, pues representa la razón fundamental para que el profesional revele la información a instituciones competentes a fin de velar por el interés público y la credibilidad de la auditoría. Al respecto, los auditores entrevistados fueron abordados con la pregunta ¿Cuáles son los aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto al fraude? En el siguiente cuadro se presentan los hallazgos obtenidos.

## Cuadro 2

### Aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto al fraude

| Código de análisis | Extracto de los hallazgos   |
|--------------------|---|
| A2                 | <b>Todos los elementos legales, todos los aspectos legales</b> , todos ellos rompen lo que es la confidencialidad, usted está obligado a revelar allí. En un caso de juicio usted está obligado a revelar, y si hay fraude o se está malversando, se observa que se debe revelar más rápido.  |
| A4                 | Generalmente cuando tú entras en una revisión financiera y consigues elementos que son propios de una auditoría forense (fraudes), lo lógico es <b>retirarte</b> si tú no eres experto como auditor forense, es retirar al personal y decirle al cliente mira yo llego hasta aquí, subsana esa situación y luego volvemos a entrar. No existe ninguna duda, básicamente un auditor forense pudiera solicitarte información, pero <b>eso lo vas a suministrar siempre que el cliente lo autorice, pero no existe nada que te obligue a romper la confidencialidad, no hay un aspecto normativo que te obligue.</b> |
| A6                 | Existe la ley que regula la <b>legitimación de capitales, ella me obliga a denunciar</b> , es más, cuando uno presenta una información ante un banco, en este momento como auditor, si el auditor denuncia debe demostrar que estás haciendo las cosas como dice la norma, y en ese momento estás rompiendo la confidencialidad por motivo de un fraude.  |

**Fuente:** Instrumento aplicado por los investigadores (2018)

Con base en las respuestas obtenidas por los auditores entrevistados, los sujetos A1, A3 y A5 no respondieron conforme a la pregunta realizada, considerando sus argumentos no válidos para la estructuración del análisis que a continuación se presenta, debido a que sus discursos se inclinan a temas de ética, comportamiento personal y profesional; apartándolos del contenido que se analiza en este apartado para obtener conclusiones fundamentadas en los aspectos normativos que motivan el rompimiento de la confidencialidad relacionados a fraudes.

Por su parte, los auditores entrevistados A2 y A6 expresaron que el profesional debe fundamentar su ejercicio con base en leyes y normas que garanticen el correcto desempeño de su labor, considerando que si se encuentra bajo situaciones de fraudes debe comunicarlo a las instituciones competentes, en concordancia, con lo tipificado en el apartado 43 de la NIA 240 (IAASB, 2016), la cual establece que “si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si tiene la responsabilidad de

informar de ello a un tercero ajeno a la entidad”<sup>5</sup>.

Adicionalmente, el auditor A6 expresó que diversas leyes dictan lineamientos para informar al Estado las situaciones irregulares encontradas en el proceso de auditoría. El discurso del referido auditor relata “Existe la ley que regula la legitimación de capitales, ella me obliga a denunciar”, esta opinión podría fundamentarse en la Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), la cual en el artículo 13 establece que “los sujetos obligados deberán informar de manera expedita a través de los reportes de actividades sospechosas a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera, quien los analizará y de ser el caso los remitirá al Ministerio Público”.

Lo anteriormente expuesto evidencia que los auditores A2 y A6 consideran que para desarrollar una auditoría de estados financieros el profesional debe poseer conocimientos concernientes al ámbito legal y normativo, que permitan identificar los mecanismos a proceder en caso de afrontar situaciones de fraudes.

No obstante, las opiniones del sujeto A4 se contraponen a las señaladas por los auditores A2 y A6, considerando que el mismo opinó que “no existe nada que te obligue a romper la confidencialidad, no hay un aspecto normativo que te obligue”. Sobre este aspectos, la sección 100.5 literal (d) del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) especifica que la información no podrá ser divulgada por el profesional, salvo que exista un derecho o un deber legal o profesional que motiven su revelación.

Además, el apartado A19 de la NIA 250 (IAASB, 2016) establece que “en algunas jurisdicciones, el auditor de una entidad financiera tiene la obligación legal de informar a las autoridades supervisoras de los casos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias”. Preceptos que manifiestan claramente que el auditor se encuentra en la obligación de informar situaciones de fraudes detectados en la auditoría.

En síntesis, lo expresado por los auditores A2 y A6 fundamentan una perspectiva de cumplimiento de los requerimientos legales

---

<sup>5</sup> **Traducción propia de:** “if the auditor has identified or suspects a fraud, the auditor shall determine whether there is a responsibility to report the occurrence or suspicion to a party outside the entity”.

y normativos indispensables para garantizar el bienestar social, económico y financiero de los usuarios de la información, además de aumentar el grado de confianza de la profesión auditora. Sin embargo, los argumentos brindados por el auditor A4 son contrapuestos a los dictados por los diferentes lineamientos legales y normativos, establecidos en pro del interés público.

Interpretando las perspectivas expuestas por los auditores A2, A6 y A4, se puede afirmar que es fundamental para el auditor poseer conocimientos suficientes acerca la estructura legal y normativa a cumplir de una determinada jurisdicción en los casos que se detecten fraudes, de tal manera que se establezcan los procedimientos a seguir de manera correcta, sustentados en un marco legal que brinde seguridad a los usuarios de la información.

#### **4.2. Deber o derecho profesional**

El deber o derecho profesional es el compromiso que el auditor en el libre ejercicio debe cumplir o asumir en la prestación de un servicio de calidad, de tal modo, que el secreto profesional representa un aspecto fundamental dentro del conglomerado de deberes y derechos, por cuanto éste fundamenta el silencio o confidencia que guarda del auditor con respecto a la información obtenida, el cual puede significar en ocasiones un derecho de no revelar, y en otras, una obligación de informar.

En este contexto, el secreto profesional o también llamado confidencialidad del auditor se apoya en la concepción que los hallazgos obtenidos y la información recopilada, no podrá ser divulgada sin un motivo legal o profesional preexistente. El Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA 2014) expresa que el auditor puede romper con la confidencialidad cuando exista un deber o derecho profesional siempre y cuando las disposiciones legales no lo prohíban.

Dadas estas consideraciones, en este estudio surgió la necesidad de preguntarles a los auditores ¿Cuáles aspectos normativos motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto al deber o derecho profesional? A continuación el cuadro de hallazgos 3 contiene un extracto de las respuestas que consideraron los auditores.

### Cuadro 3

## Aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto al deber o derecho profesional

| Código de análisis | Extracto de los hallazgos  |
|--------------------|--|
| A1                 | Pienso que los <b>mismos valores</b> que podamos tener, si nosotros no tenemos esos valores como seres humanos hoy día con la situación que vivimos en el país la tentación está ahí latente, ustedes ven que camino toman, si lo escogen o lo hacen verdad o lo dejan, <b>eso también está tipificado en el Código de Ética de la IFAC</b> donde establece las amenazas y las salvaguardas  |
| A4                 | Con respecto al deber profesional, yo aquí en Venezuela bajo ningún aspecto lo suelto, no hay manera, no existe normativa, entendiéndose normativa por una ley, no tenemos aquí en Venezuela.  |
| A5                 | Jamás, nunca, nunca siempre trabajamos con ética. Yo creo que la mayoría de los contadores no sé si son como yo. Yo creo que la ética es primordial mantenerla.  |
| A6                 | Mira, entra mucho <b>la parte ética</b> , el deber profesional es ¿hasta dónde me convierto yo en cómplice guardando información? vamos a estar conscientes, el caso PDVSA el auditor estuvo obligado a decir que allí habían condiciones no muy claras, en ese momento para mi concepto rompe la confidencialidad, porque confidencialidad es no decir las cosas, y él las dijo en el informe, o sea después que tu escribes algo y te llaman, yo me acojo al principio de confidencialidad. Nosotros como profesionales debemos mantener la posición, revelo la información y mantengo mi posición de que esa información está allí, como profesional tú debes mantener tu criterio. Criterio es emitir o revelar una información que después vas a tener que mantener porque de lo contrario no revelé información y ahí si te conviertes en confidencial y además en cómplice. |

**Fuente:** Instrumento aplicado por los investigadores (2018)

Con base en los hallazgos encontrados en el cuadro 3, los auditores entrevistados A1 y A6 afirman que los principios y valores éticos forman parte de los deberes profesionales que el auditor posee en su comportamiento para desarrollar una labor de una manera correcta, además de evitar convertirse en cómplice de actos fraudulentos. Así lo argumenta el auditor A6 quien expresa que “allí entra mucho la parte ética; el deber profesional es ¿hasta dónde me convierto yo en cómplice guardando información?”. Estas manifestaciones se ajustan a la sección 140.7 literal (c) del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), la cual establece que se puede revelar información para cumplir normas técnicas y profesionales o los requerimientos de ética.

No obstante, las opiniones brindadas por el auditor A5, contienen particularidades interesantes para la investigación, pues manifiesta que el profesional contable debe trabajar bajo conceptos éticos, pero que jamás debe romper el principio de confidencialidad. Así lo afirma en su discurso expresando “jamás, nunca, nunca se debe romper, siempre trabajamos con ética. Yo creo que la ética es primordial mantenerla”. Sin embargo, los lineamientos tipificados en la sección 140.1 del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), establecen que la divulgación de la información podrá realizarse si existe un deber legal o profesional que obliguen a hacerlo.

Por otra parte, el auditor entrevistado A4 considera que no existen deberes que lo obliguen a divulgar la información de su cliente, afirmando “con respecto al deber profesional, yo aquí en Venezuela bajo ningún aspecto lo suelto, no hay manera, no existe normativa, entendiéndose normativa por una ley, no tenemos aquí en Venezuela”. Argumentos que se contraponen a lo establecido por la Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), que impone al auditor la obligación de informar de cualquier situación sospechosa que indique la realización de actividades fraudulentas.

Adicionalmente, la sección 140.7 literal (c) del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014) señala que existe un deber o un derecho profesional de revelar la información para: 1) cumplir con la revisión de calidad de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional; 2) responder a una pregunta o investigación de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional; 3) proteger los interés profesionales de un auditor en un proceso legal ó 4) cumplir normas técnicas o requerimientos de ética.

De este modo, la ética representa para los auditores entrevistados un pilar base para la realización de su trabajo, afirmando el auditor A5 que la información obtenida nunca se debe revelar, debido a que su labor está asentada en el cumplimiento de los principios éticos, relato que se contrapone con lo establecido en la sección 100.1 del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), el cual expone que la profesión contable se caracteriza por la responsabilidad que tiene por el

interés público, además referida sección también señala 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”.

Sin embargo, el auditor A6 expresa, que considerando los requerimientos éticos, fundamenta su trabajo en evitar convertirse en cómplice de actividades fraudulentas, situación que lo conlleva a revelar la información de su cliente, basado en los deberes profesionales establecidos en la normativa.

En síntesis, el deber o derecho profesional del auditor es señalado por los sujetos entrevistados A1 y A6 como las acciones éticas que se deben considerar para evitar convertirse en cómplice de la entidad auditada y revelar la información obtenida durante el proceso de auditoría, de tal modo que se le brinde seguridad y confiabilidad a los usuarios de la información. Sin embargo, el auditor A4 opinó que desconoce los aspectos normativos con respecto al deber profesional que le establezcan revelar la información de su cliente, considerando que la información debe ser totalmente confidencial.

### **4.3. Disposiciones legales**

Las disposiciones legales constituyen un marco legal bajo el cual debe ser desarrollada la auditoría, garantizando un trabajo transparente y amparado en lineamientos que brinden legalidad y justicia, esto en concordancia con la NIA 250 (IAASB, 2016), que establece las responsabilidades del auditor de cumplir con las disposiciones legales en una auditoría de estados financieros.

Con base en lo expuesto anteriormente se le preguntó a los auditores ¿Cuáles son los aspectos que motivan el rompimiento de la confidencialidad con respecto a las disposiciones legales? A continuación en cuadro 4 se detalla un extracto de las respuestas obtenidas por los auditores.

## Cuadro 4

### Aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto a las disposiciones legales

| Código de análisis | Extracto de los hallazgos   |
|--------------------|---|
| A2                 | Desde el punto de vista legal toda la disposición legal establecida siempre y cuando lo exprese, usted puede romper esa confidencialidad, o sea, la confidencialidad no es que porque usted sabe, usted va a convertirse en cómplice, entonces usted tiene que mantener ese propio criterio, la propia objetividad, <b>podrá guardar el secreto hasta tanto algún órgano legal se lo solicite</b> , en ese caso ya usted tiene que informar debidamente, e informar desde el punto de vista técnico no señalador.   |
| A3                 | El fundamento de ese rompimiento son los principios, las normas, las leyes. Pueden ser los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o VEN-NIFF, pueden ser el Código Orgánico Tributario si es fiscal, Código de Comercio si es mercantil, por la parte laboral la Ley Orgánica del Trabajo, etcétera  |
| A4                 | La Ley del Ejercicio del Contador Público, establece que los Contadores Públicos dan fe pública, que el trabajo es dar fe pública, de hecho todos los contadores deberíamos ser auditores, porque es lo que da fe pública ante terceros y ¿estos elementos son de confidencialidad? ¿Cómo es eso que tú vas a dar fe pública y eres confidencial? Porque una cosa es dar fe pública sobre información que tú analizaste y revisaste y otra es que tú reveles la información que tú hiciste. O sea, cuando ustedes verifiquen el informe de auditoría este dice que los estados financieros fueron preparados por la gerencia, o sea que usted no está revelando nada, quien está revelando es la gerencia de la compañía. Entonces no puede caer usted en una revelación, ni romper confidencialidad porque eso es la gerencia de la compañía, usted emite una opinión sobre unos estados financieros en conjunto, pero usted no revela, o sea la revelación es enteramente de la compañía. Entonces el auditor no hace revelación de ningún tipo, opina sobre algo. <b>Ahora mismo con la normativa vigente no tenemos posibilidad alguna de revelar, de romper confidencialidad</b> , les repito <b>nosotros no revelamos información porque nosotros no producimos información</b> , analizamos para emitir una opinión, si nosotros la produjéramos es otra cosa. |
| A5                 | Jamás, ya les acabo de decir.   |
| A6                 | Lo comentaba, la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada te obliga legalmente a que tú debes denunciar en caso de encontrar blanqueo o legitimación de capitales, malversación de fondos entre otros.  |

**Fuente:** Instrumento aplicado por los investigadores (2018)

Con base en los hallazgos encontrados, los entrevistados A2, A3 y A6 afirman que trabajar apegado al marco legal y normativo coadyuva al auditor a tomar acciones adecuadas; en caso que se presenten actividades ilícitas, manifestaciones fundamentadas por la sección 100.5 literal (e) del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), señala



que el profesional deberá “cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar la profesión”.

Por otra parte, el auditor A2 afirmó que “se debe guardar el secreto profesional hasta tanto un órgano legal lo solicite”, argumentos que se manifiestan en concordancia con lo expuesto en la Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), que obliga al profesional a informar de manera expedita a través de los reportes de actividades sospechosas a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera, la cual los analizará y de ser el caso los remitirá al Ministerio Público.

El auditor A6, se ajustó también a lo establecido por la referida ley, puesto que afirmó que “Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada te obliga legalmente a que tú debes denunciar en caso de encontrar blanqueo o legitimación de capitales, malversación de fondos, entre otros”

Contradictoriamente, los auditores A4 y A5 manifestaron en sus discursos que el profesional contable debe abstenerse de realizar cualquier divulgación, por su parte el sujeto A4 expresó que “ahora mismo con la normativa vigente no tenemos posibilidad alguna de revelar, de romper confidencialidad”.

Afirmaciones que alejan al sujeto A4 de los preceptos legales y normativos dictados en la sección 140.7 literal (b) del Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2014), estableciendo, que las disposiciones legales pueden requerir a los profesionales de la contabilidad la revelación de la información y: 1) entregar documentos o de otro tipo de evidencia en el curso de procesos judiciales; ó 2) revelar a las autoridades públicas competentes de incumplimiento de las disposiciones legales que han salido a la luz.

Con base en los argumentos brindados por los auditores entrevistados se puede concluir que existen dos corrientes de pensamientos entre los auditores, por un lado, los que consideran la existencia de leyes que motivan el rompimiento del principio de la confidencialidad, exponiendo como base la Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012); y por el otro, los que expresan que la confidencialidad no se debe romper bajo ninguna situación, ya que no existen leyes y

normativas que le establezcan al profesional revelar la información de su cliente.

En consecuencia, existe un conjunto de profesionales apegados a los preceptos legales establecidos sobre la profesión; sin embargo, se encuentran otros sujetos cuyos argumentos los separa de un marco legal y normativo. Situación que se manifiesta irrespetuosa para los usuarios de la información, al considerar que estos esperan del auditor independencia y confiabilidad, así como que su labor no se enfoque en satisfacer las exigencias de un cliente en particular o una entidad, sino por el contrario, se ajusten al objetivo de velar por el interés público y aumentar el grado de credibilidad de la profesión en el mundo global.

## **5. Conclusiones**

En referencia con la intencionalidad del presente trabajo de investigación, estuvo fundamentada en comprender la perspectiva de los auditores con respecto a los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad en la auditoría, basados en lineamientos y parámetros establecidos por diferentes entes reguladores, cuyo fin es adecuar la auditoría bajo conceptos de justicia y legalidad, que permitan velar por el interés público y el bienestar de la profesión. Estos aspectos normativos se analizaron a través de tres categorías conformadas por: El fraude, el deber o derecho profesional y las disposiciones legales.

El fraude constituye uno de los aspectos a considerar por el auditor con respecto al quebramiento de la confidencialidad, así lo exponen los auditores entrevistados quienes en su discurso argumentan que el conocimiento de las leyes y normativas es indispensable, ya que la misma establece los mecanismos a utilizar en caso de estar bajo la presencia de actos fraudulentos hallados en la auditoría.

No obstante, existen afirmaciones que consideran que el auditor no debe romper bajo ninguna circunstancia el principio de confidencialidad, puesto que el mismo solo tiene como objetivo el revisar y emitir una opinión acerca de los estados financieros de la entidad auditada; opiniones que se contraponen con los lineamientos establecidos por los distintos entes de carácter nacional e internacional que fundamentan la realización de una

auditoría bajo preceptos de transparencia y justicia que vele por el interés público.

En conclusión, considerar los aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto al fraude es indispensable para el proceso de auditoría ya que 1) establecen directrices que le indican al auditor qué procedimientos seguir al momento de encontrarse bajo situaciones de fraudes; 2) garantizan la credibilidad del trabajo de auditoría, a través de la aplicación de procedimientos basados en una estructura legal y normativa; y 3) cooperan con el Estado para dismantelar grupos delictivos organizados que afectan el bienestar social, económico y financiero de un país.

Por otra parte, existen deberes o derechos profesionales del auditor que motivan al rompimiento de la confidencialidad, centrados en establecer lineamientos que permitan brindar servicios basados en responsabilidad, calidad y justicia que garanticen un trabajo transparente e íntegro, argumentando los auditores entrevistados que la ética forma parte de estos aspectos a considerar al momento de tomar la decisión de romper con el principio de confidencialidad, puesto que la misma en su esencia de regular el comportamiento humano y profesional, fundamenta que el auditor se comporte de una manera correcta.

Sin embargo, existen opiniones adversas a las anteriormente expuestas ya que consideran que la confidencialidad, debe ser un principio mantenido durante y después del trabajo de auditoría, sin quebrantamiento alguno. Aunque contradictoriamente existen preceptos legales y normativos que hacen referencia a los deberes y derechos profesionales que el auditor debe tomar en cuenta para romper con la confidencialidad y de este modo velar por el interés público.

Sintetizando, los aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad deben ser aplicados por el auditor para 1) cumplir con los principios éticos que regulan el comportamiento del profesional de una manera correcta y justa; 2) cumplir con la prestación de servicios de calidad requeridos por los distintos organismos profesionales; 3) colaborar con procesos de investigación de un determinado organismo profesional; y 4) proteger los interés profesionales de un auditor en un proceso

judicial.

En otro contexto, los aspectos normativos que motivan al rompimiento de la confidencialidad con respecto a las disposiciones legales constituyeron la última categoría de análisis, fundamentada por un marco legal que establece lineamientos que el auditor debe cumplir para que la auditoría se ampare bajo conceptos de justicia y transparencia, así lo consideran los auditores entrevistados quienes opinan que el conocimiento acerca de las disposiciones legales es fundamental para que el profesional contable no se convierta en cómplice de sus clientes y de esta manera evite la continuo desarrollo de actividades fraudulentas cometidas por estos.

No obstante, existen opiniones brindadas por parte de los auditores entrevistados que consideran la inexistencia de leyes que obliguen al auditor a revelar cualquier información referente a los hallazgos encontrados en el proceso de auditoría, argumentos que se contraponen a los lineamientos legales establecidos por los órganos públicos que instauran la obligación que tiene el auditor de informar de cualquier sospecha de situaciones irregulares encontradas en el proceso de auditoría.

Es por ello, que para garantizar que la auditoría se realice de manera correcta y completa la revisión de los estados financieros debe estar fundamentada sobre una estructura legal, que contemple las responsabilidades que tiene el profesional de velar por el interés público, el óptimo desarrollo de la auditoría y el bienestar y credibilidad de la profesión.

Finalmente, los fundamentos objetivistas que motivan el rompimiento de la confidencialidad con respecto a las disposiciones legales son de carácter imperativo en el desarrollo de la auditoría ya que las mismas 1) establecen lineamientos que obligan al auditor a informar de cualquier situación irregular cometida por la entidad auditada; 2) brindan fundamentos legales que permiten aumentar el grado de confiabilidad y seguridad de los resultados obtenidos; 3) coadyuvan con la estabilidad global del mercado, a través de las sanciones y penas establecidas en caso de el cometimiento de actos ilícitos.

## 6. Referencias

- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica*. Sexta edición. Caracas: Espíteme.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2012). *Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo*. Caracas, Venezuela.
- Castaño, C. y Quecedo, R. (2002). Introducción a la Metodología de la Investigación Cualitativa. *Revista de Psicodidáctica*, número 14, pp.5-39 Universidad del País Vasco / Euskal Herriko Unibertsitatea Vitoria-Gazteis, España. Extraída el 24 de Enero de 2018 desde:
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 240, Responsabilidades del Auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). *Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivos y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (2014). *Manual del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad*. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (2016). *Responding to Non-Compliance with Laws or Regulations*. Londres, Inglaterra.
- Ramírez, L; Arcila, A; Buritica, L y Castrillón J. (2004). *Paradigmas y Modelos de Investigación*. Guía didáctica y Módulo. Facultad de Educación 2da Edición. Medellín. Colombia. Extraída el 13 de Marzo de 2018 desde: <http://virtual.funlam.edu.co/repositorio/sites/default/files/repositorioarchivos/2011/02/0008paradigmasymodelos.771.pdf>

# *Una interpenetración rítmica entre gnosis y episteme para la trascendencia organizacional*

Villasmil, María A.; Rivas T., Frank; Camacaro P., María V.

Recibido: 23-07-19 - Revisado: 14-18-19 - Aceptado:19-11-19

Villasmil, María A.

Doctora en Economía Aplicada. Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7369-4707>

Universidad de Los Andes, Venezuela  
mvillasmilr@gmail.com

Rivas T., Frank

Doctor en Ciencias Sociales "Mención Estudios del Trabajo".

Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2827-7338>

Universidad de Los Andes, Venezuela  
ferivas69@gmail.com

Camacaro P., María V.

Magister Scientiae en Administración, "Mención Gerencia"

Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1029-6952>

Universidad de Los Andes, Venezuela  
marivicamacaro@gmail.com

El objetivo de la investigación fue el de interpenetrar entre gnosis y episteme en la gestión desesperada que la potencialidad humana le da un sentido universal y trascendente al aprendizaje, a la vez que garantiza el valor inmanente en la generación del conocimiento. El verdadero aprendizaje llega al corazón de lo que significa el ser humano, ya que a través del aprendizaje nos re-creamos y formamos parte del proceso generativo de la vida. Cuando se intenta insertar conocimientos particulares, ante la subjetividad de supuestos trascendentes, los resultados derivan en explicaciones reducidas, lo que da cabida a falacias de tipo "petición de principio", nada ideales para ambientes de aprendizaje organizacional con efectos de sabiduría trascendental y transformativa. Además, continuar con la gran carga pesada de la historia y su herencia en el abordaje de problemas de contexto organizacional que solo le resta importancia a la fuerza de la interpenetración entre sujeto y objeto. Ya es suficiente deducción la interacción entre el hombre y su contexto, su comportamiento reactivo y su respuesta enfocada a ese instante.

**Palabras clave:** Interpenetración; gnosis; episteme; trascendencia.

RESUMEN

The objective of the research was to interpenetrate gnosis and episteme in the desperate management of human potential, which gives a universal and transcendent sense to learning, while guaranteeing the immanent value in the generation of knowledge. True learning reaches the heart of what the human being means, since through learning we re-create ourselves and become part of the generative process of life. When trying to insert particular knowledge, given the subjectivity of transcendent assumptions, the results derive in reduced explanations, which allows for fallacies of type "principle request", nothing ideal for organizational learning environments with transcendental and transformative wisdom effects. In addition, continuing with the heavy burden of history and its heritage in addressing organizational context problems only detracts from the strength of the interpenetration between subject and object. The interaction between man and his context, his reactive behavior and his response focused at that moment is enough.

**Keywords:** interpenetration; gnosis; episteme; transcendence.

**ABSTRACT**

## 1. Introducción

Esta investigación plantea el aprendizaje como un proceso de desaprender para reaprender, con esquemas de procesos mentales basados en el cuestionamiento, para generar espacios de gestión del conocimiento cuya esencia sea el pensamiento creativo.

Aplicar el pensamiento crítico, el conocimiento y los métodos de investigación para comprender la realidad, resolver problemas y generar nuevos conocimientos, así como Identificar y plantear problemas para resolverlos con criterio y de forma efectiva, utilizando la lógica, los saberes adquiridos y herramientas organizadas adecuadamente se hace imperativo para la trascendencia de las sociedades modernas.

Cada actor del sistema organizacional -a su vez que se conecta con su espacio laboral y humano- debe identificar, cuestionar y re-aprender su proceso de producción científica para revelar esquemas de hermenéutica intelectual que lo orienten a deducir nuevos escenarios de aprendizajes inteligentes para demostrar la realidad en la práctica y, ésta a su vez sea transformadora, a través relaciones sujeto-objeto, procesos mentales secuenciales de agrupación hasta unificación, interconexiones epistemológicas, ontológicas y planteamientos de verdades estructuradas.

Los principales retos de la sociedad del conocimiento son identificar, comprender y crear escenarios de aprendizajes inteligentes para gestionar el conocimiento en entidades

organizacionales inteligentes y garantizar su permanencia, a través de la hermenéutica intelectual tal como: Pensamiento crítico, relaciones de causalidad y efecto, esquemas sistémicos, fragmentaciones, asociaciones, lógica tradicional tal como silogismos, argumentaciones epistemológicas y ontológicas, manejo de historia y producción científica.

En este contexto y para lograr una armonía rítmica entre inmanencia y trascendencia, cabe reflexionar y citar a Garcés (2018) en su profundo planteamiento:

Los logros de la vida de tipo del virtuosismo o atletismo, del progreso físico, mental, moral y espiritual, gran parte de las veces se ve en detrimento por los modelos cuyo contexto es la ilimitada acumulación de riquezas; que hace al hombre, al tratar de adaptarse al modelo capitalista neoliberal, terminar en un agotamiento, hace al hombre vivir en la sociedad del cansancio. (p.11)

Su esbozo de felicidad, nos lleva a detenernos en el concepto de rebelión, como camino para garantizar la autenticidad de la inmanencia, para guiarnos a la claridad del conocimiento que a su vez nos lleva a comprender que la trascendencia sin inmanencia nos haría tan abstractos, como lo reducidos que nos haría la inmanencia sin trascendencia.

Ahora, la gestión del conocimiento organizacional es un concepto complejo, a través del cual deben abordarse y desarrollarse teorías de la inteligencia que se legitiman a través de la apropiación y del uso, y no mediante algún modelo de verificación científica. La inteligencia es **un hecho social**, por ende, tiene que ver con obediencia y rebelión. Es tan válido, socialmente hablando, obedecer como rebelarse.

Esta investigación trata de quebrar esquemas de pensamiento y orden social, los cuales han venido orientando hacia el orden producto de la obediencia y, han desmerecido el poder de la rebelión como mecanismo social totalmente válido, aun cuando a priori pueda suponerse que la rebelión no es el resultado de sociedades ya maduras y desarrolladas.

Cuando se incorpora el concepto de gnoseología a la gestión del conocimiento organizacional, no se pretende otra cosa que resaltar el poder de la relación *reflexiones-razones* para que no existan límites en el abordaje del conocimiento. Es la fusión



misma del Sujeto/Objeto en la construcción de un hilo de vida que garantizará la liberación rítmica entre inmanencia y trascendencia.

## 2. Entendiendo “La teoría del conocimiento”

Comenzar a abordar la teoría del conocimiento a través de La **teoría de la reminiscencia**, nos permite adentrarnos en el mundo de las almas, ese mundo donde tiene principal cabida la filosofía platónica que nos orienta hacia la sabiduría que proviene del universo. Donde lo empírico se desmorona y cobra fuerza el orden preestablecido por el mismo universo.

Caemos en la necesidad de comprender que la verdad no parece salir del mundo exterior sino de la razón propia, es una mezcla de necesitar la inmanencia para que tome sentido la trascendencia. ¿! Si todos somos el Uno, no es más fácil partir del poder de esa fuente unificadora, que pretender abordar la verdad desde cada perspectiva individual!?.

Cabe aquí preguntarse, ¿cuál es la verdadera fuente del conocimiento? La mente, aparente conector entre el mundo exterior y el universo, tiene como principal reto la generación del Conocimiento, descartando que a través del mundo exterior podrá lograrlo.

Cuando Platón a través de la alegoría del carro alado, nos muestra la dicotomía entre obediencia y rebelión, nos permite saborear la riqueza de los contrarios, la necesidad de la armonía, la extenuante tarea diaria de liberar la tensión rítmica que es común en los humanos, “la única forma de escapar de este cuerpo es alcanzando el conocimiento máximo, si no lo alcanzas seguirás cambiando de cuerpo hasta que lo logres” expresó Platón (año, p.21).

Es así como consciente de lo expresado por la teoría de la reminiscencia, nos permitimos pensar en algún esquema mental, cognitivo, sensorial, que nos lleve a acercarnos a una fuente generadora de conocimiento, que nos permita gestionarnos socialmente bajo criterios de obediencia y rebelión.

Ahora, a partir de lo anterior, se plantea un compendio de *reflexiones- razones, formas y existencia*, es decir, una triada

**Gnoseología-Epistemología<sup>1</sup>-Ontología**, donde la ciencia y las creencias se enfrentan para generar espacios para filosofar. Filosofía como espacio, lugar, método de reflexión, que puede no tener un objetivo concreto, como la ciencia, que avanza para satisfacer objetivos. Nos falta reflexión, pensar. Necesitamos el trabajo de pensar, y parece que, sin ideas, no vamos a ninguna parte.

Entonces, generar conocimientos, enfocados en esta triada puede suponer el cuestionamiento de teorías concretas sujetas a espacios e ideas particulares, las cuales pueden tener como principal carencia la trascendencia de estas teorías. Esto nos lleva a replantear el basamento epistemológico de las distintas teorías que se generen a partir de estos supuestos. Es el conocimiento per se lo que buscamos o es la trascendencia que subyace tras él.

El proceso de lógica tradicional, acarrea una serie de preceptos que coartan la gestión del conocimiento enfocado a la trascendencia del pensador. Aun, cuando es innegable la necesidad del razonamiento lógico para orientar al orden, el énfasis en este, puede desligar al sujeto de su fuente de sabiduría y, minimizar el impacto de su gestión, produciendo quiebres en su inmanencia que restarán brillo a la majestuosidad de su trascendencia.

Ante esta aparente decadencia y crisis organizacional, cuya única causa es la lucha de egos, la imaginación podría ser el hogar de la realidad y, en este sentido, seguir pensando con aparente lógica tradicional no nos va a garantizar una salvación redentora. Romper esquemas de pensamientos tradicionales que nos han llevado al mismo lugar parece una opción válida, o por lo menos una esperanza. Sin embargo, no es tarea fácil, se requiere una fuerte y sostenida motivación, además de invocar todo un esfuerzo mental que se sobreponga a "cualquier evento", poder disfrutar y descubrir ciertos secretos de la naturaleza, a través de

---

<sup>1</sup> Epistemología en el estricto sentido filosófico ha recibido varias denominaciones, se la ha llamado: noética, criteriología, lógica mayor, crítica del conocimiento, teoría del conocimiento, teoría de la ciencia, fenomenología o epistemología. Aquí se prefiere «epistemología» por su raíz griega y que define Briones (2002), de tal forma: La epistemología analiza los supuestos filosóficos de las ciencias, su objeto de estudio, los valores implicados en la creación del conocimiento, la estructura lógica de sus teorías, los métodos empleados en la investigación y en la explicación o interpretación de sus resultados y la confirmabilidad y refutabilidad de sus teorías. (p.13)

una sostenida concentración mental, enfocada por largos períodos, acompañados de una mente inquisitiva, cuestionadora, rebelde, desobediente, para que junto con un bagaje metodológico conlleve a proveer un trabajo ordenado y acorde con el Ser, lo que lo hará realmente fructífero y trascendente.

Lo anterior nos lleva a concluir prematuramente que toda teoría del conocimiento debe estar orientada a fracturar esquemas de pensamientos tradicionales, para a través de este proceso constante de cambios neuronales llegar a la fuente de la sabiduría.

### **3. La dualidad de la epistemología**

Ciencias y creencias se enfrentan cuando nos permitimos romper esquemas tradicionales de pensamiento. En principio, debemos poner en **contexto creencias [reflexiones-razones] y su Episteme [formas]**.

Ahora, todo parece más complicado cuando las formas más evolucionadas y realistas del existencialismo ideológico se esfuerzan por llevar al terreno exterior el problema de dicha existencia en el plano ontológico del ser. A su vez, se intenta establecer la diferencia entre el ser-verbo y el ser-substantivo y esta diferencia reside en la vía utilizada para llegar el uno al otro. Suponer llegar al ser-verbo implica intuición, experimento, conexión con el alma, implica además, ver al ente como expresión de la existencia misma, en cambio, ver al ser-substantivo implica abstracción, es decir, la esencia misma.

En esencia, la generación del conocimiento implica que para el saber objetivo, la comprensión del objeto o más aun, la interpenetración con él es el ideal. Esto supone una relación armoniosa natural, donde la tensión rítmica sea manejada de forma cotidiana y no rechazada como una barrera para llegar a dicha interpenetración. Es aquí cuando el entendimiento en perspectiva entre las relaciones invariantes comienza a manifestarse por medio de evidencias de conexiones verdaderas y placenteras, que hacen de la inmanencia y la trascendencia una complementariedad poco usual.

Es posible la mediación dialéctica del Verstehen o comprensión hermenéutica mediante el Erklaren o la cuasi-explicación. Es decir, es posible y se debe hacer ciencia social crítico-hermenéutica

con un método que necesariamente tiene que utilizar tanto la interpretación (Verstehen) como la explicación por causas (Erklaren), orientada por el interés emancipativo y dirigida a hacer una sociedad buena, humanada y racional (ideal anticipado y ansiado de sociedad).

Este proceso de dualidad inducida coherentemente, produce transformaciones en la naturaleza del hombre, conforme se han ido modelando sus reales necesidades existenciales, para “re-crearse a sí mismo”, a su vez que se ha conectado con el objeto que dio origen a su propia re-creación. Lo más fascinante de esta dualidad, es que en dicha actividad cognoscitiva del sujeto, puede coincidir con la esencia misma del objeto lográndose una interpenetración perfecta e indivisible.

Esta dualidad a su vez, se complementa a través del pragmatismo, es decir, la relación entre la actuación y lo que se hace. Esta es la base elemental del conocimiento o conocimiento operativo, que consiste en el orden, el espacio adecuado, la acción inmediata, que por sí misma carece de trascendencia, pero complementada con una reflexión desde lo epistémico – gnoseológico, es abrumadoramente innovadora.

#### **4. ¿Cómo se puede delimitar en la generación del conocimiento científico? ¿Cómo se estructuran sus formas?**

Es importante partir de la premisa de la indivisibilidad entre el sujeto y objeto. El objeto cuyo rol preponderante es ser fuente de inspiración creadora, se asocia a la actividad cognoscitiva del sujeto. En esta relación sanadora y existencial, el sujeto no asume, ni debe hacerlo, una posición pasiva ante las sensaciones. Si esto lo plasmamos en el campo organizacional, las relaciones humanas no pueden estar ajenas o asumir posturas pasivas ante las demandas del entorno. En este caso, la empresa como sujeto, generadora de conocimiento, enfrenta las demandas del objeto (entorno). Por ende, la filosofía organizacional que surge como consecuencia de esta interpenetración estará delimitada por la capacidad de morfogénesis y de adaptación de ambas partes.

Resultado de estos procesos de cambios y de sociabilización de las organizaciones, el sujeto cognoscitivo debe asumir un papel preponderante en la sociedad que intenta regularlo, teniendo

para ellos dos aparentes caminos que no necesariamente son contarios, como lo son la obediencia y la rebelión, los cuales lo harán construir planes y compromisos enmarcados en la relación inmanencia-trascendencia.

Aquí vale resaltar la libertad existencial y del ser, debe prevalecer como precepto social ante la generación de sus propios esquemas mentales que lo lleven a construir y gestionar nuevas formas de conocimiento. Y, cabe a su vez, replantearse la necesidad del conocimiento generado de manera estructurada, racional, consistente, identificable, como ideal resultado de la relación gnosis-episteme-ontología.

Se puede intuir prematuramente que las formas del conocimiento generado en esta relación sujeto-objeto solo serán cuestionables cuando las mismas se contrapongan a los verdaderos intereses de dicha relación y, no habría otra evidencia de medición más relevante que el aprendizaje generado para ambos, producto de su interpenetración.

## **5. La paradoja del conocimiento: Gnosis y episteme**

En la actual sociedad del conocimiento, donde las estructuras cada vez son más flexibles producto de la necesidad de los cambios, ¿qué sentido tiene el hilo epistemológico relativo a un constructo que es el resultado de un particular? Es totalmente válida la inducción para llegar a planteamientos generales, sin embargo, en el campo de las ciencias sociales, dichas generalidades muchas veces se convierten en el inicio de procesos inductivos que nuevamente intentarán dar respuestas a generalidades. Si nos detenemos a observar esta rueda, es fácil deducir que la generación de conocimiento en el campo organizacional tiene real sentido solo cuando este proceso acarrea el aprendizaje y la evolución humana. Solo es posible la permanencia organizacional cuando trascienden sus individuos y cuando a través de ésta, se es capaz de impactar en la sociedad. Entonces vale plantearse: Gnosis o episteme, episteme o gnosis.

Con la hermenéutica se ha hecho ya famoso el llamado círculo hermenéutico, es decir, traducido a nuestro problema: Siempre partimos de un saber precientífico sobre el objeto que investigamos. Lo que quiero saber he de saberlo ya, antes de comenzar a reflexionar e investigar. Esta inteligencia previa se articula lingüísticamente.

Pero al analizar el lenguaje me encuentro que lo hago utilizando el habla. Estamos, parece, encerrados inevitablemente en un círculo. No hay comienzo absoluto.

Una relación armónica entre gnosis y episteme estaría fundamentada en la interacción entre los cuestionamientos del sujeto, su episteme (objeto) y su Ser.

## 6. ¿Por qué la ruptura con las teorías organizacionales pasadas?

Si recorremos la historia, podemos deducir que la evolución de las distintas teorías organizacionales solo ha dado respuesta a la relación del hombre con cada uno de los sistemas sociales por los que ha transitado.

*Qué podemos deducir de esto:*

- Suponemos una interacción entre el hombre y su contexto
- Su comportamiento es reactivo
- Su respuesta es enfocada a ese instante

Esta descripción evidentemente muestra una gran dificultad para dar sentido al presente y anticipar el futuro. Es decir, dichas teorías organizacionales solo han evidenciado una relación superficial entre el hombre y su entorno, sin ni siquiera permitirse la natural interpenetración que conlleva la trascendencia del ser, a su vez que la posición pasiva del sujeto en la generación de teorías organizacionales, supone un componente cognoscitivo elemental, que no le permite transformar la realidad y lo hace conformarse con las propias limitaciones del tiempo y espacio, razón por la cual dichas teorías más que puentes hacia la evolución son retrocesos hacia el primitivismo. En definitiva, las teorías organizacionales han venido dando respuestas a concepciones del hombre acordes con *preceptos* de sociabilidad y no a Su *Inmanencia* y *Trascendencia* en la humanidad.

Todo lo anterior nos hace suponer que la gestión del conocimiento en la actualidad debe llevarnos a **estudiar el pasado no para repetirlo, sino para librarnos de él**. La historia solo nos ayuda a relativizar y a obviar los prejuicios atávicos.

## 7. La verdadera esencia del conocimiento: Un aprendizaje organizacional inteligente

Un orden para abordar la sabiduría trascendental y transformativa

dando al aprendizaje su valor en la generación del conocimiento, pretende que cada ser humano aprenda desde sus principios básicos y costumbres, desde su propia historia y se convierta en verdadero hombre generador de su propia felicidad

La pregunta básica sería: Trascender ¿pero hacia dónde?, subir, pero ¿a qué altura? En este sentido vale citar a Hesse: "La vida de cada hombre es un camino hacia sí mismo, el intento de un camino, el esbozo de un sendero. Ningún hombre ha llegado a ser el mismo por completo; sin embargo, cada cual aspira a llegar, los unos a ciegas, los otros con más LUZ, cada cual como puede" (Hesse, 1919).

Como bien lo dice Pérez (2004), visualizando el espectro humano desde lo educativo:

Educar es ayudar a conocerse, comprenderse, aceptarse y quererse para poder desarrollar a plenitud todos los talentos y realizar la misión de vida con los demás, no contra los demás. La genuina sabiduría se resume en el principio socrático: <<Conócete a ti mismo>>. (p. 91)

## **8. La inteligencia emocional**

Abordar este concepto en la relación gnosis-episteme-ontología, es cuestión de llevar al terreno de la autogestión el conocimiento. Cuando se da cabida a la gnosis en el desarrollo de la potencialidad misma, el manejo de las emociones solo busca equilibrar el alma con los impases del exterior. Surge una relación tormentosa entre el reclamo del espíritu libre, que se contrapone a la presión que el entorno ejerce para dar respuestas a problemas rutinarios y existenciales. Es cuando esta relación incrementa su potencialidad tormentoso que el espíritu clama silencio, cuando la inmanencia pide respuestas concretas. Se hace entonces vital liberar la tensión de ambas luchas, tratando de llegar a un equilibrio donde ambas fuerzas convivan en armonía. Ya ese equilibrio no está asociado a la proyección misma de Egos, sino que se muestra en la medida que las emociones hayan contribuido con silenciar al espíritu, en conjunción con la interpenetración adecuada entre sujeto-objeto.

Llevar al terreno organizacional este concepto, implica una tarea titánica, pero no imposible, ya que en estos procesos de autogestión, las necesidades de controlarlo todo desde lo organizacional,

delimitan el surgimiento de competencias individuales necesarias para librar tal batalla. Lo peor, la escasa visión prospectiva sobre el potencial de la revelación como competencia básica de la inteligencia emocional, por ende un enorme desperdicio. ¿Por qué autogestión desde el temor de rebelarme contra mí mismo, contra la organizacional o contra el entorno mismo? Veamos algunos modelos teóricos de inteligencia emocional.

## **9. Modelos teóricos de inteligencia emocional**

### **9.1. Modelo de Peter Salovey y John Mayer**

Fueron Mayer y Salovey, los que a principios de los 90 introdujeron el término “Inteligencia emocional”, para describir cualidades emocionales importantes para obtener éxito y más tarde Daniel Goleman, profundizó y popularizó la teoría de la inteligencia emocional. Inicialmente Salovey y Mayer (2000) conciben la inteligencia emocional como, “un tipo de inteligencia social que incluye la habilidad de supervisar y entender las emociones propias y las de los demás, discriminar entre ellas y usar la información emocional para guiar el pensamiento y las acciones de uno” (p.189)

Posteriormente, Mayer, Salovey y Caruso (2005) justifican el uso de la inteligencia emocional porque “requiere el procesamiento de información emocional específica en el interior del organismo” (p.21) y, porque es necesario alcanzar niveles de competencia en esas habilidades para un adecuado funcionamiento social.

Del mismo modo Mayer (2001), señala que “la inteligencia emocional comprende la capacidad para percibir, comprender y usar símbolos” (p.88), es decir, se refiere al razonamiento abstracto, a la capacidad para entender y usar la información emocional. Asimismo, este autor expresa, que la inteligencia emocional comprende un conjunto de habilidades mentales que ayudan a reconocer y entender las emociones propias y las de los otros.

Mayer, Caruso y Salovey en el año 1999, realizaron dos investigaciones donde aplicaron el test Escala de Inteligencia Emocional Multifactor, conocida por sus siglas en inglés (MEIS), y con estas evidencias declaran que el término inteligencia emocional satisface tres criterios clásicos que lo hacen considerar como científicamente legítimo:

- Capacidad que puede ser considerada como un conjunto



de habilidades.

- Analogía importante entre estas habilidades y otras de la inteligencia.
- Habilidades de la inteligencia emocional que se desarrollan con la edad y con la experiencia.

El modelo de Mayer y Salovey se focaliza en lo cognitivo, además, parten de la idea de que las emociones contienen información acerca de las relaciones, en tal sentido Mayer indica que “La Inteligencia Emocional, por tanto, se refiere a la habilidad para reconocer el significado de las emociones y sus relaciones, para razonar y resolver problemas que están en la base.” (p.102). En su análisis de las capacidades relacionadas con las emociones, dividen la inteligencia emocional en cuatro áreas de habilidades (modelo de las cuatro ramas) que abarca desde los procesos básicos psicológicos a otros más complejos, que integran la cognición y la emoción.

***Percibir emociones:*** Se refiere a la capacidad para percibir y expresar emociones, así como los estados y sensaciones fisiológicas y cognitivas, que estas conllevan. Incluye identificar las emociones en nuestros estados físicos, sentimientos y pensamientos, así como también, identificar las emociones en otras personas, los objetos y los colores.

***Usar emociones para facilitar el pensamiento:*** Se refiere a la capacidad de estar conscientes de nuestras emociones y reconocer como estas actúan sobre el modo de procesar la información de manera funcional. Esto implica la capacidad de usar las emociones para realzar el razonamiento.

***Comprensión de emociones:*** Implica la capacidad para comprender información emocional acerca de las relaciones, las transiciones de una emoción a otra e información lingüística acerca de las emociones. Implica etiquetar emociones y reconocer las relaciones entre palabras y el propio significado de las emociones, entender las relaciones entre las emociones y las diversas situaciones, comprender emociones complejas y contradictorias.

***Manejo de emociones:*** Capacidad para manejar emociones y relaciones emocionales para el crecimiento personal e interpersonal. Abarca la capacidad de estar abierto a los estados emocionales, reflexionar sobre las emociones, identificar la utilidad de la

información, manejar nuestras emociones y las de los otros con el fin de moderar las emociones negativas y aumentar las placenteras.

Estos autores exponen que las habilidades que conforman su modelo se organizan jerárquicamente en niveles crecientes de modo que percibir emociones estaría en la base, mientras que el manejo de emociones se consideraría en la cima.

## 9.2. Modelo de Reuven Bar-On

Bar-On (2001) define a la inteligencia emocional como “una serie de capacidades, competencias y habilidades no cognitivas que influyen en la habilidad para tener éxito en la vida al afrontar las demandas y presiones del entorno.” (p.98). El modelo desarrollado por Bar-On (ob.cit), comprende habilidades referidas a la identificación, comprensión y expresión propia, identificación y comprensión de las emociones en los demás, relacionarse de forma positiva, manejo de las emociones fuertes y control de impulsos, adaptación y resolución de conflictos.

Asimismo, el autor señala que el concepto de inteligencia emocional y social está muy relacionado, por lo que considera, integrar en un constructo ambos términos y hablar de inteligencia emocional y social.

Su modelo de inteligencia emocional está estructurado en torno a diez componentes:

**Autoconsideración:** Apreciación exacta de uno mismo, percibiendo y aceptando lo negativo y lo positivo.

**Autoconciencia:** Conocer y comprender las emociones de uno mismo y saber que las causo.

**Asertividad:** Expresar abiertamente las emociones y defender los derechos personales.

**Relaciones interpersonales:** Establecer y mantener relaciones amistosas con los demás y sentirse a gusto.

**Empatía:** Reconocer y comprender las emociones de los otros.

**Tolerancia:** manejar efectivamente nuestras emociones.

**Control de la impulsividad:** Resistir o retardar un impulso para controlar las emociones.

**Evaluación realista:** Validar lo que experimentamos emocionalmente con lo que ocurre objetivamente.

**Flexibilidad:** Adaptar y ajustar nuestros pensamientos y

comportamientos a nuevas situaciones.

**Resolución de problemas:** Implementar soluciones efectivas a los problemas.

Además, este autor destaca cinco conductas que favorecen la inteligencia emocional:

**Optimismo:** Mantener una actitud positiva incluso ante las adversidades y ver siempre el lado positivo de la vida.

**Actualización:** Ser consciente del propio potencial, llevar una vida plena trazándose objetivos y metas.

**Felicidad:** Sentirse contento con uno mismo, con otros y con la vida en general.

**Independencia:** Autodirigir y autocontrolar las propias acciones y pensamientos sin dependencia emocional de otros.

**Responsabilidad social:** Identificarse y sentirse miembro de un grupo social, de manera cooperativa, contributiva y constructiva.

El modelo de Bar-On (2001), se ha catalogado como un modelo mixto, porque combina habilidades cognitivas con rasgos de personalidad.

### 9.3. Modelo de Robert Cooper y Ayman Sawaf

Para Cooper y Sawaf (2000), la inteligencia emocional comprende "... la capacidad de sentir, entender y aplicar eficazmente el poder y la agudeza de las emociones como fuente de energía humana, información, conexión e influencia" (p.93). Estos autores proponen un modelo con aplicabilidad al trabajo y a las organizaciones. Este modelo de inteligencia emocional se estructura en torno a cuatro pilares:

**Primer pilar: Conocimiento emocional:** Comprende el conocimiento de las propias emociones, el cual genera confianza y eficiencia personal basado en la honestidad emocional, energía emocional, intuición práctica y la retroinformación emocional.

**Segundo pilar: Aptitud emocional:** Se refiere a la autenticidad emocional de la persona basada en su presencia auténtica, credibilidad y flexibilidad. La persona que posee esta capacidad escucha, maneja conflictos, saca partido del descontento constructivo.

**Tercer pilar: profundidad emocional:** Implica la forma en que la persona emocionalmente inteligente conforma su vida y su

trabajo en correspondencia con su potencial y objetivo, respalda su compromiso y actúa con responsabilidad y conciencia.

**Cuarto pilar: Alquimia emocional:** Referido al nivel más alto de desarrollo de la inteligencia emocional; implica expandir la capacidad de fluir con los problemas y presiones, competir por el futuro a partir del desarrollo de las capacidades de percibir soluciones ocultas y nuevas oportunidades.

Cooper y Sawaf, durante el año 1998, desarrollaron el Cuadro de Cociente Emocional (CE) y establecieron los perfiles de cociente emocional organizacional. Este cuadro se ha aplicado a ejecutivos, gerentes y profesionales de diversas organizaciones en Estados Unidos y Canadá y sus resultados han arrojado valiosa información acerca de las relaciones entre la inteligencia emocional con la salud, el trabajo en equipo, la innovación, la productividad y las utilidades.

#### **9.4. Modelo de Daniel Goleman**

En esta investigación se considera principalmente lo que plantea Daniel Goleman en su libro titulado *Inteligencia Emocional*, sin descuidar otros autores que, con sus valiosas investigaciones, prepararon el camino para el estudio en profundidad de la inteligencia emocional. Goleman (2011; p.134), plantea dos áreas en las cuales se dividen las actitudes emocionales; el área personal o intrapersonal y el área social o interpersonal.

**El área personal o intrapersonal:** se refiere a la capacidad que tiene el individuo de entender e identificar sus emociones, además de saber cómo se mueve subjetivamente en torno a las mismas. Las actitudes relacionadas con el área personal determinan el dominio de sí mismo basado en tres dimensiones:

**Autoconocimiento emocional (o conciencia de uno mismo):** Se refiere a la capacidad para sentir, articular y reflejar los propios estados internos, preferencias, recursos e intuiciones. La conciencia de uno mismo es clave para comprender las propias virtudes y debilidades. Comprender y dar nombre a las propias emociones es uno de los pilares de la inteligencia emocional, en el que se fundamenta la mayoría de las otras competencias emocionales. Solo quien sabe por qué y cómo se siente puede manejar sus emociones, moderarlas, ordenarlas y controlarlas de manera consciente.

Las competencias que se miden y desarrollan en esta categoría son: Conciencia emocional, valoración adecuada en uno mismo y confianza en uno mismo.

**La conciencia emocional:** Refleja la importancia de reconocer los propios sentimientos y como afectan al comportamiento. A través de ella, se pueden conocer las emociones que el individuo experimenta y sus causas. Abarca los vínculos existentes entre lo que se siente, hace y dice. Las personas dotadas de esta competencia conocen que efecto tienen las sensaciones en su conducta.

**La valoración adecuada de uno mismo:** Reconocer debilidades y fortalezas internas, tener una visión clara de lo que se necesita mejorar y la capacidad de aprender de la experiencia, estar abiertos a la crítica, a las nuevas perspectivas, a la formación constante y al desarrollo de sí mismo. Las personas que manejan esta competencia son conscientes de sus fortalezas y limitaciones, saben dónde necesitan mejorar y saben cómo trabajar con individuos que cuentan con virtudes suplementarias. Esto permite medir las posibilidades de éxito.

**La confianza en uno mismo:** Seguridad que proviene del conocimiento certero de las propias capacidades, valores y metas. Los individuos con esta competencia se muestran más seguros de sí mismos, pueden expresar opiniones que despierten rechazo y defender lo que consideran correcto, son emprendedores y capaces de tomar decisiones a pesar de la incertidumbre y las presiones.

Otra de las razones de la importancia de este concepto es que sobre él, se alza otra de las habilidades relevantes para la inteligencia emocional, denominada la empatía. Es imposible reconocer, comprender e identificar emociones en los demás si no se reconocen las propias.

**Autocontrol emocional o autorregulación:** Capacidad de controlar los estados internos, impulsos y recursos del individuo. El autocontrol evita dejarse dominar por los sentimientos del momento. Las emociones no se pueden elegir, desconectar o evitar. Lo que se haga con las propias emociones, el hecho de que se manejen de forma inteligente depende de la inteligencia emocional. Las competencias que se miden y desarrollan en esta categoría son: Autocontrol, confiabilidad, integridad, adaptabilidad, e innovación.

**Elautocontrol:** Capacidad que permite manejar adecuadamente las emociones negativas e impulsos conflictivos, evitando quedar a su dominio. Esta competencia permite que las personas permanezcan equilibradas en situaciones estresantes, positivas en momentos críticos, y piensen con claridad a pesar de las presiones.

**La confiabilidad:** Exhibir honradez e integridad. Las personas confiables (o responsables) actúan de forma ética y su sinceridad inspira confianza a los demás, admiten sus propios errores y mantienen firmes su postura, aunque resulte impopular actuar éticamente.

**La integridad:** Responsabilidad de su actuación. Las personas que disponen de esta competencia suelen cumplir con sus compromisos y promesas, satisfacen los objetivos y son organizados en su vida y en el aspecto laboral.

**La adaptabilidad:** Adaptarse a los cambios y ser flexibles ante los acontecimientos. Esta competencia permite manejar exigencias múltiples, adaptar las respuestas y tácticas a las nuevas situaciones y poseer una visión flexible.

**La innovación:** Abierto a nuevas ideas, enfoques e información. A través de ella, las personas buscan ideas diferentes de distintas fuentes y asumen riesgos, son proactivos, lo que significa que aprovechan las oportunidades y actúan antes de ser forzados por sucesos externos.

Las personas que carecen de esta competencia caen constantemente en estados de inseguridad mientras que las personas con un control emocional tienden a recuperarse más rápidamente de los contratiempos de la vida.

**Automotivación:** Tendencias emocionales que facilitan la obtención de las metas. Dirigir las preferencias para avanzar hacia los objetivos, para tomar iniciativas y para preservarse frente a los contratiempos y frustraciones. Esta competencia es fundamental porque las personas no se centran en los obstáculos, sino en cómo superarlos. El conjunto de la automotivación se manifiesta a través de cuatro competencias: Motivación de logro, compromiso, iniciativa y optimismo.

**La motivación al logro:** Mejorar o cumplir una norma de excelencia. Las personas con esta capacidad manifiestan una gran motivación por cumplir sus objetivos, no dudan en aceptar retos,

desafíos y aprenden a mejorar su desempeño.

**El compromiso:** Sintonizar con los objetivos del grupo o la organización. Las personas comprometidas están dispuestas a sacrificarse por un objetivo general, buscando siempre la oportunidad para cumplir la misión del grupo.

**La iniciativa:** Capacidad de actuar con prontitud cuando se presenta la oportunidad. Las personas con esta competencia persiguen sus objetivos más allá de lo esperado y movilizan a los demás mediante esfuerzos inusuales.

**El optimismo:** Persistencia en la consecución de los objetivos a pesar de los obstáculos y contratiempos. Las personas con optimismo siempre piensan en el éxito y no se desaniman ante las adversidades que surgen en el camino hacia su objetivo.

**El área social o interpersonal:** Capacidad que tiene el individuo de percibir las emociones ajenas y actuar en consonancia con ellos, está en correspondencia con la empatía y las habilidades sociales. Estas competencias determinan el manejo de las relaciones.

**Empatía o reconocimiento de emociones ajenas:** Captación de sentimientos, necesidades e intereses ajenos. La persona empática puede leer corrientes emocionales, captar indicios como el tono de voz o la expresión facial. Las competencias que se miden y desarrollan en esta categoría comprenden: comprensión de los demás, orientación hacia el servicio, aprovechamiento de la diversidad y conciencia política.

**Comprensión de los demás:** Conciencia de las emociones, preocupaciones y necesidades de los demás, interpretando las señales emocionales que emiten de forma inconsciente. Esta competencia implica mostrar sensibilidad hacia las perspectivas ajenas, e interesarse por sus preocupaciones comprendiendo y ayudándoles a superar sus obstáculos.

**Ayudar a los demás a desarrollarse:** Sentir las necesidades de desarrollo de las personas y alentar sus aptitudes.

**Orientación hacia el servicio:** Prever, reconocer y satisfacer las necesidades de los clientes. Una persona con esta competencia se anticipa a las necesidades del cliente con el objetivo de satisfacerlas, comprende su punto de vista y actúa como asesor de confianza.

**Aprovechamiento de la diversidad:** Cultivar las oportunidades a través de diferentes personas. El desarrollo de esta competencia

permite manejarse bien con todos, respetar y comprender sus puntos de vistas, afrontar los prejuicios y la intolerancia de manera inteligente.

**Conciencia política:** Interpretar las corrientes emocionales de un grupo y sus relaciones de poder. La capacidad para interpretar situaciones objetivas sin la distorsión de las propias suposiciones e inclinaciones permite responder con eficacia.

## 10. Habilidades sociales

Las habilidades sociales se refieren a la capacidad de estimular en los otros las respuestas deseables. El requisito fundamental consiste en el desarrollo de dos competencias emocionales explicadas anteriormente: El autocontrol y la empatía.

Los seres humanos, al relacionarse con los demás emiten señales emocionales que afectan a quienes les rodean. Esta habilidad es la base en la que se sustenta la popularidad, el liderazgo y la eficiencia interpersonal. El denso planteamiento que sustenta la teoría de Goleman (2011) se ve interpretada en palabras de Caballero (2007), quien explica que:

La conducta socialmente habilidosa es ese conjunto de conductas emitidas por un individuo en un contexto interpersonal que expresa los sentimientos, actitudes, deseos, opiniones o derechos de ese individuo de un modo adecuado a la situación, respetando esas conductas en los demás, y que generalmente resuelve los problemas inmediatos de la situación mientras minimiza la probabilidad de futuros problemas. (p 133)

Las habilidades sociales comprenden siete competencias: Influencia, comunicación, manejo de conflictos, liderazgo, y catalizadores de cambio, establecer vínculos, colaboración y cooperación.

**La influencia:** Habilidad para aplicar tácticas efectivas de persuasión. Las personas que poseen esta competencia son habilidosas para convencer, administrar argumentos, acciones, estrategias indirectas para persuadir, lograr consenso y apoyo, así como también, conducir la situación hacia la meta deseada.

**La comunicación:** Transmitir mensajes claros y convincentes. Las personas dotadas de esta competencia escuchan abiertamente, comparten información de buen agrado, permanecen receptivos



a las malas y buenas noticias, fomentan la comunicación abierta.

**El manejo de conflictos:** Negociación y resolución de desacuerdos. Uno de los talentos de quienes cuentan con esta competencia es poder manejar personas y situaciones difíciles con diplomacia y tacto, alentar la discusión abierta sin temores y buscar soluciones que beneficien a todos.

**El liderazgo:** Inspirar, guiar y articular el entusiasmo en pos de una visión y una misión compartida. Las personas que muestran la competencia de liderazgo inspiran a otros en la consecución de objetivos comunes, guían el rendimiento de otros a la vez que se les controla y enseñan con el ejemplo.

**La catalización del cambio:** Capacidad para provocar, fomentar o manejar el cambio. Esta competencia a la hora de catalizar el cambio le permite a la persona reconocer la necesidad de cambiar, eliminar barreras, promover y moldear los cambios en los demás.

**Colaboración y cooperación:** Trabajar con los demás para alcanzar objetivos compartidos. Esta competencia permite compartir información y recursos, promover un clima amigable y cooperativo e incrementar las oportunidades de colaboración entre compañeros de trabajo.

**Habilidades de equipo:** Crear la sinergia necesaria para trabajar en el logro de los objetivos colectivos, motivando a los miembros del equipo a la participación y entusiasta, fortalecer la identidad del equipo y el compromiso, proteger al grupo y a su reputación, fomentar el respeto, colaboración y disposición.

Estas cinco competencias emocionales: Autoconocimiento, autocontrol, automotivación, empatía y relaciones interpersonales, son, por tanto, las habilidades básicas que permiten desarrollar la inteligencia emocional. De acuerdo con Goleman (2013), estas competencias se pueden aprender si se entrenan, es decir, es necesario aprender a educar las emociones. Pero no basta con tener emociones, es indispensable aprender a regularlas y controlarlas ya que, de otro modo, podrían ser destructivas para sí mismos.

Uno de los fundamentos convincentes de la teoría de la inteligencia emocional, consiste en la importancia de saber manejar las emociones. Goleman (2011; p.179), ilustra esta afirmación con la narración de la experiencia del piloto McBroom, con un carácter irritable e intimidatorio, que prestaba sus servicios, en 1978, como

piloto de una línea aérea. Batallando con una situación riesgosa con el tren de aterrizaje, McBroom descuidó los indicadores del combustible y, ante su furia desatada, los copilotos se asustaron tanto que no le avisaron, no reaccionaron y tampoco asumieron el mando.

El desastre era inminente; este suceso demuestra lo que se puede desatar cuando un líder o jefe se obsesiona con una idea fija y toma decisiones importantes al calor de sus emociones, desconociendo la opinión de sus subalternos. El costo en este caso específico fue la pérdida de diez vidas humanas. De estas evidencias surgen las dimensiones de la inteligencia emocional expuestas por Goleman (ob.cit. p. 68), y las veinticinco (25) actitudes emocionales que las compone.

Una vez estudiados estos modelos, podemos deducir que toda búsqueda de la inteligencia emocional está enfocada a una liberación de tensión debido a relaciones tormentosas entre espíritu e inmanencia. Una tensión que solo puede liberarse cuando se comprende que es un lucha cuyos orígenes han sido el desconocimiento del poder de la triada gnosis-episteme-ontología.

## **11. La imaginación, la ficción... El Homo Deus**

La imaginación hoy podría ser el hogar de la realidad ante esta decadencia y crisis y en especial ante esta lucha constante de Egos. En este sentido, el autor israelí Harari (2015) afirma que los grandes problemas actuales, respecto a aquellos que siempre han estado en la palestra humana, son distintos. Si bien todavía existe desnutrición por falta de alimentación, ahora hay problemas públicos por comer demasiado. Asegura que mueren más personas por suicidio que por asesinato a manos de soldados, terroristas y criminales.

Y por tanto, los misterios han cambiado y se han generado nuevas tendencias e intereses. Plantea entonces que los retos de la sociedad actual están en:

- Búsqueda de la inmortalidad y de la eterna juventud. Al menos en la consecución de una vida más longeva, pues “no es fácil vivir sabiendo que vas a morir, pero es aún más duro creer en la inmortalidad y descubrir que estás equivocado” (Harari, 2015, p. 13)

- Encontrar la clave de la felicidad. Un estado producto del mismo cuerpo del ser humano, más que de las circunstancias externas.
- El hecho de la búsqueda de la inmortalidad, el humano se configura en una nueva modalidad de deidad. Superar la vejez y la desgracia, ascendiendo a ser dioses bajo los supuestos de:
  - o La ingeniería biológica.
  - o La ingeniería cyborg.
  - o La ingeniería de los seres no orgánicos.

Al considerar estos supuestos de Harari y llevarlos a estudios organizacionales, es interesante suponer que la gestión del conocimiento organizacional para los próximos años debe estar orientada hacia nuevos retos y no hacia aparentes problemas ya resueltos, razón por la cual el impacto de la relación gnosis-episteme en dicha gestión del conocimiento, puede ser la panacea para concebir a las organizaciones como espacios de trascendencia y felicidad.

## **12. La gestión del conocimiento: Un proceso metacognitivo**

La gestión del conocimiento debe manejarse como un proceso reflexivo. Las limitaciones en el ámbito organizacional, pueden relacionarse con los distintos enfoques paradigmáticos existentes. Y, ante este problema paradigmático se plantean diversas posiciones:

- a) Incompatibilidad de paradigmas.
- b) Complementariedad de paradigmas.
- c) Unidad epistemológica.
- d) Una fusión gnoseológica, epistemológica y ontológica: Un conocimiento trascendente

Un paradigma representa un conjunto entrelazado de supuestos que conciernen a la realidad (ontología), conocimiento de esa realidad (epistemología), y las normas particulares para conocer acerca de esa realidad (metodología). Crabtree & Miller (1992).

Cada una de estas posiciones supone distintos abordajes, sin embargo, nuestra verdadera tarea debe estar enfocada en depurar la vida y no llenarla de proyecciones de nuestros Egos.

### ¿Cómo hacerlo?

Se recomienda trabajar sobre la reestructuración de esquemas mentales que disciplinen el cerebro para garantizar posiciones cognoscitivas de alto nivel, orientadas hacia resultados tangibles y concretos:

1. Tener una fuerte y sostenida motivación
2. Invocar todo el esfuerzo mental que se sobreponga a "cualquier evento"
3. Descubrir ciertos secretos de la naturaleza
4. Sostenida concentración mental enfocada por largos períodos
5. Disfrutar de una mente inquisitiva
6. Bagaje metodológico para proveer un trabajo intelectual ordenado y fructífero

Si bien cada individuo es un ente complejo en sí mismo, pueden identificarse caracterizaciones generales que reflejen las tendencias sociales del presente, partiendo de afirmaciones como la de Martínez (2009):

Ya Aristóteles distinguió claramente entre los principios generales (koinai àrchai) que rigen la naturaleza de todos los seres, y los principios especiales propios (ídiái àrchai) de cada ser en particular, en los cuales se debe basar, y a los cuales vuelve, toda demostración relacionada con él. (p. 76)

Las actividades metacognitivas manejadas como unos procesos mentales cotidianos, conllevan a reflexiones y cuestionamientos constantes que elevan los niveles de conciencia para desear la trascendencia sin desconectarse de la inmanencia. Pero sobre todo, son la estrategia perfecta para lograr la constante liberación de tensión que produce la desconexión entre la libertad del espíritu y el deseo de resaltar con la inmanencia. Solo así inmanencia y trascendencia dejarán de ser contrarios.

### 13. Reflexiones finales

La gestión del conocimiento está influenciada por la relación entre un sujeto que conoce y un objeto que es conocido, en parte o en toda su complejidad. Es por tanto, el resultado de un proceso gnoseológico donde intervienen estructuras biológicas, las funciones de las mismas y su condición existencial. Un proceso

gnoseológico con su percepción, racionalidad, emocionalidad y espiritualidad propias. Y de un caos aparente o real, surgen posibilidades creativas que producen innovaciones, a través de una lógica gnoseológica – epistemológica – pragmática.

La gestión del conocimiento se debe abordar desde una visión amplia y flexible que responda a las relaciones existenciales que la potencian, en consonancia con las formas y esquemas mentales de los individuos que conforman la institución donde se genera, actuando estas como objetos capaces de interpenetrarse y modificarse. La influencia de las distintas teorías organizacionales existentes deben considerarse como esquemas e indicadores muy finitos en el proceso predictivo organizacional, a su vez que deben visualizarse como referentes poco probables de conducción. La relación gnosis-episteme en la gestión del conocimiento debe derivar en el desarrollo de líneas estratégicas que contribuyan al mantenimiento de la organización o la consecución de ventajas competitivas sostenibles en un entorno cada vez más rivalizado.

No existe posibilidad de permanencia organizacional si esta no es escenario de trascendencia de sus trabajadores, donde una conciencia orientada hacia cultivar la inmanencia, vista como un fenómeno social, desarrolle una filosofía organizacional centrada en la diversidad de mecanismos de sociabilidad tales como la obediencia y la rebelión.

El conocimiento generado en espacios organizacionales, su gestión y sobre todo **auto gestión** ya no dependen de un modelo, una metodología científica, una estructura adecuadamente definida, una visión, misión y objetivos rígidos, diseñados en un momento determinado, sino que además están condicionados por la interpenetración de relaciones epistémico – gnoseológicos de sus trabajadores, en consonancia con un objeto (entorno) que aun condicionante, no es determinante para la trascendencia de esos trabajadores, ya que la inmanencia que los sostiene no es lo suficientemente rígida como para delimitarlos.

La organización desde su naturaleza, misión, visión, culturas, convicciones, creencias, propósitos y filosofía complementan los fundamentos indagados. La gestión del conocimiento debe modelarse de forma matricial para el funcionamiento organizacional, considerando como aspecto medular y punto de

partida el direccionamiento, este a partir de las competencias de sus trabajadores, que posibilite a un individuo a interpenetrarse con otros, en acción colectiva para el logro de su trascendencia, alineados con el direccionamiento estratégico de la organización y con un enfoque hacia el servicio de las partes interesadas -*internas y externas*- frente al citado quehacer, perfeccionando la inmanencia tanto de ellos mismos como de la propia organización. Esto materializa la sinergia organizacional.

Ahora más que nunca se hace imperativo, cuestionar radicalmente, el sentido de cómo hemos estado construyendo el conocimiento. Lo ideal es aspirar que cada ser humano aprenda desde sus principios básicos y costumbres, desde su propia historia y se convierta en verdadero hombre generador de su felicidad. Gestionar y permitir auto gestionar las competencias humanas debe ser el resultado de un cuestionamiento constante y de rebeliones periódicas de esquemas mentales que lo orienten a deducir nuevos escenarios de aprendizajes inteligentes para su trascendencia.

#### 14. Referencias

- Audi, R. (2005): *Epistemology: a contemporary introduction to the theory of knowledge*. London: Routledge.
- Bhaskar, R. (2008): *A realist theory of science*. London: Taylor & Francis Group.
- Bar-on, R. (2001). *Modelo de inteligencia socio-emocional*. Consortium of Research
- Bonjour, L. (2010): *Epistemology. Classics problemas and contemporary responses*. Lanham, Maryland: Rowman & Littlefield Publishers.
- Braithwaite, R. (1965): *La explicación científica*. Madrid: Tecnos.
- Briones, G. (2002). *Epistemología de las ciencias sociales*. Bogotá: Editorial Ariel.
- Crabtree & Miller (1992). *Primary care research: a multimethod typology and qualitative road map*. London: Sage
- Castells, M. (2000). *La era de la información: Economía, sociedad y cultura*. La Sociedad Red. Volumen I. Versión castellana de Carmen Martínez Gimeno y Jesús Alborés. Segunda edición. Madrid, España: Alianza editorial.
- Cooper, R. y Sawaf, A. (2000). *La inteligencia emocional aplicada al*

*liderazgo y a las organizaciones.* Bogotá: Norma.

- Damiani, L. (2005): *Epistemología y ciencia en la modernidad.* Caracas: UCV.
- Dussel, E. (noviembre, 2007). Un diálogo con Gianni Vattimo, de la postmodernidad a la transmodernidad. *Revista A Parte Rei, Revista de Filosofía.* (P. 1 – 32). Disponible en <http://serbal.pntic.mec.es/AParteRei>
- Goleman, D. (2005). *La inteligencia emocional en el trabajo.* Barcelona: Kairós.
- Goleman, D. (2011). *La inteligencia emocional.* Buenos Aires: Zeta.
- González, J. (2006). *Diccionario de filosofía.* Tercera edición. España: EDAF.
- Harari, Y. (2015). *Homo Deus, Breve historia del mañana.* Traducción de Joandoménec Ros. Epublibre – Trivillus. Versión digital
- Hesse, H. (1919). *El Lobo Estepario.* Libresa, 1990 ISBN 9789978800560
- International Labour Organization - ILO (2019). *World Employment Social Outlook, Trends 2019.* Versión web. Disponible en: [www.ilo.org/global/research/global-reports/weso/2019/lang-es/index.htm](http://www.ilo.org/global/research/global-reports/weso/2019/lang-es/index.htm)
- Laudon, K. y Laudon, J. (1996). *Administración de los sistemas de información; organización y tecnología.* Tercera edición. México: Prentice Hall.
- Lucas, G. (2018). *Outer Space. James Cameron's Story of Science Fiction.* Serie de televisión. Episodio 2. Entrevistador: James Cameron. Productor: Lizzie Blenk. Vista el 13/03/19.
- Llanos, M. (2009): *Epistemología de las ciencias sociales.* Lima: Centro de Producción Fondo Editorial Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Mayer, J. Salovey, P. y Caruso D. (2005). *Competing models of emotional intelligence.* Nueva York: Basic Books
- Organización Mundial de la Salud – OMS. *Datos y cifras.* Disponible en: [www.who.int/es/news-room/fact-sheet#E](http://www.who.int/es/news-room/fact-sheet#E)
- Organización Mundial de la Salud. (noviembre, 2017). *Protección de la salud de los trabajadores.*
- Orrego, C. (2006). El Ser Humano y la Innovación. *Semestre Económico.* Vol. 9. No. 18. Pp.133-144. Universidad de Medellín: Medellín, Colombia. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=165013669007>
- Martínez, M. (2009). *La nueva ciencia, su desafío, lógica y método.* Segunda reimpresión de la primera edición. México: Trillas.
- Morin, E. (2011). *La vía para el futuro de la humanidad.* Traducción de

- Nuria Petit Fontseré. Barcelona, España: Paidós.
- Oppenheimer, A. (2015). *¡Crear o morir! La esperanza de Latinoamérica y las cinco claves de la innovación*. Nueva York: Vintage Español.
- Pérez, A. (2004). *Educación para globalizar la esperanza y la solidaridad*. Segunda edición. Caracas, Venezuela: Librería y Editorial Estudios.
- Rodríguez, R. (2011). Transmodernidad: Un nuevo paradigma. *Transmodernity: Journal of Peripheral Cultural Production of the Luso-Hispanic World*, 1(1). Disponible en <http://escholarship.org/uc/item/57c8s9gr>
- Suppes, P. (1988): *Estudios de filosofía y metodología de la ciencia*. Madrid: Alianza Editorial.
- The Routledge Companion of Epistemology (2011). Routledge, New York.
- Unesco y Gobierno de Guanajuato (2018). *Foro Internacional Políticas Públicas para la Innovación 4.0. Foro Internacional Innovación, Educación Superior e Industria 4.0*: Guanajuato, México. Versión digital.
- United Nations (2017). *UN World Population Prospects: Key finding and Advance Tables: 2017*. Revision. New York, USA: UN.
- United Nations Development Programme (2015). *Human Development Report 2015, Work for Human Development*. Washington, USA: UNDP. Versión web. Disponible en: [www.undp.org](http://www.undp.org).
- Vattimo, G. (1990): *La sociedad transparente*. Barcelona- España: Paidós.
- Vargas, G. (2006): *Tratado de epistemología*. Bogotá: San Pablo.
- Wright, G. (1971): *Explicación y comprensión*. Madrid: Alianza Editorial.
- World Bank Group (2019). *World Development Indicators*. Actualización: 04/24/2019. Disponible en: [www.worldbank.org/ida](http://www.worldbank.org/ida)



# *El escepticismo profesional: Un estudio comparativo entre las perspectivas de Contadores Públicos de Colombia y Venezuela*

Viloria O., Norka J.; Espinosa D., Yuli S.

Recibido: 30-06-19 - Revisado: 14-07-19 - Aceptado: 21-10-19

Viloria O., Norka J.  
Contador Público. Maestría Administración.  
Doctorado en Educación. Investigador Contable.  
Universidad de Los Andes, Venezuela  
nviloria@ula.ve

Espinosa D., Yuli S.  
Contadora Pública.  
Estudiante de maestría en Gestión y Evaluación  
de Proyectos de Inversión de la Universidad del  
Externado de Colombia. Investigador vinculado  
al grupo de investigación INDERCON  
Universidad Santo Tomás seccional  
Bucaramanga. Colombia.  
@

El comportamiento escéptico del contador público es una exigencia normativa, aunque su concepto y forma de desarrollo aún no son del todo clarificados. Por su parte, investigadores del tema han planteado dos perspectivas: una relacionada con las cualidades que debe desarrollar el contador y, otra, con los elementos de la personalidad que afectan la confianza/desconfianza en la actuación profesional. El objetivo de la investigación es comparar las percepciones acerca del escepticismo profesional entre los contadores públicos de Colombia y Venezuela. La investigación de campo se realizó con contadores públicos de los dos países, a través de una entrevista semi-estructurada que se analizó con frecuencia simple y consensos discursivos. Los resultados se asocian con las posturas contradictorias de ambos grupos de contadores. Para los contadores públicos colombianos el escepticismo se relaciona con una actitud profesional, mientras que, para los venezolanos se trata de una relación de confianza/desconfianza frente a la información. Sin embargo, ambos grupos coinciden en la necesidad de incorporar estrategias docentes para que el desarrollo de escepticismo profesional sea un eje trasversal en el pregrado, y en programas de educación continua en los que participen los gremios y, las universidades.

**Palabras clave:** Escepticismo profesional; actitud; confianza.

**RESUMEN**

Este artículo es resultado de un proyecto de investigación aprobado por IX Convocatoria Interna de Investigación de la Universidad Santo Tomas seccional Bucaramanga.

The public accountant's skeptical behavior is a normative requirement, although its concept and form of development are not yet fully clarified. In this matter, researchers of the subject have raised two perspectives: one related to the qualities that the accountant should develop and, another, with the personality elements that affect the confidence / distrust in the professional performance. The objective of the research is to compare the perceptions about professional skepticism among public accountants in Colombia and Venezuela. The field investigation was conducted with public accountants from Colombia and Venezuela, through a semi-structured interview, which was analyzed with simple frequency and discursive consensus. The results are associated with the contradictory positions of both groups of accountants, regarding the conception of professional skepticism, with the proposal to incorporate elements of both professional attitude (qualities) and innate personality into the assessment of professional skepticism, as well as the recognition of its incorporation as a transverse axis in the undergraduate, and training in which the guild and universities participate.

**Keywords:** professional skepticism; conception; professional attitude; personality.

**ABSTRACT**

## 1. Introducción

El escepticismo profesional es una característica fundamental del contador público en ejercicio independiente. Así, en distintas normativas contables se hará referencia a la necesidad de su uso, por ejemplo, en las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (2017) se establece, en diferentes apartados, la obligación de actuar con escepticismo profesional, o en las Normas Internacionales de Educación (2015) lo presentan como una cualidad a desarrollar, para lograr ciertas competencias laborales. Adicionalmente, la normatividad internacional exige una conducta escéptica en la actividad del contador público, en especial en el campo de la auditoría, y establece, además, de las habilidades técnicas, una actitud de cuestionamiento ante las evidencias y una mente inquieta.

La importancia de lograr consensos en la concepción y tratamiento del escepticismo profesional es reconocida por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC, por sus siglas en inglés), quien promueve un grupo de trabajo, constituido por tres de sus consejos: el Consejo de Ética, el Consejo de Auditoría y Aseguramiento y, el Consejo de Normas de Educación para que de forma conjunta logren consenso acerca de las definiciones,

características y, uso del escepticismo profesional a lo largo de toda la normatividad.

Por otra parte, investigadores han propuesto dos concepciones de escepticismo profesional opuestas. Por una parte, defienden que la conjugación de diferentes atributos en el contador, contribuyen a su comportamiento escéptico e incrementa su actitud de cuestionamiento frente a las afirmaciones de la gerencia, (Hurrt, Eining y Plumlee, 2002, 2010). Y, por otra, se expresa que, un comportamiento escéptico se relaciona más con la personalidad del contador público y, su posición de sí confía o no en las representaciones de la gerencia e incorpora otros elementos como las externalidades con las que convive el auditor, en la toma de decisiones del auditor (Nelson, 2009).

En este sentido, el presente artículo tiene como objetivo central comparar las percepciones acerca del escepticismo profesional entre los contadores públicos de Colombia y Venezuela, con la finalidad de proponer estrategias para el reforzamiento del escepticismo profesional entre los contadores públicos en el ejercicio de la actividad de la auditoría.

Para la investigación se escogieron de forma intencional a dieciséis contadores públicos en ejercicio de la auditoría de cada país, con más de cinco años de experiencia como auditores. Geográficamente, los contadores públicos consultados se ubican en Bucaramanga, Departamento Santander, Bogotá, Departamento Cundinamarca (Colombia) y, en Mérida, estado Mérida (Venezuela). Se realizó una entrevista semi-estructurada, con dos partes. En la parte I se indagó sobre la concepción del escepticismo profesional y las características de un contador público escéptico, partiendo de dos premisas excluyentes, relacionadas con la relación de confianza o desconfianza o como una cualidad profesional. En la parte 2, se trata de que los entrevistados propongan algunas estrategias para incrementar el escepticismo profesional.

El análisis de resultados se realizó utilizando frecuencia simple, y a través de comparaciones entre los profesionales de ambos países; así como, también se agruparon las opiniones similares (consensos) para generar estrategias comunes.

Los resultados muestran concepciones contrarias entre ambos grupos en relación con el escepticismo profesional, debido a que

los contadores públicos colombianos consultados se inclinan por su concepción como una serie de cualidades a desarrollar, mientras que los contadores públicos venezolanos lo relacionan con la confianza/desconfianza en los hechos presentados por la gerencia. Esta concepción es consistente con las características que cada grupo adjudica a su forma de entender el escepticismo.

Sin embargo, resalta que al consultarles sobre los atributos que incluirían como escepticismo, ambos grupos incorporan elementos del otro; por lo que podría inferirse que el escepticismo puede conceptualizarse como una combinatoria de las dos posiciones más importantes, y esto amerita otras investigaciones.

El papel de las universidades y los gremios resulta crucial en el fomento del escepticismo profesional, ya que los consultados consideran que el fomento del comportamiento escéptico debe ser un eje transversal de la carrera. Asimismo, gremios y universidad deben apuntalar a la formación que acerque la teoría y la práctica, una estrategia es a través de casos de estudio. Otro tema importante, se relaciona con lo ético; reconocen la importancia de realizar debates sobre el comportamiento ético, como una forma de vigilancia a la conducta escéptica.

## **2. Contexto problemático**

La actuación del contador público en su ejercicio requiere de condiciones de conductas que afectan su juicio profesional, una de estas condiciones es el escepticismo profesional, para Kholer, Landes y otros (2017; p. 3) miembros de *Professional Skepticism Working* IAASB-IESBA-IAESB “inculcar el escepticismo profesional comienza al inicio de la carrera de alguien. Para los auditores, como se ha dicho tiene que ser "parte de su ADN"". El entendimiento y ejercicio del escepticismo profesional, por parte del contador público, es de tal importancia que los Consejos de Estándares de Aseguramiento y Auditoría (IESBA por sus siglas en inglés), Estándares de Ética (IESBA por sus siglas en inglés) y el de Estándares de Educación (IAESB) conforman un grupo de trabajo para proporcionar recomendaciones armonizadas para sus estándares.

Kholer, Landes y otros (2017; p. 3) reconocen que existen factores ambientales y rasgos personales que afectan la conducta

escéptica. Entre los ambientales mencionan, como ejemplo, a la presión en los tiempos de entrega de los informes financieros y los sistemas de incentivos de las firmas. En cuanto a los rasgos personales expresan que,

Los rasgos personales desempeñan un papel en el ejercicio del escepticismo profesional. Éstos incluyen, por ejemplo, la confianza; la naturaleza inquisitiva; la respuesta de un individuo a la tensión, presiones de tiempo, o conflicto; conocimiento; experiencia práctica; y bagaje cultural. Igualmente, una variedad de sesgos, como sesgo de anclaje, sesgo de confirmación y pensamiento grupal pueden servir como impedimentos para el ejercicio apropiado del escepticismo profesional.

En consideración a estos factores, los estándares podrían ser mejorados por la inclusión de más dirección sobre como una conciencia y el entendimiento de rasgos personales y tendencias pueden realzar el ejercicio del escepticismo profesional.

Ahora bien, el escepticismo profesional se aplica en todas las decisiones del contador público pero, cobra mayor importancia en el caso de la actividad auditora, que es el foco del presente artículo, entre otros aspectos por su responsabilidad “junto con las juntas directivas, revisan a inspectores/reguladores, y revisan los estándares, y tienen un interés en asegurar que los informes financieros son razonablemente presentados” (Glover y Prawitt, 2014; p. 6). La auditoría como una actividad de aseguramiento genera confianza entre los usuarios y presuntos usuarios de la información financiera.

El Instituto de Contadores Certificados de Hong Kong (2017; p, 1) incluyen un elemento adicional acerca de la importancia del escepticismo y la auditoría y es su relación con la independencia del auditor, así expresan que, “uno de los elementos de la independencia (mental) es mantener una actitud profesional escéptica” y defiende la interrelación entre los objetivos de la auditoría de la información financiera, la independencia y el escepticismo profesional. En razón a la importancia del escepticismo en la auditoría “es fundamental en la auditoría de alta calidad. Investigaciones sugieren que el escepticismo profesional puede influir en el juicio del auditor y en otras de sus acciones” (Ciołek, 2017, p. 38). El auditor en su responsabilidad de acrecentar la confianza de la información

financiera de una entidad debe mantener una actitud adecuada de escepticismo profesional que le permita emitir una opinión sobre la razonabilidad de tal información.

Así mismo, el escepticismo profesional ha sido identificado como un factor de importancia en los reclamos por negligencia de los auditores. Así, por ejemplo, en un estudio sobre 28 casos de violaciones de normas en la *Securities Exchange Commission* (SEC) en Estados Unidos, 78% se relacionó con un bajo escepticismo profesional (Messier, Kozloski y Kochetova, 2010). Una década antes, en su estudio relacionado sobre fraudes contables determinan que, no actuar con el debido escepticismo profesional es la tercera causa de los fraudes (Beasley, Carcello y Hermanson, 2001).

Organizaciones como la *Auditing Practices Board* (APB) de Inglaterra e Irlanda, emitieron un documento denominado *Professional Scepticism. Establishing a Common Understanding and Reaffirming its Central Role in Delivering Audit Quality. Auditing Practices Board – Financial Reporting Council* (2012); considera el referido documento que existen tres aspectos que afectan el escepticismo profesional en los contadores públicos:

1. En la actividad de auditoría los contadores públicos generan estrechas relaciones con la junta directiva y la administración de las entidades que auditan, por lo que disminuyen su escepticismo profesional, que afecta al compromiso primordial con otros accionistas y usuarios de la información.
2. Un criterio generalizado en las firmas de auditores es la consecución de clientes recurrentes, por lo que, en situaciones de conflicto entre mantenimiento del cliente y revelación de debilidades, el auditor puede colocar sus intereses de negocio por encima del interés público.
3. Otra modalidad de negocios en las firmas de contadores es ofrecer diversos servicios adicionales a la auditoría, con lo cual pudiera afectarse la objetividad y los criterios de decisión del escepticismo profesional.

En este contexto el uso adecuado del escepticismo profesional en la toma de decisiones resulta crucial para el contador público y, en diferentes estándares internacionales emitidos por la Federación Internacional de Contadores (en adelante, IFAC por sus siglas en

inglés) se exigirá su uso. Asimismo, en el marco del documento sobre convergencia internacional de la IFAC se postula como beneficio de este proceso que, todos los profesionales puedan utilizar normas de alta calidad de la profesión, teniendo como propósito el interés público (IFAC, Posición Política Nro 6, 2011).

### **3. Entre lo conceptual y lo normativo del escepticismo profesional del contador público**

La normativa emitida, por los diversos consejos de estándares de la IFAC, reconoce la necesidad de actuar con escepticismo profesional al tomar diversas decisiones profesionales, en especial en las relacionadas con la auditoría y el aseguramiento de la información.

Las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información definen en su glosario al escepticismo profesional como “Una actitud que incluye una mente inquisitiva, estar alerta a las condiciones que pueden indicar una posible incorrección debido a un error o fraude, y una evaluación crítica de la evidencia” (IAASB, 2017, p. 33). Supone esta definición, en primer lugar, que el escepticismo profesional es una forma de actuar o enfrentar el cumplimiento de la actividad de auditoría y aseguramiento, más allá, de las habilidades (aptitudes) para ejercer la profesión. Se trata de demostrar determinados atributos para ejercer la profesión del contador público, de forma creíble y en función del interés público.

Investigadores como Hurrt (2010), y Hurrt, Eining y Plumlee (2002), expresan que la actitud escéptica requiere de atributos tales como: curiosidad, entendimiento interpersonal, cuestionamiento, autodeterminación y capacidad de deliberación. Para los autores mencionados, la unión de los diferentes atributos contribuye a una conducta escéptica que incrementa la actitud investigativa frente a las aseveraciones de la gerencia responsable de la preparación y presentación de la información financiera y del mantenimiento del sistema de control interno. Hurrt, Eining y Plumlee (2010) incorporan en otra de sus investigaciones, la idea acerca de que, el escepticismo también se relaciona con la capacidad del contador público de buscar explicaciones alternativas de un mismo hecho, realizando diversas pruebas de auditoría para lograr la suficiencia y competencia para tomar una decisión.

En segundo lugar, la definición de escepticismo profesional mencionada, relaciona tres acciones: Investigativa, concentración y atención a detalles y, la valoración de las evidencias. Así, podría entenderse el escepticismo profesional como una triada que constituye la actitud escéptica, como postura profesional.

En esta triada, la acción investigativa, resulta en la capacidad del auditor de generar inquietudes o preguntas en cada situación particular, la concentración y atención a detalles, refiere al cuidado y diligencia profesional al acometer la auditoría, y la valoración crítica, al ejercicio del juicio profesional (conocimiento, experiencia y conducta ética) en la evaluación de las evidencias que sustentan la opinión del auditor. Para Viloria (2016, p. 125) "los rasgos de un profesional escéptico se inician con la inquietud sobre su fiabilidad frente a las evidencias recopiladas e implica el cuestionamiento, mantenerse alerta, e investigar, para formarse una opinión que minimice errores que afecten a los presuntos usuarios." Así la combinación entre una postura inicial investigativa y, la actitud frente a las evidencias se conjuga en el logro del escepticismo profesional.

El escepticismo también puede entenderse *duda presunta*, así considera que un profesional escéptico tiene un

Comportamiento hacia la duda sobre la validez de algunas afirmaciones. Más específicamente, defino escepticismo profesional como el juicio del auditor en relación a las decisiones que reflejan mayor evaluación del riesgo de que una afirmación sea incorrecta, de acuerdo con la información de la que dispone el auditor. (Nelson, 2009, p. 4)

Para este investigador, un auditor para satisfacer su escepticismo profesional requiere de un conjunto de evidencias y pruebas convincentes, antes de concluir que una afirmación de la gerencia es adecuada; es decir, lo relaciona con la duda de las acciones de la gerencia, que se deriva, según el autor, de la información asimétrica entre la gerencia y el auditor, al colocar en duda si las afirmaciones de la gerencia son verdaderas.

Nelson (2009) establece algunos rasgos del profesional escéptico, desde su enfoque de la duda presunta, y expresa que, además, del conocimiento previo del auditor, existes otros atributos como la inteligencia, la tendencia a la duda, la confianza en sí mismo, y los incentivos. De esta manera, el autor afirma que:



[L]a idea de que el profesional escéptico (PS)<sup>1</sup> debe alcanzar cierto umbral antes de que sea suficiente para promover la acción, y que si un auditor realmente parece haber ejercido PS también está influenciado por aspectos de conocimiento (por ejemplo, conocimiento de las restricciones proporcionadas por las normas de contabilidad y auditoría), rasgos (por ejemplo, autoconfianza) e incentivos (por ejemplo, si las presiones para permanecer dentro del tiempo-presupuesto o evitar desagradar al cliente, desalientan al auditor de ejercer acciones particulares para mantener un adecuado PS en su juicio profesional. (ob. Cit.,p. 6)

La actitud de duda presunta sobre la veracidad de las afirmaciones de la gerencia puede incidir en la eficiencia de las auditorías, y este obstáculo, es reconocido por el autor; sin embargo, su aporte es valioso en el sentido de incluir no solo rasgos de conocimiento, de formación, y personales, sino el tema de los incentivos como agentes externos que influyen en la decisión del auditor.

En el contexto normativo internacional para la auditoría, el Marco de Referencia para el Aseguramiento de la Información (IFAC, 2017, párrafo 51, p. 85) aborda la conducta escéptica, de la siguiente manera

El escepticismo profesional es una actitud que incluye estar alerta a, por ejemplo:

- (a) Evidencia que es inconsistente con otra evidencia obtenida;
- (b) información que ponga en duda la confiabilidad de los documentos y las respuestas a las preguntas que se utilizarán como evidencia;
- (c) Circunstancias que sugieren la necesidad de procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento relevantes; y
- (d) Condiciones que pueden indicar una probable declaración equivocada.

Esta actitud de alerta debe conducir a la evaluación crítica, la confiabilidad de las evidencias, que a su vez deben ser suficientes y competentes, y al mantenimiento de una conducta escéptica, aún cuando se re-conozca la honestidad e integridad de la gerencia de

---

<sup>1</sup> Nelson (2009) referencia en el documento original la acepción profesional escéptico como PS

la entidad.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, sobre los “Objetivos Generales del Auditor Independiente y la Conducción de una Auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría”, define en su párrafo 13, literal l, el escepticismo profesional como “actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que pueden ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría” (IAASB, 2017,p. 85), y en el párrafo 15 establece que “el auditor debe planear y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que originen que los estados financieros contengan errores materiales” (86); estableciendo así, el deber de actuar con mente cuestionadora las circunstancias y evidencias que recopile como auditor.

La guía de aplicación de la NIA 200 (2017), en sus párrafos A-18 al A-22 describe una serie de aclaratorias sobre la actitud escéptica del profesional. Así mismo, el párrafo A-18, define cuatro áreas de especial atención por parte del auditor:

1. Evidencia que contradiga a otra evidencia recopilada (evidencias contradictorias),
2. Información que ponga en duda la fiabilidad de las evidencias recopiladas,
3. Condiciones o situaciones que indiquen posibles fraudes,
4. Situaciones que impliquen aplicar procedimientos adicionales a los establecidos en alguna NIA.

El párrafo A-19 justifica la necesidad de mantener la actitud escéptica a lo largo de toda la auditoría, y lo asocia a la minimización del riesgo de actuación profesional al obviar situaciones no usuales o utilizar supuestos errados para planificar, ejecutar y generar las conclusiones de auditoría.

Los párrafos A-20 y A-21 establecen la necesidad de realizar una evaluación crítica a las evidencias, a recopilar evidencias suficientes y competentes y, la revisión de la fiabilidad de la información. Esta actitud de evaluación crítica requiere de conocimiento, juicio profesional y una postura ética que permita al auditor un desenvolvimiento profesional en función del interés público.

El párrafo A-22 advierte al profesional la necesidad de mantenerse alerta ante la honestidad e integridad del gobierno corporativo responsable de la preparación de la información financiera y del mantenimiento del sistema de control interno, de manera que el auditor, no disminuya su actitud escéptica en función de su conocimiento previo de la honestidad de la gerencia.

Un supuesto importante, tanto para los investigadores como para los organismos emisores de normas de auditoría, es que el escepticismo profesional es susceptible de formación desarrollando ciertas competencias profesionales, “la educación y la formación pueden incrementar la consciencia y desarrollar la actitud escéptica necesaria” (Kholer, Landes y otros, 2017; 3). Así, las Normas Internacionales de Educación (*International Education Standards/ IES*) establecen la importancia de formación y reforzamiento de las características individuales del profesional de la contaduría pública, para ser competentes en su trabajo. El estándar 3 (IES 3, 2015) establece como una habilidad necesaria a desarrollar al escepticismo profesional.

#### **4. Las tendencias del escepticismo profesional entre los contadores públicos colombianos y venezolanos**

Al consultar a los profesionales de Colombia y Venezuela en ejercicio de la auditoría sobre las características de un profesional escéptico, se plantearon dos opciones: Una relacionada con la relación confianza o desconfianza y la otra con cualidades del profesional. La respuesta afirmativa o negativa de cada una de las preguntas, conducía a diferentes características individuales que podrían desarrollarse en el profesional de la contaduría pública. La misma pregunta se realizó a los profesionales contadores públicos de ambos países, que ejercen como docentes del área.

Como se observa en el cuadro 1, existe una marcada diferencia entre los profesionales de la contaduría pública de Colombia y Venezuela, en cuanto a la concepción del escepticismo profesional. En Colombia, la concepción que predomina es la de una cualidad profesional, al coincidir 68,75% de los entrevistados en que el escepticismo profesional es una característica del profesional. Por su parte, los contadores públicos de Venezuela 93,75% se inclinan por la concepción del escepticismo profesional como la relación

entre confianza o desconfianza del auditor frente a las evidencias. En el cuadro 1 se observa la tendencia de la respuesta.

**Cuadro 1**  
**Escepticismo profesional como Confianza/desconfianza**  
**Profesionales de la Contaduría Pública en ejercicio de la**  
**Auditoría**

| Profesionales | Confianza/desconfianza | Cualidad profesional |
|---------------|------------------------|----------------------|
| Colombianos   | 5                      | 11                   |
| Venezolanos   | 15                     | 1                    |
| Total         | 16                     | 16                   |

**Fuente:** Viloria y Espinosa (2018), elaborado con base en las respuestas de las entrevistas a los contadores públicos que ejercen la auditoría.

En este contexto, se le consultó a cada grupo de contadores en ejercicio de la auditoría sobre los aspectos relacionados con el escepticismo profesional, desde su concepción; es decir, tanto a los que se inclinaron por la relación confianza/desconfianza, como los que lo conciben como una cualidad profesional. En el cuadro 2, se muestran los aspectos que consideran importantes el grupo de contadores públicos que ejercen la actividad de auditoría y conciben el escepticismo profesional como una relación confianza/desconfianza. Nota: Cada profesional podía escoger más de un aspecto. Solo se consideró la respuesta de quienes conciben el escepticismo profesional como una relación entre confianza/desconfianza.

**Cuadro 2**  
**Aspectos del escepticismo que inciden en su concepción de**  
**confianza/desconfianza**

| Aspectos del escepticismo   | Profesionales venezolanos | Profesionales colombianos |
|---|---------------------------|---------------------------|
| Alta motivación para conocer previamente al cliente                     | 7                         | 5                         |
| Alta evaluación de riesgos y enlace en la planificación de la auditoría | 8                         | 5                         |
| Modo de pensar "forense" (alta duda de la veracidad de las pruebas)     | 8                         | 1                         |
| Capacidad de resolución de problemas                                    | 7                         | 4                         |
| Capacidad para identificar potenciales declaraciones falsas             | 8                         | 5                         |
| Reconocimientos de incentivos que atentan contra la ética profesional   | 7                         | 5                         |

**Fuente:** Viloria, Espinosa (2018), elaborado con base en las respuestas de las entrevistas a los contadores públicos que ejercen la auditoría.

Nota: Cada profesional podía escoger más de un aspecto. Solo se consideró la respuesta de quienes conciben el escepticismo profesional como una relación entre confianza/desconfianza.

Los profesionales venezolanos que perciben el escepticismo profesional como una relación de confianza, reconocen como aspectos importantes: los riesgos asociados a la entidad, el modo de pensar forense y la capacidad de identificar declaraciones potencialmente falsas, en primer lugar; y, en segundo lugar, mencionan lo relacionado con el conocimiento del cliente, la capacidad de resolución de problemas y el reconocimiento de incentivos. Estos aspectos, se vinculan con lo expresado por Nelson (2009) de los aspectos a considerar en el escepticismo profesional que van más allá de lo expresado en la norma como una cualidad personal.

Es importante destacar que, existe una marcada diferencia en cuanto a los aspectos a considerar en el escepticismo profesional como una relación de confianza entre los profesionales colombianos y venezolanos. Así, 31,25% de los contadores públicos colombianos que se identifican con el escepticismo como confianza, muestran desacuerdo con las características mencionadas en el cuadro 2, sin aportar otros atributos que los identifiquen.

En cuanto a los contadores públicos que perciben el escepticismo desde la postura normativa, como de una cualidad personal, los profesionales de Colombia muestran mayor inclinación por esta percepción, y al solicitarles se identifiquen con algunas de estas características, se obtiene el resultado del cuadro 3.

**Cuadro 3**  
**Características de un contador escéptico**

| <b>Características de un contador escéptico</b> | <b>Profesionales colombianos</b> | <b>Profesionales venezolanos</b> |
|---|----------------------------------|----------------------------------|
| Curiosidad                                      | 9                                | 1                                |
| Confianza en sí mismo                           | 8                                | 1                                |
| Entendimiento interpersonal                     | 9                                | 1                                |
| Cuestionamiento                                 | 10                               | 1                                |
| Autodeterminación                               | 7                                | 1                                |
| Deliberación                                    | 8                                | 1                                |

**Fuente:** Viloria, Espinosa (2018), elaborado con base en las respuestas de las entrevistas a los contadores públicos que ejercen la auditoría.

**Nota:** Cada profesional podía escoger más de un aspecto. Solo se consideró la respuesta de quienes conciben el escepticismo profesional como una cualidad del contador público.

El reconocimiento de las características de la normatividad relacionada con el escepticismo profesional del contador público, es consistente con su postura que es una cualidad del contador público. Los profesionales colombianos están más cercanos a las posturas de la normativa, que los venezolanos que lo relacionan con confianza o desconfianza.

A ambos grupos de profesionales se les pidió que sugirieran características o aspectos que debían tomarse en cuenta para el escepticismo profesional. Un resumen de estas características se muestra en el cuadro 4.

**Cuadro 4**  
**Características propuestas para un profesional escéptico**

| Profesionales | Características  |
|---------------|--|
| Colombianos   | Desarrollo de habilidades técnicas<br>Aceptar el beneficio de la duda<br>Proactivo<br>Intuitivo<br>Curiosidad<br>Entendimiento interpersonal<br>Actitud de constante aprendizaje<br>Cuestionamiento<br>Observación<br>Pensamiento analítico<br>Discernimiento<br>Habilidades comunicativas |
| Venezolanos   | Estar atentos a las desviaciones encontradas<br>Escuchar atentamente<br>Mantener la independencia<br>Asertividad<br>Minucioso<br>Mente inquisitiva<br>Seguridad en sí mismo  |

**Fuente:** Viloria, Espinosa (2018), elaborado con base en las respuestas de las entrevistas a los contadores públicos que ejercen la auditoría.

Como se puede observar en las características propuestas, ambos grupos de profesionales describen las competencias que debe alcanzar un contador público, y éstas no se alejan de

los requerimientos de las Normas Internacionales de Educación (2015).

En cuanto a la pregunta sobre las estrategias a recomendar para motivar el escepticismo profesional, ambos grupos coinciden en la necesidad de incorporar a la forma de gestión del aprendizaje del contador el estudio de casos, y los debates sobre las consecuencias de su actuación, como una forma de acercar la teoría a la práctica profesional y la constante capacitación profesional por parte de las universidades, los gremios y los organismos reguladores. El cuadro 5 muestra un resumen de las estrategias propuestas por los profesionales de ambos países.

**Cuadro 5**  
**Estrategias propuestas para motivar el escepticismo profesional**

| Profesionales | Estrategias   |
|---------------|---|
| Colombianos   | Realizar pruebas psicológicas a los profesionales con inclinación a la auditoría<br>Capacitación con casos prácticos y sus consecuencias en la vida cotidiana<br>Incorporar como eje transversal la promoción del escepticismo profesional<br>Trabajar el cuestionamiento constante en la carrera<br>Sensibilización de los organismos reguladores de la profesión a los problemas del contador<br>Realce de la función social del contador público a lo largo de la carrera<br>Creación de comités de apoyo al contador<br>Fomentar los debates éticos |
| Venezolanos   | Fortalecer la ética y mejores prácticas profesionales<br>Fomentar charlas y formación desde la academia<br>Fomentar los valores profesionales<br>Fortalecer la capacitación del equipo de auditoría<br>Profundizar en el pregrado el tema de escepticismo y sus riesgos<br>Participación activa de los organismos reguladores en la capacitación de los auditores<br>Evaluar constantemente el trabajo realizado  |

**Fuente:** Viloria, Espinosa (2018), elaborado con base en las respuestas de las entrevistas a los contadores públicos que ejercen la auditoría.

En relación con las estrategias de vigilancia o supervisión del uso adecuado de escepticismo profesional, los contadores públicos

expresaron propuestas para los organismos reguladores y firmas de auditores. Así, coinciden en que los organismos reguladores de la profesión deben participar activamente en la capacitación de los auditores, y hacer notar sus debilidades; de la misma manera. Proponen mesas de trabajo para discutir sobre las vivencias de los contadores públicos y evacuar consultas y el establecimiento de políticas claras en los gremios para la ayuda y supervisión de las actuaciones del contador público.

Para las firmas de auditores proponen se ejecuten las normas de calidad, contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información (IESBA, 2017) que prevén acciones de supervisión del trabajo en la firma, en la red de firmas y entre firmas, para garantizar la calidad del mismo, en función de proteger el interés público. En el cuadro 6, se muestra las estrategias de vigilancia o supervisión al uso adecuado del escepticismo profesional.

**Cuadro 6**  
**Estrategias propuestas para vigilar o supervisar el uso adecuado del escepticismo profesional**

| Profesionales | Estrategias  |
|---------------|--|
| Colombianos   | Constante realización de pruebas psicológicas a la persona actuante<br>Discutir de las vivencias de los profesionales que actuaron con bajo escepticismo profesional<br>Los organismos reguladores de la profesión deben supervisar el trabajo de los auditores<br>Revisión de los papeles de trabajo por parte de los organismos reguladores de la profesión<br>Incorporación a la capacitación de los profesionales<br>Creación de organismos de vigilancia<br>Implementar las normas de calidad |
| Venezolanos   | Establecer controles internos para el equipo auditor<br>Revisiones periódicas del trabajo del auditor<br>Establecer comités disciplinarios<br>Aclarar las políticas gremiales y de la firma establecidas al respecto<br>Fomentar desde el gremio mesas de trabajo para discutir diferentes situaciones que se presentan y atentan contra el escepticismo profesional<br>Certificaciones de la actuación profesional por parte del gremio de contadores   |

**Fuente:** Viloria, Espinosa (2018), elaborado con base en las respuestas de las entrevistas a los contadores públicos que ejercen la auditoría.



### 3. Conclusiones

El escepticismo profesional es un concepto de vital importancia para el desarrollo del trabajo profesional del contador público; sin embargo, como lo reconocen organismos internacionales como la IFAC ha sido poco desarrollado, por lo que ocasiona distorsiones en su uso.

Existen dos fuertes posturas en cuanto a su concepción: una relacionada con el escepticismo profesional como una cualidad profesional, que puede desarrollarse a través de procesos educativos y, otra, que se relaciona con características de personalidad alrededor de la confianza o la desconfianza. En la investigación realizada se puede observar como los contadores públicos consultados tanto en Colombia como en Venezuela difieren en la concepción del escepticismo profesional, así los consultados en Colombia se inclinan por la postura del escepticismo como una cualidad del contador, y los consultados en Venezuela por la postura de que es una relación de confianza/desconfianza.

A pesar de estar diametralmente opuestos en sus concepciones, coinciden en el necesario fomento de ciertas cualidades que se entrecruzan, es decir los contadores colombianos consultados, incluyen como características algunas relacionadas con la confianza, tales como: cuestionamiento, pensamiento analítico, beneficio de la duda, y, por su parte los contadores venezolanos expresan cualidades como mente inquisitiva, entendimiento interpersonal, entre otros. Por lo que podría explorarse en futuras investigaciones una concepción de escepticismo profesional que considere ambas posturas, y realce las características de personalidad y las cualidades que pueden fomentarse para un mejor entendimiento del escepticismo profesional.

En cuanto a la motivación del escepticismo profesional, ambos grupos coinciden en la necesidad de incorporar a los planes de estudio de la carrera, estudios de casos, y vivencias en auditoría para analizar diferentes decisiones y sus consecuencias, para de esta forma acercar la teoría a la práctica. También coinciden en la necesidad de una capacitación constante en temas como la ética (desde casos reales), las normas de calidad en los trabajos de auditoría y aseguramiento, entre otros.

El papel de los organismos reguladores de la profesión se

reconoce como importante en el tema, y proponen la creación de mesas de trabajo, comités de seguimiento, políticas claras de apoyo al contador y las certificaciones del trabajo.

El escepticismo profesional es un tema que debe ser estudiado desde sus bases conceptuales, técnicas y prácticas, debido a la vital importancia para la profesión. Un bajo escepticismo profesional atenta contra el interés público, pero un alto escepticismo también conduce a errores en los auditores, por lo que el camino para conseguir un adecuado escepticismo en el juicio profesional, aún parece largo.

#### 4. Referencias

- Auditing Practices Board. *Professional Skepticism*. (2012). *Establishing a Common Understanding and Reaffirming its Central Role in Delivering Audit Quality*. Auditing Practices Board – Financial Reporting Council. Reino Unido: FRC. Disponible en [www.frc.org.uk/getattachment/3353c201-13d6-4dfb-854c-57106c272d49/Briefing-Paper-professional-scepticism-March-2012.pdf](http://www.frc.org.uk/getattachment/3353c201-13d6-4dfb-854c-57106c272d49/Briefing-Paper-professional-scepticism-March-2012.pdf)
- Besley, M, Carcello, J y Hermanson D. (2001) Top 10 Audit Deficiencies. Lesson from fraud-related SEC Cases. En *Journal of Accountancy*. Disponible en [www.journalofaccountancy.com](http://www.journalofaccountancy.com)
- Ciołek, M. (2017). *Professional skepticism in auditing and its characteristics*. En Research Papers of Wrocław University of Economics, nro 417. Disponible en <https://www.researchgate.net/publication/324254481>  
PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDITING AND ITS CHARACTERISTICS
- Glover, S y Prawitt, D. (2014) Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. En *Current inssue in Auditing*. Volumen 8, número 2. EEUU: American Accounting Association. Disponible en <http://aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/ciia-50895>
- Hurt, K. (2010) Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: May 2010, Vol. 29, No. 1, pp. 149-171. Disponible en <http://pre.docdat.com/download/docs-163635/163635.doc>
- Hurt, K, Eining, M y Plumlee, D. (2010) *Linking professional skepticism To auditors' behaviors*. Disponible en [122](http://aaahq.</a></p></div><div data-bbox=)

org/western

- Hurtt, K, Eining, M and Plumlee, D. (2002). *Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education*. Papel de trabajo. University of Wisconsin – Madison. Disponible en [www.business.utah.edu](http://www.business.utah.edu)
- International Auditing and Assurance Standards Boards. (2017). *Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de la Información*. Tomos I al III. New York: IAASB
- International Federation of Accountants. (2015). *Normas Internacionales de Educación*. New York: IFAC
- International Federation of Accountants. (2011). *Posición Política de IFAC nro 6. Convergencia Regulatoria Global y la Profesión Contable*. New York: IFAC. Disponible en [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Institute Certified Public Accountants. (2017). *Professional skepticism: its implications on audits of financial statements*. En Boletín Prospective CPA, nro 110. Hong Kong: QP. Disponible en [http://app1.hkicpa.org.hk/correspondence/2017/01/pdf/2%20Professional%20scepticism\\_rev.pdf](http://app1.hkicpa.org.hk/correspondence/2017/01/pdf/2%20Professional%20scepticism_rev.pdf)
- Köhler, A, Landes, C, Jones, S, Fleck, R, Mulvaney, P, Agulhas, B, Simko, D. (2017). *Strengthening the Pillars of Professional Skepticism*. Professional Skepticism Working Group del IAESB: Reino Unido. Disponible en [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)
- Nelson, M. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. En revista *Auditing: a Journal of Practice y Theory* American Accounting Association. Vol. 28, N° 2. Disponible en <http://aaapubs.org/toc/ajpt/28/2>
- Messier Jr., W, Kozloski, T, y Kochetova-Kozloski, N. (2010). An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. En *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, N° 29. Disponible en <https://www.researchgate.net>
- Viloria, N (2016). Estrategias de reforzamiento del escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría. En Revista *Actualidad Contable FACES*. Año 19, N° 33. Julio-Diciembre 2016. Disponible en [www.saber.ula.ve](http://www.saber.ula.ve)

ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533  
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395  
Depósito Legal ppi 201202ME4097

## INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

**ACTUALIDAD CONTABLE FACES** es una revista científica arbitrada, editada por el Departamento de Contabilidad y Finanzas de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes -Venezuela. Su objetivo es difundir los resultados de las investigaciones científicas, estudios recapitulativos, resultados de investigaciones en curso y ensayos sobre diversos temas: Contables, financieros, políticos, culturales, económicos, legales, tributarios, de mercadeo, costos, gerencia, estadística, sociología, tecnología entre otros. **ACTUALIDAD CONTABLE FACES** publicará, además, reseñas bibliográficas, así como documentos, notas e información de las actividades del quehacer universitario que revistan importancia.

La coordinación de la publicación de la Revista está a cargo de un Consejo Editor, el cual selecciona los artículos a publicar entre el material recibido. El Consejo Editor elige los árbitros que tendrán la obligación de evaluar los respectivos artículos. Los trabajos publicados son de absoluta responsabilidad de sus autores. Por consiguiente ni el Consejo Editor, ni la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes se hacen, necesariamente, solidarios de las ideas, temas u opiniones expuestos en los mismos.

Los autores deben tener en cuenta que la Revista no es de tipo informativo, sino técnico-científico, por lo cual los artículos remitidos deben tener tal característica. El envío de un trabajo a la Revista supone la obligación de no haber sido presentado para ser incluido en otras publicaciones. El Comité Editorial podrá realizar modificaciones de forma a los trabajos, una vez que éstos hayan sido aprobados para su publicación, con el objeto de mantener la uniformidad de estilo de la revista. No se devolverán los originales.

Los autores recibirán dos ejemplares gratuitos de la revista en la cual se publique su trabajo.

La revista es de frecuencia semestral. La recepción de artículos se realizará durante todo el año. Los trabajos se enviarán a la siguiente dirección: Coordinación de la Revista **ACTUALIDAD CONTABLE FACES**. Universidad de Los Andes. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Núcleo La Liria. Edificio "F". Segundo piso. Mérida Venezuela. Teléfonos (0274) 240 11 11 Ext. 1043, 1170 y 1165 (0274) 240 10 42. Fax: (0274) 240 11 65. **Correo electrónico:** [actualidadcontable@ula.ve](mailto:actualidadcontable@ula.ve); [actualidadcontablefaces@gmail.com](mailto:actualidadcontablefaces@gmail.com)

Los trabajos deben enviarse en original y (3) copias impresas en papel tamaño carta, en procesador de palabras Word, letra Palatino Linotype, de tamaño 11, márgenes de 1 pulgada (2,5 cm), con una extensión mínima de 10 páginas y un máximo de veinte páginas, escritas a un espacio por un solo lado, con numeración consecutiva de todas las páginas. Si el artículo incluye gráficos, ilustraciones, mapas, planos, fotografías, entre otros, debe adjuntar los respectivos originales para facilitar su reproducción. Este material será entregado en un disquete (3 1/2) o CD debidamente identificado. Cuando el articulista se encuentre fuera de la ciudad de Mérida se aceptará vía correo postal y/o correo electrónico.

El contenido de la primera página debe indicar: Título del artículo en español e inglés, resumen en español e inglés con una extensión no mayor de ciento veinte (120) palabras, un máximo de (4) palabras-clave en español e inglés. Para el resumen en inglés, se recomienda a los articulistas que éste sea traducido y escrito por un traductor o por una persona con suficiente experiencia en la escritura de documentos en inglés. Se sugiere evitar hacer uso del software de traducción de que disponen algunos procesadores de texto electrónicos.

Al pie de página señale (en tres líneas) los siguientes aspectos del currículo del autor o los autores: Nombre completo, filiación institucional/profesional o lugar de trabajo al cual se encuentra adscrito, dirección postal, teléfonos (con su código de país y área) y correo electrónico. Se recomienda utilizar Palatino Linotype 10.

En cuanto a su estructura, el artículo debe exponer los objetivos del trabajo y sus principales conclusiones. Se sugiere organizar el artículo de acuerdo con las siguientes secciones: Introducción, metodología, desarrollo, conclusiones y referencias. Para ofrecer

una breve guía de cómo debe presentarse el artículo, se detallan a continuación algunas normas generales a tomar en cuenta:

**Referencias:** Regirse por lo dispuesto en el sistema APA, en el cual éstas se citan en el texto con mención al(los) apellido(s) del(los) autor(es) y el año de publicación. Ejemplo: Martínez (2008). Si la referencia es sobre una cita textual, contendrá además de los datos mencionados anteriormente, la página de la cual se toma la cita. Ejemplo: Martínez (2008, p.13). Esta sección debe limitarse únicamente las fuentes citadas en el trabajo, evitar referencias a obras no publicadas, debe situarse al final del trabajo y no deben numerarse. Las referencias deben presentarse en orden alfabético y cronológico si hay varias obras del mismo autor; si un autor tiene más de una publicación del mismo año, deben ordenarse literalmente (1998a y 1998b). La referencias con un sólo autor precederán a aquellas en las que ese mismo autor figure con otros.

**Notas adicionales:** Ubicar al pie de la página respectiva la información complementaria al tema abordado.

**Citas textuales:** Se incluyen en el párrafo si éstas son menores de cuarenta palabras, de lo contrario se colocará en párrafo aparte con sangría de 1 cm con respecto al margen izquierdo y derecho.

**Fuentes electrónicas:** Apellido, Inicial del primer nombre. Año. Título. Día de consulta. Disponible (on line): dirección electrónica.

**Ecuaciones:** deben venir enumeradas de manera consecutiva en números arábigos. La numeración de las ecuaciones debe alinearse a 2,5 cm del margen derecho del texto.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, el artículo será sometido a evaluación de, por lo menos, tres árbitros especialistas en el área, quienes aprobarán o no su publicación. La relación entre articulistas y árbitros es anónima, es decir, el articulista no conoce quién evalúa su trabajo y el árbitro no conoce el autor del artículo. Terminada la evaluación del artículo, se remitirá al articulista un resumen de la valoración resultante y, si diera lugar, se le sugerirán las correcciones pertinentes para publicar su trabajo.

ACTUALIDAD CONTABLE FACES  
Publicación del Departamento de Contabilidad y Finanzas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Económicas y Sociales  
Universidad de Los Andes (ULA)  
Mérida - Venezuela

AÑO 23-Nº 40. ENERO - JUNIO 2020. PUBLICACIÓN SEMESTRAL

ISSN 1316-8533  
ISSN Electrónico: 2244-8772

Depósito Legal pp 199802ME395  
Depósito Legal ppi 201202ME4097

## INSTRUCCIONES PARA LOS EVALUADORES

La revista Actualidad Contable FACES es arbitrada, por el sistema doble ciego, por consiguiente los artículos que se publican deben ser sometidos a la evaluación de personas especializadas en el tema objeto de cada artículo.

A los árbitros o evaluadores se les suministra una planilla donde se registran todos los aspectos del artículo que, a criterio del comité de redacción, deben cumplirse. El evaluador calificará el grado de cumplimiento de estos aspectos, y emitirá al final un dictamen definitivo sobre la calidad del artículo. A tal efecto, se enumeran a continuación algunas recomendaciones a tener en cuenta:

1. Los artículos deben ser evaluados bajo un criterio de objetividad, tratando en la medida de lo posible de ser constructivo, sin rechazos a priori o sin argumentación sólida.
2. Toda objeción, comentario o crítica debe ser formulada claramente y por escrito. Debe evitarse el uso de signos poco explicativos sobre el contenido de la crítica o comentario (rayas, interrogaciones, admiraciones, entre otros).
3. Los árbitros deben incluir dentro de su evaluación la ortografía y la redacción, como aportes para mejorar la calidad del artículo.
4. La decisión del árbitro debe ser sustentada con los argumentos respectivos y plasmada en los espacios destinados para tal fin en la planilla de evaluación que se entrega con el correspondiente artículo a evaluar.
5. Los árbitros deben entregar el artículo evaluado a la coordinación de la revista en un lapso no mayor de quince días consecutivos, a partir de la recepción del mismo.



# CDCHTA



*El Consejo de Desarrollo, Científico, Humanístico, Tecnológico y de las Artes es el organismo encargado de promover, financiar y difundir la actividad investigativa en los campos científicos, humanísticos, sociales y tecnológicos.*

## **Objetivos Generales:**

El CDCHT, de la Universidad de Los Andes, desarrolla políticas centradas en tres grandes objetivos:

- Apoyar al investigador y su generación de relevo.
- Vincular la investigación con las necesidades del país.
- Fomentar la investigación en todas las unidades académicas de la ULA, relacionadas con la docencia y con la investigación.

## **Objetivos Específicos:**

- Proponer políticas de investigación y desarrollo científico, humanístico y tecnológico para la Universidad.
- Presentarlas al Consejo Universitario para su consideración y aprobación.
- Auspiciar y organizar eventos para la promoción y la evaluación de la investigación.
- Proponer la creación de premios, menciones y certificaciones que sirvan de estímulo para el desarrollo de los investigadores.
- Estimular la producción científica.

## **Funciones:**

- Proponer, evaluar e informar a las Comisiones sobre los diferentes programas o solicitudes.
- Difundir las políticas de investigación.
- Elaborar el plan de desarrollo.

## **Estructura:**

- Directorio: Vicerrector Académico, Coordinador del CDCHT.
- Comisión Humanística y Científica.
- Comisiones Asesoras: Publicaciones, Talleres y Mantenimiento, Seminarios en el Exterior, Comité de Bioética.
- Nueve subcomisiones técnicas asesoras.

## **Programas:**

- Proyectos.
- Seminarios.
- Publicaciones.
- Talleres y Mantenimiento.
- Apoyo a Unidades de Trabajo.
- Equipamiento Conjunto.
- Promoción y Difusión.
- Apoyo Directo a Grupos (ADG).
- Programa Estímulo al Investigador (PEI).
- PPI-Emeritus.
- Premio Estímulo Talleres y Mantenimiento.
- Proyectos Institucionales Cooperativos.
- Aporte Red Satelital.
- Gerencia.

[www.ula.ve/cdcht](http://www.ula.ve/cdcht)

E-mail: [cdcht@ula.ve](mailto:cdcht@ula.ve)

Tel: 0274-2402785/2402686

**Alejandro Gutiérrez**  
**Coordinador General**