



**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
SOCIALES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida-Venezuela**



LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO PRÁCTICA SOCIAL

**Una fundamentación de buenas prácticas de gobierno
corporativo, desde el pensamiento de Miller y O'Leary**

**Autora: Mgs. Isabel Regina Armas Heredia
Tutora: Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez**

Mérida, diciembre 2023



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutora del Trabajo de Investigación intitulado: **LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO PRÁCTICA SOCIAL. Una fundamentación de buenas prácticas de gobierno corporativo, desde el pensamiento de Miller y O' Leary**, presentada por la magister **ISABEL REGINA ARMAS HEREDIA**, titular de la cédula de identidad E-0502298482, para optar al Grado de Doctor en Ciencias Contables; considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación y evaluación por parte del Consejo Técnico del Postgrado.

En Mérida a los 06 días del mes de junio del 2023.

Dra. Aura Elena Peña Gutiérrez
CIV -8074510

DEDICATORIA

El presente trabajo dedico con todo mi amor a mis hijos Anthony, Camila y Valeria; a mi esposo Wilfrido por su comprensión, sacrificio y por confiar en mi capacidad, lo que ha permitido que yo pueda llegar hasta aquí.

A mi padre Marcelo, quién desde el cielo me ha brindado sus bendiciones y ha guiado mi camino siempre.

A mi madre Anita por siempre estar a mi lado brindándome su apoyo incondicional y cuidando de mis hijos cuando tenía que ausentarme.

A mi hermano Marcelo y mis sobrinos Alexis y Jorgito por sus palabras de aliento y apoyo que permitieron que pueda seguir adelante, perseverar y alcanzar este objetivo.

AGRADECIMIENTO

Agradezco de todo corazón a la Universidad de Los Andes por haberme abierto las puertas a muchas experiencias enriquecedoras en mi formación doctoral.

Así también a la Universidad Técnica de Cotopaxi por permitir mi crecimiento académico y personal.

A la Dra. Aura Elena Peña por su acertada orientación durante mi formación académica y dirección de tesis.

A todas las personas que me dieron el impulso para poder concluir mi trabajo de investigación, sin duda cada uno brindó su aporte para lograr culminar con éxito este trabajo que servirá como base para futuras investigaciones.



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO PRÁCTICA SOCIAL
Una fundamentación de buenas prácticas de gobierno corporativo, desde el
pensamiento de Miller y O'Leary

Autor: Isabel Armas Heredia

Tutor: Dra. Aura Elena Peña

Año: 2023

Miller y O' Leary (1994) abordan la contabilidad como una práctica social e institucional, cuyos fundamentos aportan las bases para la adopción de mecanismos de control e interés público que resultan clave para implementar buenas prácticas de gobierno corporativo. Esta investigación tuvo como intencionalidad general proponer los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social de control e interés público, que orienten un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary. En procura de atender este propósito la investigación se sustentó en los postulados del método arqueológico propuesto por Michel Foucault (1979), según el cual el conocimiento se construye en la acción social a partir del análisis del discurso. Para la recopilación de la información en el campo empírico, se aplicó una entrevista semiestructurada a dos grupos de sujetos de información: (a) Investigadores con publicaciones en líneas de investigación relacionadas con la contabilidad de gestión y el gobierno corporativo; y (b) Contadores Públicos, gerentes y administradores en ejercicio de la contabilidad de gestión que integran el gobierno corporativo de corporaciones que operan en Ecuador. Se confirma que la contabilidad es una práctica social de control e interés público en un sistema de gobierno corporativo, en la medida en que se adopte un enfoque de gestión cuyos postulados teóricos se correspondan con categorías emergentes entre las que destacan: la formulación de objetivos y metas claras, la toma de decisiones que promueva la mejora en la gestión; la confianza, la transparencia en la rendición de cuentas; la implementación de un sistema contable acompañado de procesos de auditoría y control interno y la democratización de las finanzas.

Palabras clave: Contabilidad de gestión, práctica social e institucional, Gobierno corporativo, control, interés público, Miller y O'Leary.

ÍNDICE GENERAL

APROBACIÓN DEL TUTOR.....	i
DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTO.....	iii
ÍNDICE GENERAL.....	v
ÍNDICE DE MATRICES.....	ix
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.....	4
LA PRÁCTICA SOCIAL DE LA CONTABILIDAD. Una forma de gobierno corporativo.....	4
1.1 La contabilidad de gestión como una práctica de gobierno corporativo	4
1.2. Intencionalidades	34
1.2.1. Intencionalidad general	34
1.2.1.1. Intencionalidades específicas	34
1.3. Justificación.....	36
1.4. Alcance de la investigación.....	37
CAPÍTULO II.....	39
FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL QUE CONTRIBUYE CON LAS BUENAS PRÁCTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO.....	39
2.1. Antecedentes de la investigación	39
2.2. Fundamentos teóricos.....	72
2.2.1. El buen gobierno corporativo	72
2.2.2. El control y el gobierno corporativo.....	76
2.2.3. El interés público: responsabilidad clave del gobierno corporativo	78

2.2.4. El poder en las organizaciones.....	84
CAPÍTULO III.....	88
LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL E INSTITUCIONAL DESDE EL PENSAMIENTO DE MILLER Y O'LEARY.....	88
CAPÍTULO IV	101
ABORDAJE METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN.....	101
4.1. El enfoque ontológico que fundamenta la comprensión de las prácticas sociales de la contabilidad, basadas en las relaciones de poder	102
4.2. El enfoque epistemológico para el abordaje de las prácticas sociales de la contabilidad, basadas en las relaciones de poder	107
4.3. El abordaje de las prácticas sociales de la contabilidad desde las premisas del análisis del discurso del método arqueológico de Michel Foucault.....	114
4.3.1. Técnicas e instrumentos de recolección de la información	121
4.3.2. El procesamiento e interpretación de la información	124
4.3.3. Validez y confiabilidad de la investigación	125
4.4. Postura ética de la investigación	126
CAPITULO V EL DISCURSO TEÓRICO Y EMPIRICO SOBRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN, LAS RELACIONES DE PODER Y EL GOBIERNO CORPORATIVO	127
5.1. Análisis de las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones	131
5.1.1. Elementos que caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones	132
5.1.2. Principales ventajas de la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo.....	139

5.1.3. Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones	147
5.1.4. La contabilidad como mecanismo para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones.....	159
5.2. Análisis de los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.....	161
5.2.1. Contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones	170
5.2.2. Contribuciones de la contabilidad como práctica social para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información.....	172
5.2.3. Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones	183
5.2.3. Elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones	194
5.2.4. Relaciones entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo	204
5.2.5. La contabilidad como mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones.....	211
 CAPÍTULO VI LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL EN UN SISTEMA DE GOBIERNO CORPORATIVO Postulados teóricos de sus categorías emergentes, desde la postura de Miller y O' Leary	
6.1. Análisis de los postulados teóricos que dan cuenta de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo	222

6.1.1. Elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo	2235
CONCLUSIONES.....	241
REFERENCIAS.....	242
ANEXOS.....	258

ÍNDICE DE MATRICES

Matriz 1	Las intencionalidades y su aporte a la investigación.....	35
Matriz 2	Síntesis de los antecedentes de la investigación.....	69
Matriz 3	Fundamentos epistemológicos de la contabilidad como práctica social e institucional.....	112
Matriz 4	Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante A, intencionalidad específica 2)	133
Matriz 5	Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante A, intencionalidad específica 2).....	136
Matriz 6	Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)	141
Matriz 7	Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)	145
Matriz 8	Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante C, intencionalidad específica 2).....	148
Matriz 9	Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante C, intencionalidad específica 2).....	151
Matriz 10	Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)	154
Matriz 11	Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)	158
Matriz 12	Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)	163

Matriz 13 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 2)	169
Matriz 14 Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)	174
Matriz 15 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)	181
Matriz 16 Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)	184
Matriz 17 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)	190
Matriz 18 Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)	195
Matriz 19 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)	201
Matriz 20 Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante I, intencionalidad específica 3)	205
Matriz 21 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante I, intencionalidad específica 3)	208
Matriz 22 Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)	213
Matriz 23 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)	219

Matriz 24 Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4).....	224
Matriz 25 Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4).....	229

INTRODUCCIÓN

Las primeras teorías sobre la administración y las organizaciones se enfocaron en generar técnicas y procedimientos que permitieran maximizar las utilidades de los propietarios para resguardar sus intereses. En este escenario, la contabilidad se convirtió en una aliada de la administración para instaurar dentro de la empresa, formas de gobierno o dirección que regulaban el comportamiento del individuo mediante la fijación de estándares de desempeño y eficiencia a favor del propietario.

No obstante, la aplicación de estas formas de gobierno resultaron ser apropiadas para ambientes estables y previsibles, por lo que progresivamente en la medida que el ambiente de los negocios se hizo más competitivo y cambiante, tanto a nivel de la gerencia como de las técnicas contables, se produjeron una serie de modificaciones para abarcar dentro del gobierno corporativo no solo los intereses de los propietarios, sino también los de los trabajadores, los clientes, los proveedores, la comunidad, el gobierno, entre otros.

En este contexto, el gobierno corporativo aparece como un mecanismo para lograr el equilibrio entre los grupos de interés, las relaciones de poder y las exigencias de la sociedad. Así mismo, la práctica contable para responder a los intereses de los grupos antes descritos se replanteó para además de garantizar los intereses de los propietarios o accionistas en cuanto a la información, abarcar los intereses de múltiples usuarios de la información. Sin embargo, aún se cuestiona el papel de la contabilidad por favorecer los

intereses de los grupos más poderosos y, se demanda de ésta la aplicación de técnicas que contribuyan a una mayor equidad en el contexto en que se apliquen.

Tomando en consideración los argumentos expuestos y bajo una perspectiva crítica e interpretativa, este estudio aborda la contabilidad de gestión como una práctica social que orienta un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary. Tales autores, reafirman el uso de las prácticas contables, específicamente el sistema de costos estándar y los presupuestos, como mecanismos de control social en las organizaciones; éstas se han empleado para normar la actuación de los individuos, en la búsqueda de alcanzar la eficiencia económica y, la maximización de las ganancias de quienes han concentrado la mayor parte del poder.

Siguiendo la orientación descrita, la investigación se estructuró en seis capítulos: El primero, bajo el título *La práctica social de la contabilidad de gestión. Una forma de gobierno corporativo*, presenta una revisión teórica que muestra la alianza de la contabilidad con la administración para conformar un mecanismo de control garante del interés público, orientado hacia la regulación del comportamiento del individuo tanto a nivel de la empresa como de la sociedad, mediante la configuración de sistemas de gobierno o dirección implementados a nivel de la gerencia.

En el segundo capítulo, llamado *Fundamentos teóricos de la contabilidad como práctica social que contribuye con las buenas prácticas de gobierno corporativo*, se exponen los postulados teóricos de la investigación, incluyendo los antecedentes y las teorías relacionadas con el objeto de estudio.

En el tercer capítulo, denominado *La contabilidad como práctica social e institucional desde el pensamiento de Miller y O'leary* se abordan los postulados teóricos de estos autores, los cuales sustentan el desarrollo teórico de la investigación.

En el cuarto capítulo intitulado *La práctica social de la contabilidad como dispositivo de control e interés público: Su ontología, epistemología y metodología a partir de Miller y O'Leary*, se describen los componentes ontológico, epistemológico y metodológico que fundamentan la comprensión de la contabilidad como una práctica social, discursiva y un dispositivo de control organizacional.

En el quinto capítulo, llamado *Discurso teórico y empírico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo*, se contrastan los hallazgos de la investigación obtenidos a partir de la entrevista aplicada a los sujetos de información con los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo.

El sexto capítulo intitulado *La contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo. Postulados teóricos de sus categorías emergentes, desde la postura de Miller y O' Leary*, revela los postulados de las categorías emergentes derivadas del análisis de los hallazgos. Dichos postulados se desarrollan desde la postura de Miller y O'Leary.

Finalmente se presentan las *Conclusiones* de la investigación, en las cuales se enfatiza en los aportes de la contabilidad de gestión para mejorar las prácticas de gobierno corporativo. Asimismo, se indican las respectivas referencias bibliográficas.

CAPÍTULO I

LA PRÁCTICA SOCIAL DE LA CONTABILIDAD

Una forma de gobierno corporativo

1.1 La contabilidad de gestión como una práctica de gobierno corporativo

En líneas generales, el origen de la contabilidad se ubica en el momento en que el hombre se encontró en la necesidad de controlar su vida económica y sus bienes a través de las cuentas, así como del registro histórico o memoria de todas sus actividades diarias (Hernández, 2006).

Y, particularmente la contabilidad de gestión marca su origen en la evolución de la contabilidad de costos. La misma, surge como consecuencia de la necesidad de identificar información de carácter cuantitativo, sobre el comportamiento de las variables productivas que integran el ciclo de explotación de las organizaciones.

Para Cokins (2013), la evolución de la contabilidad de gestión se precisa a partir las siguientes épocas: i) antigua, año 20.000 A.C., escritos en rocas, piedras y cuevas; ii) medieval, surgimiento de la partida doble con la publicación del libro de Pacioli en 1494; iii) industrial, adopción del costo estándar propuesto por Taylor para reflejar la contabilidad; iv) reglamentación y cumplimiento, evidenciada en 1930 a raíz de la gran depresión experimentada en Estados Unidos, cuyos efectos indujeron el establecimiento de relaciones para proteger a los inversionistas; v) consumo, aparición del costeo basado en actividad (ABC), y; vi) contabilidad predictiva, aplicada

desde 1980 cuando se trasciende de datos históricos a datos predictivos de estrategia y operaciones, para conocer los costos con anticipación a la toma de decisiones.

Posteriormente, las transformaciones ocurridas en el entorno socio económico y legal en el que se desempeñan las empresas, así como los nuevos requerimientos de información, indujeron un cambio en la interpretación y el análisis de los datos, para promover el ejercicio eficiente del control al nivel de toda la organización (Alturo & Dussán, 2016). Tales cambios, promovieron la evolución del modelo de contabilidad de gestión de una visión cuantitativa basada en los costos, a una postura centrada en la racionalización de los mismos (Quintero, 2003).

Al respecto, Salgado (2014) afirma que la necesidad de información para efectos de la planificación interna y el control total de los procesos de las organizaciones, se originó cuando “empresas como las fábricas textiles y los ferrocarriles tuvieron que idear procedimientos administrativos internos para coordinar los múltiples procesos inmersos en su actividad principal” (p. 790). En tal sentido, la contabilidad de gestión se fundamentó como un mecanismo de apoyo al proceso administrativo y en especial, de la toma de decisiones en las funciones de organización, dirección y control de los procesos de la entidad.

Por su parte, el Instituto Colegiado de Contadores de Gestión (Chartered Institute of Management Accountants por sus siglas en inglés CIMA) define la contabilidad de gestión como una profesión, cuyas bases permiten la creación de grupos de gestión para fundamentar la toma de decisiones, planificar y gestionar el rendimiento, así como para orientar la

presentación de reportes financieros e informes de control, que apoyen a la dirección en la formulación y aplicación de estrategias.

El citado instituto, también reafirma la importancia de la contabilidad de gestión para la creación de valor en las organizaciones, pues a través de una buena toma de decisiones se promueve el crecimiento del patrimonio de los accionistas y, por ende, el incremento del valor de la firma.

Desde la perspectiva expuesta, la contabilidad de gestión se concibe como una práctica de buen gobierno corporativo, cuyo propósito consiste en alcanzar los objetivos estratégicos y operativos de la organización. Esto, también implica el establecimiento de una cultura del control desde el nivel más alto de la organización (donde se toman las decisiones), hasta el nivel más bajo.

En este contexto, corresponde al gobierno corporativo para cumplir con el principio de buenas prácticas, diseñar e implementar un sistema de control interno contable y administrativo, que permita obtener información financiera confiable y, cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias en el desarrollo de su objeto social.

La International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2020) define el control interno, como el proceso que deben diseñar e implementar los responsables del gobierno corporativo de la entidad que informa, la administración y otro personal involucrado en la toma de decisiones, con el propósito de suministrar seguridad razonable sobre la obtención de los objetivos de la organización relacionados con: i) la fiabilidad de la información financiera; ii) la eficacia y eficiencia de las transacciones u hechos económicos; y, iii) el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Por otra parte, el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión de Normas (COSO, 2013) define el control interno, como el proceso ejecutado por la dirección y todo el personal de la entidad para garantizar, asegurar y mantener: i) la eficacia y eficiencia en el funcionamiento y desarrollo de su objetivo social; ii) el cumplimiento de las políticas, estatutos, leyes y normas aplicables; y, iii) el principio de confidencialidad de la información financiera.

En tal sentido, el sistema de control que debe diseñar, aplicar y mantener toda entidad para garantizar el cumplimiento de sus objetivos, está conformado por los siguientes elementos:

- A. *Administrativos*: comprenden el plan diseñado por la administración para el establecimiento de las decisiones de autoridad y responsabilidad; así como para la segregación de funciones en todos los procesos de operación, registro y custodia.
- B. *Contables*: abarcan el sistema de control interno contable relacionado con la contabilidad financiera, el sistema de costos, los presupuestos y los manuales de procedimientos, el comité de auditoría interna que asesora permanente a la dirección en la evaluación y, el personal capacitado y experimentado responsable de sus funciones.

De otro lado, también es de interés mencionar que el propósito de la profesión contable es servir al interés público, definido en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IFAC 2018), como la responsabilidad del Contador público de garantizar un desempeño ético en su ejercicio profesional, al momento de satisfacer las necesidades del cliente para el que

presta sus servicios, así como de todos los grupos de interés y de la sociedad en general.

Desde esta perspectiva relacionada con el interés público, un rasgo fundamental de la profesión contable se encuentra, en orientar permanentemente las actuaciones del profesional, en cuanto al conjunto de acciones y decisiones que deben tomarse para garantizar un comportamiento responsable, que satisfaga las expectativas de la sociedad.

Al respecto, la IFAC (2012) en su orientación política N° 05 define el interés público como los beneficios netos obtenidos, así como el rigor de los procedimientos seguidos en cuanto a las acciones, decisiones o políticas tomadas en nombre de la sociedad en su conjunto.

Desde este punto de vista, el ejercicio de la práctica contable puede afectar los intereses de los diferentes grupos de interés y de la sociedad general. No obstante, Para la IFAC (2012), lo “público” trasciende lo relacionado con los diversos grupos de interés, para ubicarse al nivel de la sociedad, cuyos miembros se encuentran afectados por la actuación de los profesionales cuando emiten información financiera y no financiera, toman decisiones, asesoran a las autoridades y funcionarios del gobierno, entre otras acciones.

En este caso, los intereses son los derechos o los aspectos que los diversos grupos de interés o la sociedad en general, intentan adquirir o controlar. Es decir, son los beneficios netos que recibe ese público, los cuales exceden los costos de recibirlos por las acciones, decisiones o políticas que el profesional ha tomado en el ejercicio de la práctica contable y, que ha servido a ese interés público o a la sociedad en general.

En estos términos, las prácticas de la contabilidad desde el punto de vista social-institucional, han contribuido con el control del desempeño y el comportamiento del individuo en las organizaciones. Este último, ha sido el punto de partida para diseñar e implementar las prácticas de gestión y de gobierno adoptadas como base del desarrollo organizacional.

Al respecto Morgan (1988) expresa que los datos suministrados a través de la información contable muestran los aspectos de la realidad organizacional de carácter cuantificable que están integrados en la contabilidad (costos, ingresos, gastos, etc.), obviando aquellos aspectos que por su carácter cualitativo no son objeto de cuantificación o medición.

En este contexto, los estudios críticos sobre los aportes de la contabilidad revelan que las técnicas de registro y la información plasmada en sus informes, reflejan una parte de la realidad organizacional, la cual ha configurado la estructura y el funcionamiento de las organizaciones, así como de la sociedad en general.

Para Chua (1986), los lineamientos de la teoría crítica adoptados en la ciencia contable, permiten la comprensión de los hechos objeto de estudio desde una postura amplia e integradora, que trasciende el aspecto financiero. Estos se conciben como fenómenos sociales, cuyas estructuras convencionales se transforman y se reproducen en la práctica social. En este caso, el cambio, la transformación y la evolución social se configuran como los rasgos clave, que permiten comprender e interpretar el significado de los diversos fenómenos que caracterizan la contabilidad como práctica social.

Tal postura, la reafirma Richardson (2015) al plantear que bajo la teoría crítica la comprensión de los fenómenos se fundamenta en la reproducción e interpretación de las prácticas sociales que forman parte de los mismos. Otros autores como Larrinaga (1999) encuentran en los estudios críticos un aporte para “objetivar” la realidad social a partir de un proceso sustentado en la investigación cualitativa.

Sobre la base de los postulados de la teoría crítica, los investigadores de la ciencia contable han comenzado a desarrollar métodos alternativos de investigación fundamentados en la construcción de una “nueva epistemología” de la contabilidad, que enfatiza en lo “interpretativo” como aspecto fundamental que se opone a la objetividad que ha caracterizado la disciplina (Morgan, 1988).

Los argumentos planteados por Chua (1986), Morgan (1988), Larrinaga (1999) y Richardson (2015) demuestran que la realidad organizacional no ha sido abordada a profundidad en los estudios del área contable, ya que los mismos se han centrado en aspectos funcionalistas, economicistas, juristas y financieros, dejando de lado los efectos sociales que tiene la información contable sobre la vida del individuo y de la sociedad en su conjunto.

Surge en consecuencia, la necesidad de reorientar los estudios contables pues,

Si el estudio de la disciplina se aborda desde otras dimensiones se puede establecer que no se trata de una simple técnica de recolección de datos. Abordar la contabilidad desde una perspectiva cultural (entendiendo la disciplina como un producto humano que responde en su forma e intencionalidad a un modelo de desarrollo económico determinado) permitirá encontrar los fundamentos

conceptuales que posibiliten su máximo aprovechamiento.
(Maldonado, 2003, p. 123)

Tal postura la reafirma Morgan (1988), al plantear que los sistemas contables no solamente se emplean para monitorear y evaluar la realidad; los mismos constituyen el fundamento para su construcción. En consecuencia, la introducción de controles incorpora cambios tanto en la cultura como en la orientación general de la organización.

El autor cita como ejemplo el caso de los hospitales, que implementan nuevos sistemas financieros para que los departamentos obtengan ganancias y reduzcan los costos. En este caso, los enfermeros y el personal administrativo comienzan a distribuir mejor el tiempo y el uso de los insumos médicos que en los sistemas de salud tradicionales (Morgan, 1988).

Así mismo, las relaciones entre las enfermeras y los pacientes, entre los médicos y las enfermeras y, entre los médicos y los pacientes, comienza a tener una orientación distinta al cuidado de la salud, pues se centra en el control de los costos para permanecer dentro del presupuesto asignado. Todo ello, reorienta el objetivo del trabajo de las enfermeras, que en lugar de enfocarse en el paciente comienza a centrarse en los aspectos administrativos (Morgan, 1988).

De otro lado, al analizar históricamente el origen de las organizaciones, se observa que su fundamento se encuentra en la necesidad de los individuos de aunar esfuerzos para alcanzar fines comunes. Las primeras formas de organización se remontan a la época primitiva. Estas, presentaron una estructura organizacional basada en la familia, cuyo objetivo se centró en la supervivencia de los individuos, mientras que su dirección o gobierno estuvo

a cargo de un líder responsable de tomar las decisiones importantes y, coordinar los esfuerzos para el logro de los objetivos comunes. Posteriormente, con la agricultura a gran escala, la organización familiar se sustituyó por las tribus o clanes.

En esta época Franco (2011) identifica tres periodos caracterizados básicamente por: i) la domesticación y cría de animales, el comienzo de la agricultura y la utilización de los metales; ii) la división del trabajo por sexos, edad y capacidad física y, posteriormente a partir del trabajo intelectual y material y; iii) el desarrollo de la agricultura a gran escala originado por la fundición del hierro, que al generar excedentes en la producción aportó las bases para conformar las primeras manifestaciones del comercio, efectuadas entre grupos (tribus, clanes) y no entre individuos.

Como consecuencia de la división del trabajo, la producción de excedentes y el intercambio, surgió de manera empírica la administración en los términos de un mecanismo del control y distribución de la producción. Bajo esta forma de control, se identifican algunos elementos característicos de la contabilidad como las nociones de cantidad y número (Franco, 2011).

Igualmente, dentro de esta forma de organización, se observan de manera rudimentaria los primeros vestigios de la contabilidad como un mecanismo de memorización empleado por los individuos para realizar anotaciones sobre piedras, troncos de árboles y otros materiales que le permitieran “inventariar el número de instrumentos de caza y pesca disponibles, contar sus rebaños o ánforas de bebidas” (Goncalves y Carvalho, 2009, p. 35).

En este sentido, Franco (2011) precisa los aportes de la contabilidad para el desarrollo de la escritura, pues sin existir el concepto de moneda, ya se comenzaban a gestar las primeras prácticas contables en sus formas más naturales. Esto fue el resultado de la actividad económica, el intercambio de productos, la escritura, las nociones de número y cantidad, así como de la implementación de la práctica de control y distribución del producto social.

En la medida que los grupos fueron creciendo y estableciéndose en un solo lugar, se hizo necesario coordinar de manera más eficiente sus esfuerzos. Esto condujo al desarrollo de las primeras civilizaciones (China, Persa, Romana, Griega, Egipcia, Sumerios, Asiria, Mesopotamia, Babilonia, entre otras) y a la conformación del Estado.

Con el establecimiento de las civilizaciones mencionadas, aparece el concepto de propiedad privada, la estratificación de las clases sociales y el comercio. Las formas de gobierno dentro de estas organizaciones, se caracterizó por el sometimiento de los hombres sobre los hombres para lograr la cooperación de los individuos, dado que el poder y los recursos se concentraban en unos pocos.

En cuanto a la contabilidad, se puede afirmar que sus bases se desarrollaron en paralelo con la administración pública. Bajo esta influencia se observa que además de ser un mecanismo de memorización, se comienza a emplear como una técnica de control para “medir el grado de eficacia de los responsables de la administración de los bienes y propiedades, privadas o públicas, a través de registros exactos y minuciosos” (Goncalves y Carvalho, 2009, p. 41).

La postura de Franco (2003) coincide con los planteamientos de Goncalves y Carvalho (2009) al resaltar que la contabilidad formalmente adquiere su desarrollo con el establecimiento de las primeras civilizaciones, pero destaca que además de constituir un mecanismo de control y memorización de datos, también fue influenciada por el derecho, constituyéndose en un instrumento de judicialización territorializado en un espacio geográfico de vigencia de la norma en provincias, imperios, reinos, naciones y regiones, hasta abarcar un ámbito internacional.

También se precisa que la judicialización de la contabilidad promovió su desarrollo en los términos de un sistema de información, que sirviera como prueba judicial para establecer responsabilidades jurídicas derivadas de la información registrada y la imposición práctica de los libros (Franco, 2003).

Dentro del marco jurídico descrito, las técnicas contables aplicadas y, específicamente el control se dirigió a evitar el fraude en lo interno, generando las pruebas judiciales en las transacciones mercantiles “a partir del principio de mala fe, todos dentro de la empresa son ladrones y el control tiene que actuar para que no se roben el patrimonio social” (Franco, 2003, p. 120).

Bajo el principio expuesto, la contabilidad fundamentada en el concepto de control se concibió como un mecanismo de vigilancia militar o fiscalización orientado hacia la detección de las anomalías y la identificación de los culpables” (Franco, 2003). Posteriormente, en la Edad Media y, concretamente con la caída del imperio romano, surgió un nuevo tipo de organización configurada sobre un estado de servidumbre, conocida como feudalismo donde el señor feudal era dueño de la tierra, mientras los siervos la trabajaban, pero ahora tenían una participación en la producción.

El feudalismo indujo un estancamiento en la contabilidad, del cual salió a finales de este mismo periodo en la medida que el comercio experimentó un desarrollo trascendental, dando origen al mercantilismo. Durante este último, el Fraile Franciscano Lucas Pacioli formuló la contabilidad por partida doble.

Con el mercantilismo se inicia un proceso de transición del feudalismo hacia el capitalismo comercial. En este periodo se

Instaura un modelo económico, basado en la racionalidad económica que se difundió en medio de las relaciones personales y sociales, destruyendo los arraigos y las tradiciones de épocas anteriores. Dicha racionalidad se inclina hacia la maximización de la utilidad, para lo cual recurre al cálculo, la medición y el control de los capitales. La estimación de los costos y los beneficios son fundamentales en su propósito de obtener la mayor utilidad posible. (Giraldo, 2007, p. 141)

Influenciados por la corriente capitalista comercial con la aparición de la revolución industrial a finales del siglo XVIII y comienzos del XIX, los talleres artesanales o de economía doméstica comienzan a desaparecer producto de la centralización de la producción, lo que dio origen a las organizaciones bajo el sistema de fábricas donde se consideró el capital como el principal factor de producción y, la contratación de mano de obra asalariada el medio para multiplicarlo.

Siguiendo a Morgan (1988), esta forma de organización dio origen a la moderna dirección y con ello a la formalización de un sistema de gobierno ya que:

- A. desde los primeros tiempos -fuera de la esclavitud-, los beneficios se recibían en función de la eficiencia del empleo del tiempo y el trabajo.

B. Con la implementación del sistema de manufactura doméstica y la subcontratación, los beneficios obtenidos por el comerciante capitalista no dependían de la forma como se producían los bienes, pues el mismo simplemente se limitaba al pago del precio estipulado para recibir un margen de beneficios.

En este caso, los inconvenientes se presentaban cuando los productores fallaban con en la entrega del producto en el plazo acordado.

C. Con la creación del sistema fabril y la emergencia del trabajo asalariado, el capitalista comenzó a enfatizar en la eficiencia del tiempo de trabajo, implementando un creciente control sobre los procesos productivos.

En este contexto, la contabilidad tiene un lugar específico donde operar “la firma”, en la que prevalecen la racionalidad y la eficiencia. En consecuencia, además de servir como un mecanismo de registro memorístico de las operaciones del negocio y de instrumento probatorio de la mala o buena actuación de los comerciantes, pasa a ser considerada un medio para ofrecer información a los dueños y directivos sobre el funcionamiento de la empresa, ya que el objetivo consistió en maximizar el capital como factor de producción sobre la base de la eficiencia en el trabajo.

En tal dirección Johnson y Kaplan (1988) exponen que antes del siglo XVIII, las transacciones comerciales objeto de la contabilidad, operaban en un mercado conformado por el propietario que era al mismo tiempo el empresario y, los individuos que no formaban parte de la empresa tales como proveedores de materia prima, trabajadores a destajo y clientes. La eficiencia para el propietario se alcanzaba al obtener más dinero por las ventas, que aportaban

los recursos para cancelar las obligaciones con los proveedores de materia prima y con la mano de obra.

Con el surgimiento del sistema de fábricas a finales del siglo XVIII y comienzo del siglo XIX, se introdujo un cambio en el sistema descrito, como consecuencia de que los precios del mercado no proporcionaban información suficiente para el control y la toma de decisión interna (Johnson y Kaplan, 1988).

Al respecto, Johnson y Kaplan (1988) afirman que se creó una demanda de información contable sobre el control de las operaciones internas, que obligó a la gerencia a diseñar herramientas para determinar la eficiencia del trabajo, del material, así como para motivar y evaluar al personal.

Las herramientas descritas aportaron las bases de la contabilidad de gestión, pues como lo expone Ortega (2007) desde finales del siglo XIX, la contabilidad aporta al empresario un conjunto de datos que fundamentan “un análisis racional de su devenir económico, capaz de vigilar, controlar y determinar realidades, pero particularmente conoce por medio de ella, cual ha sido la generación de riqueza en su situación patrimonial” (p. 191).

Así entonces, sobre la base de la eficiencia, a inicios del siglo XX bajo el surgimiento de las primeras teorías administrativas, se comienza a configurar un tipo de organización mecanicista, cuyo objetivo se centró en la búsqueda de la eficiencia y, la medida para gobernarla consistió básicamente en evaluar el desempeño del individuo, de la empresa y de la sociedad en general.

En las organizaciones mecanicistas, el interés del propietario está por encima de los intereses de todos los miembros de la organización, pues la

gerencia o gobierno de la misma se centran en la generación de la máxima ganancia para el propietario o dueño del capital.

De acuerdo con Giraldo (2007), las bases de este tipo de organización se ubican en los aportes del pensamiento de Frederick Taylor sobre la administración científica, que incorporó un nuevo mecanismo de gestión basado en la división del trabajo, la especialización, el mejoramiento de los procesos de producción y, la sistematización del trabajo (medición de tiempos y movimientos). Tales aspectos, resultaron clave para mejorar la eficiencia del proceso productivo, lo cual generaría también mayores beneficios y utilidades.

Las características de las organizaciones mecanicistas, inducen un desarrollo en las prácticas de contabilidad de costos, impulsadas por los directivos e ingenieros, respondiendo la función de la contabilidad a los fundamentos derivados de la administración científica, así como a los intereses del sistema de gobierno capitalista de la época al hacer “posible sistematizar financieramente toda la propuesta administrativa de Taylor, la que permitía cuantificar las mejoras productivas por la reorganización del trabajo” (Giraldo, 2007, p.142).

De este modo, la contabilidad y las finanzas a través de sus técnicas son las responsables de representar cuantitativamente la racionalidad de los procesos productivos mediante el cálculo, las proyecciones, las estadísticas, los presupuestos y el establecimiento de parámetros de medición y valoración de las políticas y las acciones de la empresa capitalista (Giraldo, 2007, p.142).

Simultáneamente, como un mecanismo para controlar las grandes corporaciones que fueron surgiendo con la industrialización, a los aportes de la administración científica de Taylor, se sumaron las bases de la teoría clásica

de Fayol (organización estructuralista) y, la teoría burocrática de Max Weber (organización burocrática) conformando así las llamadas organizaciones racionalistas.

En las organizaciones mencionadas, se instauró de manera formal un sistema de gobierno burocrático, que buscó subordinar los intereses de los trabajadores a los de la estructura organizacional, por medio del establecimiento de líneas de autoridad claramente definidas, reglas de comportamiento, procedimientos para la ejecución de las tareas, estándares de evaluación y recompensa por el desempeño.

Sobre este aspecto, Acosta et al. (2015) puntualizan que,

Desde fines del siglo XIX hasta mediados del siglo XX- cuando el incremento de una demanda masiva generalizó la producción en serie-, se adoptó la estructura burocrática (conceptualizada por Weber, Taylor y Fayol, entre otros), basada en una división especializada del trabajo, en una formalización de las funciones y relaciones recurriendo para ello a las normas escritas, los procedimientos y una estructura jerárquica y centralizada de la autoridad.

Para apoyar el crecimiento de las grandes corporaciones, que desarrollaban simultáneamente múltiples actividades, la contabilidad se encontró ante la necesidad de rediseñar los procedimientos, para unificar medidas financieras que permitieran distribuir de manera más eficiente el capital entre las distintas partes o divisiones de la empresa integrada, lo que dio origen a los primeros indicadores financieros y posteriormente, a la contabilidad financiera.

Con el devenir del tiempo, las técnicas empleadas por las organizaciones racionalistas, tanto desde el punto contable como administrativo aun cuando

alcanzaron el objetivo de aumentar la productividad y la eficiencia, no lograban mantener la armonía en el centro de trabajo, pues se convirtieron tanto en un mecanismo de gobierno autocrático que condujo a la explotación por parte de aquellos que concentraban la mayor parte del poder y perseguían sus propios intereses (propietarios, gerentes del negocio), como a la proliferación de algunos casos de corrupción.

Al respecto, Acosta et al. (2015) afirman que, la estandarización de los resultados por medio de sistemas de planeamiento y control de gestión, se configuraron como el mecanismo más adecuado para coordinar a distancia desde una instancia central, las divisiones que están a cargo de determinadas áreas geográficas, tipos de productos o clientes diferenciados.

Para los autores, la incorporación de unidades homogéneas de medida (ganancias o pérdidas en dólares, tasas de frecuencia, nivel de gravedad de los accidentes, etc.) es el recurso que permite la coordinación centralizada. No obstante, se evidencian las siguientes debilidades intrínsecas de este tipo de estructura:

- A. Los problemas de comportamiento ético de los directivos divisionales derivados del énfasis en indicadores de resultados, más allá de los medios empleados para alcanzarlos. Para enfrentar esta debilidad, se promueve la estandarización de valores a través de los códigos de ética y las políticas de Responsabilidad Social Empresarial (RSE).
- B. La tendencia seguida por los directivos divisionales de incorporar la forma burocrática tradicional (reglamentación y control jerárquico de estricto cumplimiento) para asegurar la consecución de los resultados.

Los conflictos derivados de los intereses del propietario, los gerentes y los trabajadores dentro la empresa, revelaron la necesidad de incorporar otras ciencias en el estudio de los problemas organizacionales. A partir de los aportes de la psicología, la sociología, la antropología y otras disciplinas (1920-1960), se planteó una visión de hombre social, a partir de la que los intereses de los trabajadores pasan a tener relevancia en el establecimiento de las metas organizacionales y los mecanismos de gobierno implementados.

Siguiendo a Acosta et al. (2015), la teoría de las relaciones humanas introdujo un cambio en la concepción de la organización, al concebirla como “un sistema social donde los aspectos humanos y motivacionales, y las relaciones interpersonales y grupales, adquieren una creciente importancia” (p. 39). Tal escuela, también demostró la necesidad de abordar además de los aspectos formales, los de carácter informal, pues la articulación de ambos conforma la estructura organizacional.

Los aportes más importantes de los estudios de la escuela de las relaciones humanas se resumen en los términos de Morgan (1990) en: i) identificar la relevancia de las necesidades sociales de los individuos en el campo laboral y la manera en que los grupos de trabajo pueden satisfacer dichas necesidades restringiendo la producción y, ii) la identificación de los grupos informales y, su influencia dentro de la estructura formal de la organización.

Para Morgan (1990), la idea de integrar los intereses del individuo a los de la organización cobra fuerza, al mostrar como las estructuras burocráticas, la forma de gobierno y la organización del trabajo podrían cambiar para incorporar las técnicas motivadoras -el reconocimiento, la autonomía y la

responsabilidad-, como mecanismos de gobierno para impulsar el trabajo creativo y la capacidad de autocontrol en los individuos.

El autor también destaca que el empleo de las técnicas descritas, en articulación con un sistema de gobierno democrático con mayor participación del empleado, sustituyó el sistema de gobierno autocrático, autoritario y deshumanizador derivado de las técnicas que caracterizaron la administración científica y burocrática.

Al producir un cambio en el sistema de gobierno de la empresa orientado a considerar los intereses de sus miembros, las técnicas empleadas por la contabilidad se replantearon para incorporar las necesidades y motivaciones de los empleados en la definición de los estándares de eficiencia y desempeño.

En tal sentido, se implementó una política basada en la negociación para asegurar la cooperación de los individuos en la ejecución de las metas organizacionales donde “el trabajador, como persona compleja y miembro del grupo informal, debía incorporarse al dominio de la contabilidad” (Miller y O’Leary, 1993, p. 159).

Por su parte, Asagua (2008) apunta que la incorporación de los elementos expuestos, dieron origen a la contabilidad conductual a finales de los años 60; dentro de la misma, se llevaron a cabo una serie de estudios orientados a identificar el efecto que tiene la preparación y la utilización del presupuesto sobre el comportamiento de los individuos involucrados, así como sobre el desempeño de la empresa.

Al igual que los enfoques anteriores, bajo esta postura conductista el objetivo de las técnicas contables se dirigió hacia el alcance de,

[L]os objetivos de la empresa establecidos por la alta dirección. Cualquier comportamiento que no sirviera a esta función se consideraba dañino para los intereses de la empresa. La investigación se basaba entonces en lo que podría considerarse una visión directiva de la contabilidad y buscaba comprender las variables que influyen en el comportamiento humano de modo que se pudieran crear controles que asegurasen el logro de los objetivos empresariales. (Asuaga, 2008, p. 10)

Con el devenir del tiempo al cambiar el entorno económico, social y político como consecuencia de la revolución de la tecnología, la información y la globalización, el sistema de producción económico se modificó; las empresas impulsadas por la competitividad se encontraron ante la necesidad de generar cambios en su forma de gobierno para adaptarse a la exigencia del nuevo mercado y a las disposiciones legales impuestas por el Estado, regulando su actuación en un marco de responsabilidad social, dirigido a resguardar los intereses y la confianza de los trabajadores, los inversionistas, los proveedores, los clientes, el Estado, entre otros actores.

En este escenario dinámico, influenciada por los fundamentos de la teoría general de los sistemas sociales (enfoque sociológico de las organizaciones), la visión de la empresa se amplía hacia una postura más sistémica, que propone un sistema de gobierno corporativo que abarca no solo los intereses del propietario, los trabajadores y las metas organizacionales, sino también los intereses de todos los agentes vinculados con la organización (clientes, proveedores, gobierno, comunidad, entre otros). Se parte de la premisa que las empresas como sistemas sociales, no actúan solas y de manera independiente en la sociedad, sino que están integradas a otros sistemas sociales.

Enmarcado en esta visión, Tua (1988) considera que “la empresa actúa en y para la sociedad, en un contexto frente al que ha de afrontar las consecuencias de su actividad y el ejercicio de la potestad que la misma sociedad le confiere” (p. 41). Para el autor las empresas deben orientar acciones dirigidas hacia:

- A. La medición de su actuación en función de la congruencia entre los valores, pautas y requerimientos de la sociedad en su conjunto.
- B. La cooperación con el entorno en que se desenvuelven.
- C. La satisfacción de las demandas y aspiraciones de la sociedad en la cual operan.

De este modo, como lo afirma Tua (1988) la contabilidad no ha estado ajena a los cambios experimentados por las organizaciones, ya que para alinearse a la responsabilidad social se ha encontrado frente a la necesidad de: i) responder no solo a los intereses de información de los propietarios o accionistas, sino también a los intereses de múltiples usuarios de la información, pues ésta pasó a ser considerada un bien público y; ii) exigir a las empresa mayores requerimientos de información sobre su actuación no solo económica, sino también, jurídica y social.

En este sentido, Asuaga (2008) destaca que, con la introducción de la llamada teoría social, para el estudio de la contabilidad se han conformado diversos programas de investigación, como el enfoque interpretativo y el crítico. Ambos consideran la actividad social, como el resultado de una relación compleja gestada entre las estructuras sociales, la acción social y la agencia individual.

Adicionalmente, la citada autora reafirma que los enfoques crítico e interpretativo parten del supuesto que las prácticas sociales, pueden ser transformadas a partir de la acción de los propios actores sociales. En este contexto, la contabilidad se concibe como una construcción social, que depende de la postura de los distintos actores sociales involucrados.

Específicamente, bajo el enfoque crítico se busca replantear el papel de los mecanismos de control influenciados por las corrientes marxistas y post-modernistas dentro de las organizaciones para “proponer programas de cambio social, centrándose en cuestiones como el poder, los conflictos, la injusticia, etc.” (Asuaga, 2008, p. 13).

Basándose en el enfoque descrito, algunos estudios enfatizan que el papel de la contabilidad no es neutro, sino que es un dispositivo de control y poder que puede institucionalizarse dentro de cualquier tipo de organización para equilibrar las relaciones de poder y garantizar el interés público en general. Por ende, como lo afirman Escobar y Lobo (2002, p. 20) el objetivo de la contabilidad bajo esta postura se amplía en el sentido,

[Q]ue no se limita a medir y a controlar las dinámicas organizativas relevantes para la gestión empresarial y proporcionar la información objetiva y oportuna para la toma de decisiones, sino que las personas influyen en la información en función de sus intereses individuales, grupales y organizativos. De esta forma, las técnicas para controlar y planificar pueden usarse para intervenir en la actividad de las firmas, alterando lo que sería el curso normal de los procesos dentro de la organización, entendida como institución. Así pues, la construcción de la realidad en función de datos no siempre tiene que reflejar lo que realmente está ocurriendo, sino que puede ser creada de acuerdo con determinados intereses.

Desde esta visión social de la contabilidad, se evidencia que, para responder a las necesidades de la sociedad, ésta se encuentra ante el requerimiento de reformular sus planteamientos teóricos, dada su función de suministrar información para “convertirse en la estructura fundamental de control, si trasciende de la información financiera y amplía sus horizontes de desarrollo a la estructura económico-social de lo público y lo privado” (Muñoz, 2007, p. 146).

Sobre este aspecto Pardo (2015), afirma que la contabilidad como práctica social e institucional que contribuye con el control en las organizaciones, también hace parte de las prácticas de gobierno corporativo, configuradas como las estructuras que dirigen y controlan el funcionamiento de las organizaciones para la consecución de los objetivos estratégicos y operativos propuestos.

Por su parte, Flores y Rozas (2008), destacan los siguientes aportes de las buenas prácticas de gobierno corporativo para el desarrollo organizacional: a) la maximización del tiempo orientado al diseño e implementación de la estrategia, así como en la detección de las oportunidades y las necesidades de negocio; b) la identificación de los riesgos estratégicos y el establecimiento de mecanismos para enfrentarlos; c) la reducción de las pérdidas; d) el fortalecimiento de los talentos individuales; e) la construcción de confianza entre los grupos de interés; y, f) la autoevaluación de la junta directiva.

Considerando los argumentos expuestos, para dar respuesta a las exigencias demandadas a la contabilidad, en este estudio se propone la teoría de Miller y O’ Leary (1987, 1993) como fundamento teórico de una visión de la contabilidad como práctica social.

En este caso, las prácticas contables ejecutadas a nivel interno de la organización; esto es, el sistema de información contable y de control interno, implementado por la gerencia y/ o del gobierno corporativo se configuran como el conjunto de procedimientos, políticas contables y de control, que muestran las acciones sociales que emergen de la participación de todos los miembros de la organización en las diversas actividades realizadas al interior de la entidad, así como de la forma bajo la cual se toman las decisiones para el cumplimiento de los objetivos empresariales y de responsabilidad social.

En esta orientación, tal garantía o aseguramiento la brindan los preparadores y evaluadores de la información financiera y no financiera al suministrar información útil, transparente y de alta calidad, participando del ejercicio de la contabilidad como práctica social y legítima; una disciplina que satisface las expectativas que tienen los grupos de interés tanto internos (accionistas, gerencia, empleados, gobierno corporativo) como externos (estado, clientes, proveedores, competidores, reguladores), lo cual se traduce en interés público y bienestar para toda la sociedad.

El argumento expuesto, reafirma que la contabilidad como práctica social y organizacional se inserta en las relaciones de poder gestadas en las organizaciones, en la medida que garantiza la satisfacción de las necesidades y actividades empresariales y aporta soluciones a los problemas y conflictos presentes en las mismas. Esto se traduce en la esencia de la práctica contable en tanto servir al interés público; mecanismo de utilidad social e instrumento de control.

Al respecto, Miller (1994) advierte que la importancia de la contabilidad como una práctica social e institucional se encuentra en su influencia en los

siguientes aspectos: a) el mundo y la realidad social que aportan bases para el desarrollo del individuo como un ser social; b) las actividades socioeconómicas desempeñadas por cada individuo y; c) la organización de las actividades y, de los distintos procesos socio económicos que regulan la vida del individuo en la sociedad (Miller, 1994).

Miller y O Leary (1987), basados en los postulados de Foucault, demuestran que históricamente las técnicas empleadas por la contabilidad (el sistema de costos estándar y los presupuestos), han servido como un mecanismo de control social, implementados por las organizaciones para normar la actuación de los individuos en la búsqueda de alcanzar la eficiencia económica y, la maximización de las ganancias de quienes han concentrado la mayor parte del poder.

Así, la contabilidad como una práctica social e institucional se encuentra inserta en las relaciones de poder evidenciadas en las sociedades; es una especie de mecanismo regulador que pone de manifiesto las distintas formas de actividad desarrolladas por el individuo, considerando el papel que aquella tiene tanto en la operación eficiente de las actividades empresariales, como de la sociedad en general (Miller y O' Leary, 1993).

En este contexto, Miller (1994) identifica algunos rasgos que sustentan la comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional, destacando que las prácticas contables:

- A. Transforman el mundo en la medida que inciden en las actividades y objetivos organizacionales, así como en el desarrollo social del individuo;

- B. Suministran información sobre la realidad social y financiera de las organizaciones, pero aún tienen limitaciones para valorar los aspectos no financieros que forman parte del hecho económico objeto de estudio de la contabilidad;
- C. Incorporan un lenguaje fundamentado en el discurso y las representaciones de los actores, que aportan el significado de las prácticas sociales e institucionales para comprender el hecho económico en su totalidad (aspectos financieros y no financieros);
- D. Se basan en un discurso que fundamenta las prácticas sociales e institucionales gestadas en las organizaciones; el mismo favorece la toma de decisiones y, resulta el elemento clave para el gobierno eficiente de la vida socio económica y;
- E. Son la base para la construcción y reconstrucción del hecho económico; dado que las prácticas contables están implícitas en la naturaleza de cada organización en particular y tienen un carácter inminentemente social, que sustentan los juicios sobre la situación de las organizaciones, así como las políticas y modelos de gestión que deben implementarse para el alcance de los objetivos, entre otros aspectos.

En síntesis, desde la postura de la contabilidad como práctica social e institucional, las organizaciones y las prácticas contables gestadas en éstas son aspectos dinámicos de naturaleza social, dado que las organizaciones se vinculan directamente con una multiplicidad de intereses, localizados en algunos casos dentro de las mismas, en otros dentro del entorno en el que éstas operan; mientras que en otros se diluyen entre los límites de las organizaciones y sus respectivos entornos (Miller y O' Leary, 1993).

En tal sentido, el gobierno corporativo (objeto de estudio de la presente investigación), se concibe como un sistema que asegura la eficiencia de los procedimientos empresariales, en la medida que equilibra las relaciones de poder gestadas entre los accionistas, los administradores y el Directorio de las organizaciones, e incorpora buenas prácticas que garantizan los intereses de los distintos grupos de interés.

Para Caballero (2014) el modelo de gobierno fundamentado en los “grupos de interés” también denominados stakeholder, término introducido por Freeman (1984) para abordar “aquellos grupos o individuos que pueden afectar o lo están por el logro de objetivos de la organización” (p. 211), ha evolucionado para considerar fundamentalmente a los individuos o grupos de los que la organización necesita para sobrevivir en el tiempo.

Los stakeholder internos y externos a la organización están conformados por los propietarios, la dirección, los trabajadores, los clientes, los proveedores, los competidores y la comunidad local. González (1999) caracteriza los intereses y obligaciones de estos actores en los siguientes términos:

A. Los propietarios y directivos: los propietarios en su condición de accionistas mayoritarios o minoritarios persiguen un interés financiero; pues esperan que la empresa o los directivos que tienen a su cargo el desempeño de la misma, aseguren el retorno de la inversión realizada. Por su parte, los directivos tienen la responsabilidad de incrementar el patrimonio de los accionistas a través de la gestión de los recursos encomendados. Por ende, estos tienen obligaciones de obediencia, confidencialidad y lealtad para con los propietarios.

No obstante, en los casos de separación de la propiedad; es decir, cuando los accionistas (principal) entregan su patrimonio a un agente (representante legal o administrador) para su administración y gestión, surgen los conflictos de intereses en la relación principal-agente. En consecuencia, se requiere implementar el control como un mecanismo que garantiza a los accionistas la transparencia de la información para la toma de decisiones.

B. Los trabajadores: constituyen el recurso humano vinculado con la empresa a través de una relación laboral. Sus intereses se resumen en una vinculación permanente con la empresa; al tiempo que sus obligaciones se concretan en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

Por su parte la empresa, deberá cumplir y satisfacer las condiciones de trabajo acordadas en el contrato; de lo contrario surgen los conflictos de intereses por la violación de los derechos de los trabajadores o de la empresa.

C. Clientes: se configuran como el grupo que le reporta a la empresa los ingresos a cambio de los productos o servicios prestados, mediante una relación sustentada en la confianza, la seriedad, la confidencialidad y la ética.

Para ello, la empresa establece unas políticas de crédito, de información, de marketing y de calidad. Sin embargo, con frecuencia se presentan conflictos de intereses entre los clientes y la empresa por incumplimiento de las políticas comerciales mencionadas.

D. Proveedores: conformados por las empresas o personas que suministran los insumos o materias primas requeridos para el proceso productivo, bajo unas políticas o acuerdos contractuales previamente establecidos entre ambas partes (empresa y proveedores). El incumplimiento de los acuerdos mencionados, origina los conflictos de intereses entre los proveedores y la empresa.

E. La competencia: comprende las empresas que tienen un objetivo empresarial semejante; es decir, pertenecen al mismo sector comercial, de servicio o industria y, por ende, compiten en el mercado en cuanto a calidad, precio y estrategias para el cumplimiento de objetivos.

El estudio de los indicadores financieros, comerciales y de gestión de los competidores son importantes para la toma de decisiones por parte de la empresa. En este caso los conflictos de intereses se derivan de la competencia desleal, o de la revelación de secretos industriales (*Know How*) entre las empresas.

F. Comunidad local: integrada por las personas e instituciones que conforman el contexto en el que se desempeña la empresa. Tales actores, esperan una actuación socialmente responsable de la empresa con respecto al medio ambiente, desarrollo social, bienestar, pago de impuestos, entre otros aspectos.

El incumplimiento de tales responsabilidades induce la generación de conflictos de intereses entre la empresa y la comunidad.

En estos términos, Fernández y Bajo (2012) plantean que todo *stakeholder* participa en el funcionamiento de la empresa, pues “hay algo que esperan ganar o que buscan no perder” (p. 135). Sus acciones siempre se orientan a la

obtención de un resultado positivo; cuando ello no se alcanza, se promueve un replanteamiento de las estrategias inadecuadas, manteniendo las que resultan adecuadas para el cumplimiento de los objetivos.

Tal teoría, se fundamenta en la eficiencia de la administración, dado que se considera el nivel de estrategia que tienen todos los grupos de interés para el buen funcionamiento de la organización. Esto significa, que tanto los actores internos como los externos, incluidos los accionistas y la competencia, deben trabajar conjuntamente para generar valor en el largo plazo (Russel, 2016).

En este sentido, la contabilidad de gestión como práctica social e institucional se configura como un sistema fundamental de información para la toma de decisiones por parte del gobierno corporativo, así como de los demás *stakeholder*; estos últimos arriesgan recursos para obtener un beneficio derivado del resultado de las acciones conjuntas en las que han participado.

Sobre la base de los argumentos expuestos que fundamentan el abordaje de la contabilidad como práctica social e institucional, el problema se formula de manera general en los siguientes términos: ¿Cuáles son los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social que sustentan un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary?

De manera específica, el problema se simplifica en las siguientes interrogantes: i) ¿Cuáles son las categorías teóricas relacionadas con la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo que caracterizan el discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary?; ii) ¿Cuáles son las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la

práctica del gobierno corporativo en las organizaciones; iii) ¿Qué elementos permiten contrastar las categorías teóricas que sustentan el discurso sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico? Y; iv) ¿Cuáles son los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo desde la postura de Miller y O' Leary?

1.2. Intencionalidades

1.2.1. Intencionalidad general

Proponer los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social que orienten un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary.

1.2.1.1. Intencionalidades específicas

1. Estudiar las categorías teóricas de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary.
2. Explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones.
3. Examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.
4. Generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad de gestión como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.

En la siguiente matriz, se indica cuál es el aporte de cada una de las intencionalidades (principal y las específicas).

Matriz 1

Las intencionalidades y su aporte a la investigación

Interrogante	Intencionalidad	Aporte
¿Cuáles son los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social que orientan un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary?	General: Proponer los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social que orienten un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary.	Lineamientos epistemológicos, ontológicos y teóricos que sustentan el desarrollo de la investigación.

Continuación Matriz 1

¿Cuáles son las categorías teóricas relacionadas con la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo que caracterizan el discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary?	Específica 1: Estudiar las categorías teóricas de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary.	Fundamentos teóricos epistemológicos y metodológicos de la investigación. Estos fundamentos se abordan en los Capítulos: II, III y IV respectivamente.
¿Cuáles son las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones?	Específica 2: Explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones.	Fundamentos ontológicos de la investigación. Lo previsto en esta intencionalidad se desarrolla en el Capítulo V.
¿Qué elementos permiten contrastar las categorías teóricas que sustentan el discurso sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de	Específica 3: Examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el	Fundamentos ontológicos de la investigación. Esta intencionalidad se

poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico?	gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.	aborda en conjunto con la anterior en el Capítulo V.
¿Cuáles son los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social de control y de interés público, en un sistema de gobierno corporativo desde la postura de Miller y O' Leary?	Específica 4: Generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.	Hallazgos de la investigación. En el Capítulo VI se atiende esta última intencionalidad de investigación.

Fuente: Elaboración propia

1.3. Justificación

A partir del principio de la partida doble formulado por Luca Paccioli, la contabilidad se ha centrado en el abordaje del hecho económico y las transacciones realizadas en la organización. Y precisamente bajo esta orientación, el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad (IASB, 2018), establece que la información financiera tiene como objetivo suministrar información útil para la toma de decisiones por parte de los distintos usuarios.

Tal información, es el resultado del registro de los hechos económicos que realiza la entidad durante un período contable determinado, los cuales están contenidos en los respectivos estados financieros (estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio y las notas a los estados financieros).

En este contexto, la contabilidad se ha concebido como una técnica de control. De hecho, la dirección y el gobierno corporativo de la entidad que informa son los responsables de diseñar e implementar los sistemas de contabilidad y control interno. En tal sentido, el Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión de Normas (COSO, 2013) plantea que un buen

sistema de control interno contribuye con el funcionamiento óptimo de la organización tanto al nivel administrativo como al nivel contable.

Así, la contabilidad como sistema de información financiera abarca el registro de los hechos económicos (datos cuantitativos y financieros), dejando a un lado los aspectos cualitativos que norman y regulan la vida del individuo en sociedad, desde los cuales se exige un análisis crítico para contribuir con la consolidación de la contabilidad como ciencia social.

En este estudio se aborda la contabilidad de gestión como herramienta de buenas prácticas de gobierno corporativo, desde una postura amplia e integradora, que además de lo financiero (aspectos cuantitativos) incorpora lo no financiero (aspectos cualitativos), lo cual resulta clave para comprender los elementos de la contabilidad como práctica social.

Entre los aspectos cualitativos de la contabilidad de gestión destacan la toma de decisiones, la responsabilidad social y el control por parte de los responsables del gobierno corporativo. Todos ellos, aportan una visión distinta para comprender la contabilidad como práctica social.

Sobre la base de los argumentos expuestos, los resultados del estudio contribuirán con el fortalecimiento de los programas de investigación contable crítica, orientados a promover la comprensión e interpretación del contexto político y social en que se realiza la práctica contable.

1.4. Alcance de la investigación

Esta investigación aborda la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, como categorías clave inmersas en el discurso que

sustenta la comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional. Al respecto, Miller (1994) expresa que la contabilidad no es una práctica neutral limitada al suministro de información financiera. Esta comprende un conjunto de prácticas que afectan el desarrollo de las sociedades y, en especial la gestión de las organizaciones, la interacción social entre sus miembros, así como las relaciones entre éstos y el entorno. De allí, que la contabilidad incide en “la forma en que administramos las vidas de otros y la de nosotros mismos” (p. 2).

En tal sentido, destacan los aportes de las prácticas contables para el mejoramiento del desempeño, la eficiencia, la toma de decisiones y la competitividad organizacional. Tales aspectos, se han configurado como “verdades en nombre de las cuales las organizaciones se han rediseñado, reconfigurado procesos y han hecho intentos para redefinir la identidad de los individuos” (Miller, 1994, p. 6). El argumento expuesto, da cuenta de los aportes de Miller y O’Leary, para comprender las dimensiones social, institucional, económica y política insertas en la contabilidad como práctica social e institucional gestada en el marco de las relaciones de poder. Por ende, se han seleccionado los postulados de Miller y O’Leary como fundamento epistemológico y metodológico de la investigación.

Específicamente, se consideran las contribuciones de los autores mencionados en las siguientes obras: a) Miller (1994), *Accounting as Social and Institutional Practice: And Introduction*; b) Miller y O’Leary (1987), *Accounting and the construction of the governable person*, y; c) Miller, Kurunmaki y O’Leary, (2008) *Accounting, hybrids and the management of risk*.

El análisis de los postulados propuestos por Miller y O'Leary aportarán las bases para construir los lineamientos teóricos que permitan comprender en el campo de las organizaciones la importancia de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo. Por ende, para la recopilación de la información en el campo empírico, se consideran dos grupos de sujetos de estudio: a) los investigadores con experticia en las líneas de investigación en contabilidad de gestión, gobierno corporativo y poder en las organizaciones; y, b) las corporaciones que funcionan con una estructura de gobierno corporativo. Dentro de estas últimas, se incluyen los miembros del gobierno corporativo, los gerentes y los preparadores de información.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL QUE CONTRIBUYE CON LAS BUENAS PRÁCTICAS DE GOBIERNO CORPORATIVO

2.1. Antecedentes de la investigación

En esta sección se presentan los antecedentes de la investigación, los cuales se relacionan directamente con las categorías objeto de estudio precisadas en la responsabilidad social corporativa, el gobierno corporativo y la contabilidad de gestión, el interés público, el poder en las organizaciones y los mecanismos de control.

En la línea de investigación en responsabilidad social corporativa, destaca el estudio de Fernández (2019) titulado, presentado en la Escuela Internacional de Doctorado EIDUNED de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), cuyo objetivo se orientó a estudiar el tratamiento que reciben las

personas como grupo de interés dentro de la responsabilidad social corporativa, con especial énfasis en la gestión de los recursos humanos.

Para Fernández (2019), no existe una definición ampliamente aceptada en torno a la responsabilidad social corporativa. Algunos autores, emplean los términos responsabilidad social corporativa y responsabilidad social empresarial como sinónimos, sin considerar que el primero es un concepto más amplio que además de las organizaciones incorpora a las agencias gubernamentales. La autora destaca el carácter voluntario de la responsabilidad social corporativa, así como la necesidad de trascender de las obligaciones jurídicas para incorporar las demandas e intereses de todos los grupos de interés.

Entre las conclusiones de la investigación, Fernández (2020) plantea que las personas son un grupo de interés que tiene su propia entidad dentro de la responsabilidad social corporativa. También se subraya que la gestión ética de los recursos humanos, es un aspecto clave para generar ventajas competitivas sostenibles para las organizaciones.

El estudio de Fernández (2019) aporta parte de los fundamentos teóricos que se adoptan en la presente investigación para comprender la importancia de la responsabilidad social corporativa, como una práctica de gobierno corporativo que contribuye con la eficiente gestión empresarial.

Otro estudio de interés en la línea de investigación en responsabilidad social corporativa, es la tesis doctoral de Lizarzaburu (2017) titulada *Percepción directiva de la responsabilidad social corporativa y sus efectos sobre la reputación corporativa y la confianza hacia la empresa: Aplicación en el sistema financiero de una*

economía emergente, presentado en la Universidad Carlos III de Madrid, cuyo objetivo se orientó a conocer las percepciones de los directivos del sector bancario en un país emergente sobre el papel que juega la responsabilidad social corporativa (RSC) en el logro de los objetivos de la organización.

Para el desarrollo de la investigación, Lizarzaburu (2017) partió de las siguientes premisas: i) la RSC puede tener efectos positivos directos sobre el nivel de la confianza empresarial y; ii) la RSC. puede tener efectos indirectos sobre la reputación corporativa.

Así entonces, el autor manifiesta que en los países desarrollados los aspectos relacionados con la imagen, la reputación y la confianza empresarial forman parte de la RSC. También se ha destacado la importancia que tiene para las empresas incorporar la RSC. en el desarrollo de sus actividades, lo cual permite desempeñar una gestión eficaz y responsable considerando las necesidades de los diferentes grupos de interés. De este modo, las empresas logran reducir los impactos negativos de las pérdidas de imagen y reputación, que podrían haberse generado por una falta de sensibilidad hacia los diversos grupos de interés.

Basándose en la revisión de literatura especializada, Lizarzaburu (2017) precisó que, en los países desarrollados, las empresas han comenzado a considerar la RSC. como un objetivo prioritario, ésta forma parte de su misión, visión, valores y se integra en el desarrollo de sus procesos; mientras en los países en desarrollo con economías emergentes, la RSC. tiene un carácter incipiente pues no se considera como un mecanismo que permite maximizar el valor de la empresa frente a sus grupos de interés.

Adicionalmente, Lizarzaburu (2017) también reafirma que las empresas que operan en países emergentes además de realizar aportes para la promoción del desarrollo, al participar en programas de RSC. informan las responsabilidades económicas y sociales adquiridas a través de la formulación de los reportes de RSC. y, de los estados financieros explicando las partidas destinadas a las prácticas de RSC. Esto permite mejorar la confianza y la reputación corporativa de la empresa frente a sus grupos de interés.

Entre las conclusiones de la investigación, Lizarzaburu (2017) expresa que la reputación corporativa en el caso de los bancos peruanos ha impactado positivamente la confianza empresarial. Esto aunado a que los productos financieros requeridos y ofrecidos por las entidades bancarias (colocaciones, captaciones y servicios), induce a un mejoramiento de los resultados, así como de los beneficios reportados hacia la comunidad.

Además, Lizarzaburu (2017) también expresa que en la medida que se alcanzan niveles de reputación adecuada, se fortalece la confianza por parte de los grupos de interés representativos (colaboradores, clientes y proveedores), los cuales finalmente miden su inversión de acuerdo con el riesgo y el retorno adquirido durante un período de tiempo.

Las contribuciones del estudio de Lizarzaburu (2017) para el desarrollo del presente estudio, se concretan en la importancia que tiene la creación de valor en las empresas para el fortalecimiento de la imagen corporativa y el mejoramiento de los niveles de rendimientos y competitividad en el contexto global. Así, una buena reputación corporativa fomenta: i) el crecimiento al promover el incremento de las ventas; ii) la incursión en nuevos mercados; iii) la reducción del riesgo y; iv) la creación de nuevas inversiones.

De otro lado, en las líneas de investigación en gobierno corporativo y contabilidad de gestión, se ubica la tesis doctoral de Altamirano (2019) titulada *EL gobierno corporativo y el rendimiento empresarial, modelo para las cooperativas de ahorro y crédito en el Ecuador*, presentada en la Universidad de la Plata, Facultad de Ciencias Económicas, cuyo objetivo se orientó al diseño de un modelo de gobierno corporativo aplicable a las cooperativas de ahorro y crédito del Ecuador, que incluya las necesidades de los diferentes stakeholders y, permita mejorar el rendimiento empresarial.

Para Altamirano (2019), el término gobierno corporativo ha sido abordado tanto en el campo académico como en el empresarial. El mismo, abarca los procedimientos y mecanismos empleados para la dirección y control de una organización.

No obstante, aun cuando se han planteado diversos enfoques sobre el gobierno corporativo, todos se han centrado en las empresas que cotizan en la bolsa y, en las instituciones financieras, lo cual revela la existencia de un amplio campo de estudio, dado que las organizaciones con carencias de buenas prácticas de gobierno corporativo presentan conflictos entre sus accionistas, la gerencia y demás grupos de interés, los cuales inciden en la toma de decisiones y, generan riesgos que afectan al rendimiento empresarial.

Entre las conclusiones de la investigación, Altamirano (2019) destaca los efectos significativos de las prácticas de gobierno corporativo en el desempeño de las empresas y, en especial de las organizaciones cooperativas; enfatizando en sus aportes para la toma de decisiones, lo cual induce un mejoramiento de la rentabilidad y la competitividad empresarial.

La contribución del trabajo de Altamirano (2019) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en el análisis de los fundamentos teóricos del gobierno corporativo, así como en la propuesta de un modelo que puede aplicarse en las organizaciones cooperativas, el cual se sustenta en los postulados de los modelos tradicionales, pero enfatiza en las necesidades de los diferentes *stakeholders*.

En esta misma línea de investigación en gobierno corporativo y contabilidad de gestión, también destaca la tesis doctoral de Martín (2015) titulada *Aproximación a un modelo de buena gestión en las pequeñas empresas*, presentada en la Universidad de Castilla de la Mancha, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, Departamento de Contabilidad, cuyo objetivo se orientó al establecimiento de los sistemas de información, así como de las herramientas necesarias para la adopción de la contabilidad de gestión en las pequeñas y medianas empresas.

Siguiendo a Martín (2015), la contabilidad de gestión se define en sentido amplio como un sistema que proporciona información relevante para la gestión de la empresa, el cual se fundamenta en un proceso continuo de planificación y control que considera el entorno social y organizativo en el que se desempeña la empresa.

Para el autor, la contabilidad de gestión no es neutral, ni en las organizaciones ni en la sociedad, pues sus prácticas se encuentran al servicio de los gestores que pueden tener intereses muy distintos a los de los integrantes de la organización y la sociedad en general. Por tanto, la contabilidad de gestión es un subsistema de la organización en cuyo

funcionamiento inciden los sistemas internos y externos, así como los activos materiales e inmateriales que forman parte de la empresa.

En función de lo expuesto, Martín (2015) precisa que las investigaciones en contabilidad de gestión, exigen al investigador un conocimiento completo de la organización, incluyendo además de sus estructuras y cultura, el recurso humano que desarrolla las actividades de gestión.

El autor destaca que, para el diseño e implementación de las prácticas de contabilidad de gestión, se requiere de “las observaciones empíricas y de intercambios de información, que mejor le ayuden a entender la forma de funcionar y el comportamiento de toda la organización” (p.38). Esto constituye la base para la elaboración de los modelos de gestión, que permitirán convertir la información en decisiones adaptadas a las necesidades y requerimientos de cada organización.

Con respecto a los aportes de la contabilidad de gestión para el desarrollo organizacional, Martín (2015) expone que sus bases abarcan los procesos relacionados con la recolección, procesamiento, tratamiento y transmisión de la información empleados por los órganos directivos encargados de la toma de decisiones. Sus fundamentos orientan el desarrollo del presupuesto, el diseño e implementación de las prácticas de control de gestión, la fijación de los precios, la reducción de los costos, entre otros aspectos.

Las conclusiones de la investigación demuestran la complejidad de la contabilidad de gestión y, su impacto en el desempeño de las organizaciones. El autor, destaca las contribuciones de la contabilidad de gestión para el

incremento de la productividad y en el mejoramiento de los niveles de competitividad de las PYMES.

Adicionalmente, se plantea que la gestión de información relacionada con el entorno, así como del funcionamiento operativo interno a la organización resulta fundamental para la supervivencia de las PYMES, lo cual requiere estandarizar los procesos vinculados con la gestión empresarial. También se precisa que la utilización de información basada en indicadores netamente financieros no resulta suficiente para valorar la realidad de la empresa, pues no se cubren los aspectos no financieros de la organización que forman parte de la misma y deben considerarse para la toma de decisiones.

Las contribuciones del estudio de Martín (2015) para el desarrollo de la presente investigación, se resumen en el análisis de la contabilidad de gestión como un sistema de información que además de los aspectos financieros incorpora los aspectos no financieros, que resultan fundamentales para la formulación de las estrategias, el fortalecimiento de la competitividad, el incremento de la rentabilidad y, la toma de decisiones en las distintas organizaciones.

Igualmente, en esta misma línea de investigación se ubica el estudio de López (2012) titulado *El gobierno corporativo y el modelo de resultado global*, presentado en la Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad III, cuyo objetivo se centró en estudiar la relación existente entre el nivel de la cultura de gobierno corporativo de los consejos de administración de las empresas y los resultados que obtienen las empresas que administran dichos consejos. Adicionalmente, se analiza la incidencia de la transparencia

de la información financiera, en el mejoramiento de las prácticas de gobierno corporativo.

Para el desarrollo de la investigación, López (2012) partió de la premisa que la adopción de buenas políticas de gobierno corporativo (GC) por parte de los directivos de las empresas, aunado a una mayor transparencia en la revelación y presentación de la información financiera, contribuye de manera determinante con el alcance de los objetivos propuestos, así como con la creación de valor. Sobre la base de lo expuesto, se planteó la siguiente hipótesis inicial: “unas buenas políticas de GC llevadas a cabo por los directivos junto con una mayor transparencia tienen un efecto positivo en la rentabilidad empresarial” (p. 17).

Como conclusiones de la investigación se precisa la importancia de la ética al momento de definir las prácticas de GC, que resulten más adecuadas para cada organización en particular. Se reafirma la incidencia de la cultura corporativa en los resultados globales alcanzados por las empresas.

En tal sentido, los directivos de cada empresa en particular en función de su naturaleza y necesidades, adoptarán las políticas de GC que presenten un impacto positivo en la creación de valor. Se destaca también la importancia de presentar información financiera transparente, ajustada a la imagen fiel de la empresa, lo cual tiene un impacto positivo en los resultados alcanzados.

Entre los aportes de López (2012) para el desarrollo de esta investigación, destaca que las prácticas de buen GC contribuyen con el mejoramiento de la cultura organizacional de las empresas, favoreciendo al mismo tiempo la rentabilidad y el alcance de los objetivos propuestos. También se enfatiza que

al obtener mejores resultados y, presentar una información más adecuada a la realidad de la empresa, se logra materializar el objetivo de creación de valor.

Otra investigación de importancia en el tema de gobierno corporativo y contabilidad de gestión la representa la tesis doctoral de Argentes (2012) titulada *El gobierno corporativo en empresas Hispanos-Marroquíes*, presentada en la Universidad de Granada, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, cuyo objetivo se orientó a contribuir con el desarrollo de la investigación sobre gobierno corporativo en joint ventures en economías emergentes, tomando como referencia la economía Marroquí.

Para la autora, el gobierno corporativo es un mecanismo de dirección y control basado en los siguientes elementos: i) la estructura que adopta fundamenta la distribución de derechos y responsabilidades entre los directivos de la empresa y; ii) los procedimientos y mecanismos empleados resultan estratégicos para el desarrollo organizacional en materia corporativa.

Entre las contribuciones de las prácticas de buen gobierno corporativo, Argentes (2012) precisa: el fortalecimiento de la confianza en las empresas, el cumplimiento de los objetivos empresariales con criterios de eficiencia, el alcance de mayores niveles de desempeño y, la transparencia de la información financiera, así como sobre la gestión y los mecanismos de gobierno empresarial.

A juicio de Argentes (2012), la elección del gobierno corporativo más adecuado se deriva tanto de factores contextuales y culturales, como de los acuerdos entre los propietarios de las empresas. No obstante, en líneas

generales existe un consenso sobre dos modelos de gobierno corporativo que pueden adoptarse: i) el anglosajón basado en el mercado de capitales (Estados Unidos y Reino Unido) y; ii) el europeo fundamentado en las regulaciones (Alemania, Francia y España).

A los modelos descritos, se agrega el emergente o institucional caracterizado por la existencia de empresas con alta concentración de propiedad, en las que existen posibilidades de conflictos de intereses entre los accionistas que tienen el control, los directivos y los accionistas minoritarios. Esta situación, unida a los bajos niveles de protección de los inversionistas minoritarios origina que a menudo sus beneficios se encuentren afectados por las prácticas o decisiones adoptadas.

En cuanto a las relaciones entre gobierno corporativo y los modelos de gestión, Argentes (2012) destaca que el éxito de las buenas prácticas de gobierno corporativo ha sido alcanzado por las empresas marroquíes, que han adoptado prácticas de gestión para desarrollar sus actividades en sectores no intensivos en mano de obra, promoviendo el acceso a nuevos mercados y, favoreciendo estructuras empresariales donde la propiedad mayoritaria es gestionada por parte de un solo socio.

En el caso de las empresas marroquíes analizadas, la gestión es desarrollada por un directivo que tiene una red de relaciones (proveedores, inversionistas, clientes, instituciones financieras, etc.), el conocimiento sobre la naturaleza y funcionamiento del mercado, así como sobre la cultura predominante en el país que incide en el desarrollo empresarial.

La importancia de adoptar estructuras de gobierno corporativo adecuadas a la realidad de cada organización se encuentra en que éstas además de proteger los intereses de los socios, mejoran la calidad de la información, promoviendo la “transparencia informativa sobre la gestión y los mecanismos de gobierno” (Argentes, 2012, p. 11).

Para la autora, las buenas prácticas de gobierno corporativo contribuyen con el desempeño de la organización a partir del incremento de la confianza de los inversores, la reducción de los costos de capital, el buen funcionamiento de la empresa en los mercados de capitales y, la atracción de nuevos inversionistas.

Los aspectos descritos se vinculan con la contabilidad de gestión, en la medida que ésta última integra las bases de la contabilidad y de la gestión, como fundamento para conformar prácticas y estrategias orientadas hacia el mejoramiento de la eficiencia empresarial y la creación de valor.

Las conclusiones de la investigación revelan que la diferencia en cuanto a desempeño de las joint venture en el caso de las PYMES seleccionadas como objeto de estudio, no es el resultado de la cultura organizacional, pues se evidencia una estrecha relación entre los modelos de gestión adoptados por las empresas y el nivel de eficiencia alcanzado por la organización.

Desde esta perspectiva, el buen desempeño alcanzado por las joint venture en Marruecos, está relacionado con la gestión del recurso humano, pues éste se mejora cuando se implica la plantilla de la empresa en las actividades de gestión y, la toma de decisiones está centralizada en los directivos.

También se demuestra que los socios de las joint venture alcanzan un nivel de satisfacción total cuando la propiedad está concentrada, los directivos de la empresa participan significativamente en su propiedad, las empresas tienen pocos años de funcionamiento y, el tamaño del consejo de administración es pequeño. Como consecuencia de esta estructura frente a los posibles conflictos, los propietarios asumen el control a partir de la concentración de la propiedad participando en los diversos órganos de gestión de la empresa.

Los aportes del trabajo de Argentes (2012) para el desarrollo de esta investigación, se precisan en las relaciones establecidas entre la contabilidad de gestión y el gobierno corporativo, al concebir este último como un mecanismo que asegura mayores niveles de control sobre la gestión de una empresa, garantizando al mismo tiempo una mayor protección de los intereses de los inversionistas.

De igual manera, en esta línea de investigación se ubica el estudio de Reguera (2012) titulado *Gobierno corporativo y gestión de resultado: El impacto de la crisis económica*, presentado como Tesis Doctoral en la Universidad de Sevilla, en el Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, cuyo objetivo se orientó al análisis de los comportamientos de los directivos de las empresas con respecto a la gestión del resultado en el contexto económico actual, determinando al mismo tiempo la capacidad de los mecanismos de gobierno corporativo, para reducir los comportamientos oportunistas llevados a cabo por los gerentes de las empresas.

De acuerdo con Reguera (2012) el gobierno corporativo se define como un sistema que fundamenta la dirección y control de las organizaciones. Sus bases se orientan hacia el establecimiento de un sistema de normas formuladas

con “el objetivo de que las empresas las adopten para asegurar su transparencia y, así proteger a los inversores” (p. 99).

Entre las teorías que han contribuido con el desarrollo de los fundamentos del gobierno corporativo, Reguera (2012) precisa la teoría de la agencia, según la cual las buenas prácticas de gobierno corporativo nacen como un mecanismo para reducir los conflictos de agencia, presentados entre los propietarios y los directivos de la organización en la medida que los primeros intentan maximizar el valor de la empresa, mientras los segundos pueden desviarse de los objetivos empresariales para alcanzar sus propios intereses.

En algunos casos, cuando los directivos de la empresa adoptan prácticas para el logro de beneficios personales, se presentan conductas oportunistas, en las que la información financiera tiene un papel clave para reflejar una determinada realidad de la empresa. En tal dirección, el buen gobierno corporativo tiene como objetivo central mejorar la calidad de la información financiera, al reducir la manipulación contable para garantizar la transparencia y la calidad de la información presentada en los informes financieros como base de la toma de decisiones.

No obstante, Reguera (2012) considera que la teoría de la agencia debe complementarse con la teoría de stakeholders para aportar un marco teórico completo sobre el gobierno corporativo. Se enfatiza en la importancia de los stakeholders en la gestión del gobierno corporativo, los cuales se definen como “cualquier grupo o individuo que puede afectar o ser afectado por la consecución de los objetivos de la empresa” (p. 101). A partir de esta teoría, se destaca en la importancia de los stakeholders en la creación de valor.

La autora también precisa los aportes de las teorías de los *stewardship*, y de la dependencia de los recursos para el desarrollo de buenas prácticas de gobierno corporativo. La primera, enfatiza que los directivos como servidores de la empresa, tienen mayor satisfacción cuando alcanzan los objetivos empresariales; mientras que la segunda sustenta como uno de los roles de los consejeros de la empresa, el desarrollo de habilidades para fortalecer los vínculos externos, reuniendo los recursos que resultan fundamentales para el desempeño de la empresa.

Las conclusiones de la investigación, revelan la efectividad de las prácticas de gobierno corporativo para reducir la discrecionalidad contable durante los períodos de crisis económica. Entre los mecanismos que contribuyen con la eficiencia del gobierno corporativo, se encuentran la presencia de extranjeros dentro de los consejos de administración, lo cual permite el ejercicio de un control más efectivo, reduciendo la discrecionalidad contable, pues tienen un mayor conocimiento sobre las estructuras y funcionamiento de las empresas representadas. Así mismo, destaca el papel desempeñado por las firmas auditoras durante los períodos de crisis, que en el cumplimiento efectivo de sus funciones logran reducir la gestión del resultado.

La principal contribución del estudio de Reguera (2012) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en la postura de la autora sobre la efectividad de los mecanismos de gobierno corporativo durante los períodos de recesión económica, donde las empresas encauzan sus esfuerzos hacia la implementación de diversos tipos de controles que permitan evitar posibles descalabros financieros y, garantizar la sostenibilidad de las empresas. En este sentido, se destaca la importancia de tales mecanismos para mejorar la gestión

de resultados y, reducir la discrecionalidad contable durante las crisis económicas y financieras.

Por otra parte, en la línea de investigación en interés público destaca la tesis doctoral de Serveleón (2015), titulada *La ética como componente transversal del plan de estudios para la formación del contador público colombiano*, presentada en la Universidad Santo Tomás, Facultad de Educación, Doctorado en Educación, cuyo objetivo se orientó a establecer los elementos éticos que se deben incorporar como componente transversal en el plan de estudios del contador público colombiano, para minimizar la violación de los principios éticos que regulan el ejercicio profesional.

El autor destaca la necesidad de fortalecer la cultura ética y la legalidad en la formación del contador público, de manera que en el ejercicio profesional siempre se privilegie el interés público por encima de cualquier otro tipo de interés. Por ende, las instituciones de educación superior tienen un papel fundamental en la formación de un contador público “reflexivo y capaz de aplicar el conocimiento disciplinar al servicio de la sociedad con fundamentos éticos que generen confianza social y garanticen la protección del bien común” (Serveleón, 2015, p. 143).

Las conclusiones del estudio de Serveleón (2015) revelan que, en Colombia, los planes de estudio en contaduría pública incluyen el componente ético de manera restringida en los últimos semestres de la carrera, obviando que los principios éticos deben inculcarse y fortalecerse durante todo el proceso de formación, pues resultan clave para que el contador público pueda realizar el ejercicio profesional al servicio del interés público.

La contribución principal del estudio de Serveleón (2015) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en la postura asumida por el autor en cuanto a los principios éticos que deben ser observados en las actuaciones del contador público para servir al interés público (sociedad y grupos de interés).

De igual modo, en esta línea de investigación también se ubica el artículo de Jiménez (2013) titulado *La ideología del interés público y el concepto de confianza en la formación del contador público*, publicado en la Revista Colombiana de Contabilidad, cuyo objetivo se orientó al examen de las posturas ideológicas de los términos interés público y confianza pública, y su relación con la contabilidad.

En las conclusiones de la investigación, Jiménez (2013) enfatiza en la importancia del concepto de interés público en el contexto global. El mismo, es un término polisémico abordado desde múltiples configuraciones ideológicas, pero conceptualizado desde la postura financiera como una eficiente asignación de capital.

En esta orientación, el autor reafirma que el compromiso por lo público se aborda solamente desde la perspectiva alineada a los mercados financieros, favoreciendo únicamente a un pequeño grupo de interés. En consecuencia, urge recuperar el sentido de lo público en las organizaciones, lo cual exige replantear la posición de la información y el control para incorporar otros aspectos de carácter social, humano y ambiental en todo lo relacionado con la información.

El principal aporte del estudio de Jiménez (2013) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en el abordaje teórico del interés público; concepto fundamental que debe orientar la actuación del contador público para satisfacer los requerimientos de información de los grupos de interés y de la sociedad en general.

Otro estudio de interés en esta línea de investigación, lo expone Jiménez (2012) en su artículo titulado *Contabilidad entre la responsabilidad social y el interés público*, publicado en la revista *Criterio Libre*, cuyo objetivo se orientó al análisis de algunos elementos de la contabilidad relacionados con la responsabilidad social y el interés público.

Para la autora, el interés público es un aspecto fundamental de la disciplina contable. Esta última, debe proveer los fundamentos conceptuales y los medios necesarios para que los profesionales en su ejercicio, satisfagan las expectativas de los grupos de interés y de la sociedad en general. Todo ello, es fundamental para promover la articulación entre la teoría y la práctica contable.

Desde la perspectiva expuesta, el interés público fundamenta el ejercicio de la función social de la contaduría pública relacionada con “la fe pública que se otorga en beneficio del orden y la seguridad en las relaciones económicas entre el Estado y los particulares, o de estos entre sí” (Jiménez, 2012, p. 230).

En las conclusiones de la investigación, Jiménez (2012) afirma que la disciplina contable tiene una deuda con la sociedad, en los términos de una propuesta contable que incluya la gestión de los aspectos sociales y ambientales en las organizaciones. En tal sentido, los grupos de interés han

comenzado a exigir a las organizaciones, una actuación más apegada a la responsabilidad social y el interés público.

El estudio de Jiménez (2012) aporta para el desarrollo de esta investigación, los fundamentos teóricos empleados para el abordaje del concepto de interés público; término asociado a la fe pública que caracteriza el ejercicio profesional de la contaduría pública. El mismo, también demuestra que el concepto de interés público desde la postura de los organismos reguladores, se ha limitado al privilegio de un grupo minoritario de los usuarios de la información (proveedores de capital), destacando la necesidad de incorporar otros aspectos para comenzar a satisfacer las demandas de los otros usuarios de la información.

De otro lado, en la línea de investigación en contabilidad como dispositivo de poder destaca la tesis doctoral de Valderrama (2019), *titulada Juicio profesional del auditor. Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault*, presentada en la Universidad de Los andes, Facultad de Ciencias económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, cuyo objetivo se orientó a proponer algunas estrategias para la formación del juicio profesional del auditor, frente a la subjetividad derivada de las relaciones de poder desde la postura de Michael Foucault.

En las conclusiones de la investigación, Valderrama (2019) destaca que las relaciones de poder ejercidas sobre el auditor, inciden en el conocimiento y la experiencia como capacidades objetivas del profesional, pues el mismo a través del discurso transfiere los saberes propios en el marco del contexto

cultural, ideológico, político y profesional que caracteriza el ejercicio del poder en las organizaciones.

El estudio de Valderrama (2019) aporta para el desarrollo de esta investigación, los fundamentos teóricos y metodológicos propuestos por Foucault, para el abordaje y la comprensión de los diversos factores que inciden en las relaciones de poder gestadas en las organizaciones.

En esta misma línea relacionada con el poder, se ubica el trabajo de Rivera (2017) titulado *Perspectiva crítica de investigación basada en la obra de Michel Foucault y su aplicación en las ciencias empresariales*, presentado como Tesis Doctoral en la Universidad Autónoma de Barcelona, el cual tuvo como objetivo la construcción de un mapa detallado sobre las diferentes manifestaciones o dispositivos de poder fundamentados en la obra de Foucault, identificando si éstos son objetivos de poder en la medida que inciden en la contabilidad y la gestión, o son herramientas de poder al utilizar la contabilidad y la gestión.

En relación con la disciplina y el control, Rivera (2017) basándose en la postura de Foucault, afirma que éstos se asocian con la cultura del peligro introducida en las sociedades a partir del liberalismo, pues éste no “representa libertades individuales, más bien las consume, ya que podrían constituir un peligro para los posesos económicos y para las empresas” (p. 69). El autor, reafirma que en el desarrollo de las sociedades es un imperativo controlar los trabajadores para que no se conviertan en un peligro que pueda obstaculizar el desarrollo social. En este caso, las técnicas de poder se basan en la vigilancia de los trabajadores, la sanción y el examen. Este último al integrar las dos primeras superpone las relaciones de saber y de poder.

Como un aspecto relevante del control, Rivera (2017) destaca la vigilancia jerarquizada relacionada con la distribución del poder en las organizaciones, la cual ha transformado el individuo en un “ente gobernable”. En este contexto, el autor ubica la contabilidad de gestión y la contabilidad de costos configuradas como mecanismos que han permitido “la apropiación de las rentas, mediante la manipulación de estas disciplinas” (p. 73).

En cuanto al gobierno corporativo, Rivera (2017) lo concibe como la razón económica que se impone a la razón del Estado. Basándose en los trabajos de Foucault, el autor afirma que la racionalidad económica es una forma de gobierno que ha contribuido con el desarrollo de nuevos mecanismos de gobernabilidad moderna y contemporánea.

El autor aborda el gobierno corporativo como una forma de poder en la organización, caracterizado básicamente por los siguientes rasgos: i) surge a partir del neoliberalismo como modelo económico que instaure nuevos mecanismos para asegurar la racionalidad económica sobre la base de la competencia; ii) implica la confrontación de intereses entre la sociedad civil y el modelo de empresa predominante; iii) promueve la maximización del valor y su apropiación por parte de los actores que tienen mayor riqueza y; iv) fomenta el surgimiento de una clase dominante conformada por los directivos de los organismos nacionales e internacionales y de las grandes empresas.

Entre las conclusiones de la investigación, se destacan los aportes del método de Foucault para la comprensión de las relaciones de poder, desde una perspectiva que considera el contexto histórico para el análisis de las instituciones económicas. También se destaca que el modelo neoliberal ha tenido implicaciones en el funcionamiento de las organizaciones en la medida

que se privilegia el mercado, pues aun cuando en el discurso se afirma la necesidad de distribuir de una manera más eficiente las riquezas, en la práctica se sigue favoreciendo a los países que concentran el poder en las relaciones económicas.

Las contribuciones de Rivera (2017) para el desarrollo de esta investigación, se evidencian en el abordaje del poder desde la postura fundamentada por Foucault, con especial énfasis en la incidencia de las relaciones establecidas entre el poder económico, las oligarquías locales y el poder político sobre el modelo económico predominante, así como en el desempeño de las instituciones y de las organizaciones empresariales.

En esta misma línea de investigación, Rivera (2012) en el artículo titulado *Foucault: su influencia en la investigación en contabilidad y gestión. Construcción de un mapa del enfoque foucaultiano*, se planteó como objetivo la construcción de un mapa sobre los principales aspectos de la obra de Foucault abordados, con especial énfasis en los diferentes dispositivos de poder empleados en las organizaciones.

Para Rivera (2012), los principales temas contables abordados a partir de los postulados del fundamentados por Foucault se relacionan con: i) el ejercicio del poder en la organización; ii) el poder, la contabilidad y la gestión; iii) el poder como dispositivo de control, y; iv) el poder en la gestión de los recursos humanos. No obstante, en menor grado de importancia también se encuentran investigaciones que relacionan el poder tanto con la identidad corporativa, como con el control social.

En las conclusiones de la investigación, Rivera (2012) destaca la consolidación del enfoque propuesto por Foucault para el desarrollo de las

investigaciones en la línea en contabilidad, gestión y organización. Sin embargo, también se afirma que la mayoría de los autores citados conciben el enfoque foucaultiano como un complemento de otros enfoques de investigación contable. De hecho, el autor considera fundamental incorporar las bases del enfoque fundamentado por Foucault en las investigaciones en contabilidad, gestión y organización para comprender ésta última desde una postura más plural.

El aporte de Rivera (2012) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en el abordaje teórico y metodológico de los fundamentos propuestos por Foucault para la comprensión del poder como un dispositivo de control; aspecto que resulta clave para el análisis de la contabilidad de gestión como una práctica institucional.

Otro aporte en esta línea de investigación lo presenta Ortega (2013) en el artículo titulado *La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana*, en el cual se planteó como objetivo comprender desde el enfoque de Foucault las contribuciones de la contabilidad como dispositivo de poder para el gobierno de los hombres.

Con respecto al término “governabilidad”, Ortega (2013) expone que, desde la postura foucaultiana se abarca “la idea de racionalidad de gobierno”, en la cual se precisa un tipo de “poder” entendido en los términos de una especie de “gobierno” que prevalece sobre el resto de los poderes como la soberanía y la disciplina.

La autora reafirma la existencia de múltiples formas de gobierno como mecanismo de regulación social, las cuales pueden superponerse, articularse,

limitarse, anularse o reforzarse según sea el caso. No obstante, el Estado es el espacio de ejercicio del poder hacia donde se dirigen las diversas formas de gobierno, pues como lo expresa Foucault (1998) las relaciones se gubernamentalizaron bajo los auspicios del Estado en la medida que se diseñaron, racionalizaron y centralizaron de manera progresiva las prácticas para el ejercicio del poder.

Así mismo, con respecto al término dispositivo, Ortega (2013) manifiesta que el mismo abarca un conjunto de mecanismos articulados que son característicos de los principios de vigilancia, disciplina y control empleados para el gobierno de la vida de los hombres. En consecuencia “el dispositivo es el elemento por medio del cual el poder logra la sujeción moderna de los hombres y, por tanto, la producción de nuevas subjetividades” (p. 142).

Desde esta postura, la contabilidad es un dispositivo de poder a partir del momento que se incorpora el criterio de eficiencia como indicador para valorar el rendimiento del individuo en el cumplimiento de las actividades y tareas. Es decir, cuando se establece la noción de eficiencia como el máximo que deberían alcanzar “los medios humanos para el cumplimiento de los fines de la empresa capitalista” (Ortega, 2013, p. 145).

De este modo, la contabilidad es un dispositivo que, por medio de la visibilidad reportada por las cifras, permite vigilar el desempeño y los resultados alcanzados por los distintos miembros de la organización en el cumplimiento de las actividades y funciones que contribuyen con el desarrollo organizacional. Entre las conclusiones de la investigación, Ortega (2013) señala que la contabilidad fomenta la conformación de una subjetividad colectiva en

la medida que legitima ante la sociedad la realidad del hecho económico que pretende representar.

Las contribuciones del estudio de Ortega (2013) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en el abordaje de la contabilidad como una práctica social e institucional, cuyas bases legitiman las relaciones de poder gestadas a nivel de las sociedades, así como de las organizaciones.

De igual forma en este contexto de investigación, se ubica el artículo de Ortega (2007) titulado *La contabilidad como mecanismo anátomo y bio-político del poder*, en el que formuló una interpretación de la contabilidad como mecanismo positivo de poder, que muestra su funcionalidad disciplinante (anátomo-política) y controlista (bio-política) precisada en el campo social.

Para el autor, en las sociedades modernas las diversas formas de poder se presentan fundamentalmente en el campo educacional para “formar individuos funcionales en el cuerpo social” (Ortega, 2007, p. 186). En este caso, el ejercicio del poder se evidencia en las acciones de los profesores y maestros disciplinados, que actúan como disciplinantes al vigilar y controlar a los estudiantes a partir de la adopción de un conjunto de prácticas para su “modelamiento”.

En el campo concreto de la contabilidad, Ortega (2007) parte de la premisa que el sistema contable es funcional para el ejercicio del poder, al promover el modelamiento de los sujetos, crear nuevas realidades, determinar la verdad o falsedad de los hechos, excluir, incluir, prohibir, regular y legitimar las prácticas sociales.

Por tanto, se reafirma que la contabilidad cambia en la medida que se transforma el contexto. De allí que, las transformaciones introducidas en el entorno económico, legal, político e institucional en el que se desempeñan las organizaciones, inciden en su desarrollo y al mismo tiempo induce cambios en la contabilidad, pues la información financiera no solamente interesa al dueño o accionistas de la empresa, sino a otros usuarios como inversionistas, proveedores y público en general que también toman decisiones.

Como conclusiones del estudio, Ortega (2007) manifiesta que el ejercicio del poder se evidencia cuando las relaciones sociales, se presentan en circunstancias que no favorecen en la misma proporción a los entes involucrados. En este caso, se observan relaciones “no igualitarias” y “asimétricas”, que demuestran la necesidad de implementar mecanismos para equilibrar la distribución del poder. En tal sentido, la contabilidad moderna presenta un carácter funcionalista que favorece el ejercicio del poder en la organización, a través de la implementación de las prácticas de disciplina y control.

Las contribuciones del estudio de Ortega (2007) para el desarrollo de esta investigación se encuentran en el abordaje de la contabilidad desde una postura amplia que trasciende los aspectos financieros y jurídicos, definiéndola como una práctica económica y social orientada hacia la descripción, el análisis y la explicación de los fenómenos o sucesos cualitativos y cuantitativos -de naturaleza económica y política, jurídica y administrativa- presentados en una organización a través de métodos fundamentados en la medición, la valoración, la representación y la interpretación de la información

suministrada a los usuarios de la entidad que informa, para el ejercicio del poder a través del control y la vigilancia.

Por otra parte, en la línea de investigación en control, se ubicó la tesis doctoral de Hernando (2014) titulada *Un modelo de control de gestión para la pequeña empresa familiar en España: especial referencia a los activos intangibles*, presentada en la Universidad de Alcalá, Departamento de Economía y Dirección de Empresa – Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Programa de Doctorado en Ciencias de la Dirección, cuyo objetivo se orientó a proponer un modelo de Control de Gestión para las empresas familiares de España basado en los valores familiares empresariales y el capital intelectual.

Las conclusiones de la investigación muestran que los principales factores que contribuyen con el éxito de las empresas familiares se resumen en:

- A. la existencia de una cultura empresarial con capacidad para adaptarse a los entornos cambiantes.
- B. El predominio de los intereses familiares frente a los intereses empresariales; aspecto que resulta fundamental para fijar la visión de la empresa familiar.
- C. El establecimiento de los objetivos con respecto a la cultura empresarial.
- D. La inversión de recursos para actividades de innovación.
- E. La incorporación del capital intelectual familiar como elemento clave para la gestión de la empresa.
- F. La adopción continua, de mecanismos de mecanismos de control de gestión formalizados.

G. La calidad de productos y servicios suministrados por la empresa, así como la satisfacción del cliente.

H. La responsabilidad social corporativa, a través de la inversión en capital humano, en el mejoramiento de las relaciones con el entorno y con la sociedad.

Las contribuciones del estudio de Hernando (2014) para el desarrollo de la presente investigación, se encuentran en el abordaje teórico y empírico de algunas técnicas de control de gestión que pueden emplearse para mejorar la gestión de las empresas familiares. Además, se destaca la importancia del uso del modelo de control de gestión en las empresas familiares, el cual permite preservar los valores familiares, en la medida que se planifica la sucesión, se prevén los problemas financieros y de gestión, y se garantizan las competencias de los miembros de la familia en la organización.

En esta misma línea también se ubicó la tesis doctoral de Canetti (2007), titulada *Contabilidad y control: fundamentos teóricos para la mejora de la confiabilidad de la información contable*, presentada en la Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, cuyo objetivo consistió en identificar los factores que inciden en la confiabilidad de la información contable.

Para Canetti (2007), las organizaciones tienen la necesidad de implementar mecanismos de control como parte del sistema de información contable, para alcanzar el alcance del equilibrio entre los actores que forman parte de la organización.

En las conclusiones de la investigación, Canetti (2007) destaca que los principales factores que inciden en la confiabilidad de la información contable son:

- A. Las tensiones generadas en una organización por la interacción de actores con objetivos disímiles. Por ejemplo, los administradores en su rol de preparadores de la información, establecen mecanismos de control para asegurar la confiabilidad de la información contable ante terceros. No obstante, estos actores también deben cumplir las expectativas de desempeño organizacional, impuestas por los miembros del gobierno corporativo.
- B. Las presiones políticas de los gobiernos o de los preparadores de la información financiera sobre los organismos emisores de normas y los reguladores.
- C. Las presiones de los auditores generadas por los plazos acordados para la entrega del informe final y, el interés por mantener al cliente satisfecho, inciden en la independencia del profesional y en la calidad de su trabajo.

El estudio de Canetti (2007) aporta para el desarrollo de la presente investigación, los fundamentos teóricos sobre los sistemas de información contable, el control y el gobierno corporativo, con especial énfasis en la incidencia del control en la confiabilidad de la información contable. El último aspecto descrito, es fundamental para comprender la contabilidad de gestión como una práctica social.

Por último, en esta línea de investigación se ubica la tesis doctoral de Soldevilla (2000), titulada *El control de gestión en las organizaciones no lucrativas*:

el caso de los Colegios de Economistas de España, presentada en la Universitat Pompeu Fabra, cuyo objetivo consistió en identificar el sistema de control de gestión implementado en los Colegios de Economistas de España como mecanismo de suministro de información sobre la gestión realizada por los actores que tienen a su cargo funciones administrativas.

De acuerdo con Soldevilla (2000), las organizaciones adoptan sistemas de información para el control de la gestión. En tal sentido, la tendencia encontrada es la implementación de sistemas formales basados en indicadores cuantitativos, los cuales se aplican en aquellas organizaciones que tienen objetivos claros, pueden identificar con facilidad el resultado de cada acción y, sus decisiones son repetitivas.

No obstante, en la medida que crece la incertidumbre y se introducen transformaciones en el entorno, las organizaciones deben adoptar sistemas de información más flexibles e informales, que permitan tener en cuenta el comportamiento de las variables cualitativas (no financieras), financieras, externas e internas a la organización.

En las conclusiones de la investigación Soldevilla (2000), afirma que los Colegios de Economistas considerados como sujetos de estudio, emplean los mecanismos de contabilidad de gestión de carácter formal, cuantitativo y financiero como sistema de información de gestión, obviando los indicadores no financieros que también podrían aportar información relevante para la gestión del Colegio.

El aporte del estudio de Soldevilla (2000) para el desarrollo de esta investigación, se encuentra en el análisis de los diversos instrumentos de

contabilidad de gestión, que podían emplear los órganos gestores para controlar la gestión, en función de las características propias y de los objetivos organizacionales planteados en cada organización en particular.

En la siguiente matriz, se indica el aporte de los antecedentes de investigación descritos para el desarrollo del presente estudio.

Matriz 2

Síntesis de los antecedentes de la investigación

Autor	Título	Aporte
Línea de investigación: Responsabilidad social corporativa		
Fernández (2019)	Las personas en la responsabilidad social corporativa: aplicación teórica y estudio de casos	Fundamentos teóricos para comprender la importancia de la responsabilidad social corporativa, como una práctica de gobierno corporativo que contribuye con la eficiente gestión empresarial.
Lizarzaburu (2017)	Percepción directiva de la responsabilidad social corporativa y sus efectos sobre la reputación corporativa y la confianza hacia la empresa: Aplicación en el sistema financiero de una economía emergente	Importancia de la creación de valor en las empresas para el fortalecimiento de la imagen corporativa y el mejoramiento de los niveles de rendimientos y competitividad en el contexto global.
Línea de investigación: Gobierno corporativo y contabilidad de gestión		
Altamirano (2019)	EL gobierno corporativo y el rendimiento empresarial, modelo para las cooperativas de ahorro y crédito en el Ecuador	Análisis de los fundamentos teóricos del gobierno corporativo y, propuesta de un modelo que puede aplicarse para considerar las necesidades de los stakeholders en la gestión empresarial.
Martín (2015)	Aproximación a un modelo de buena gestión en las pequeñas empresas	Análisis de la contabilidad de gestión como un sistema de información que además de los aspectos financieros incorpora los aspectos no financieros, que resultan fundamentales para la formulación de las estrategias, el fortalecimiento de la competitividad, el incremento de la rentabilidad y, la toma de decisiones en las distintas organizaciones.

Continuación Matriz 2

Línea de investigación: Gobierno corporativo y contabilidad de gestión		
López (2012)	El gobierno corporativo y el modelo de resultado global	Contribución de las prácticas de buen GC para el mejoramiento de la cultura organizacional, la rentabilidad y el alcance de los objetivos propuestos.
Argentes (2012)	El gobierno corporativo en empresas Hispanos-Marroquíes	Concepción del gobierno corporativo como un mecanismo que asegura mayores niveles de control sobre la gestión de una empresa, garantizando al mismo tiempo una mayor protección de los intereses de los inversionistas.
Reguera (2012)	Gobierno corporativo y gestión de resultado: El impacto de la crisis económica	Importancia de los mecanismos de control implementados por el gobierno corporativo para mejorar la gestión de resultados y, reducir la discrecionalidad contable durante las crisis económicas y financieras.
Línea de investigación: Interés público		
Serveleón (2015)	La ética como componente transversal del plan de estudios para la formación del contador público colombiano	Discusión de los principios éticos que deben ser observados en las actuaciones del contador público para servir al interés público.
Jiménez (2013)	La ideología del interés público y el concepto de confianza en la formación del contador público	Abordaje teórico del interés público; concepto fundamental que debe orientar la actuación del contador público para satisfacer los requerimientos de información de los grupos de interés y de la sociedad en general.
Jiménez (2012)	Contabilidad entre la responsabilidad social y el interés público	Análisis de los fundamentos teóricos empleados para el abordaje del concepto de interés público; término asociado a la fe pública que caracteriza el ejercicio profesional de la contaduría pública.
Línea de investigación: Contabilidad como dispositivo de poder		
Valderrama (2019)	Juicio profesional del auditor. Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault	Discusión de los fundamentos teóricos y metodológicos propuestos por Foucault, para el abordaje y la comprensión de los diversos factores que inciden en las relaciones de poder gestadas en las organizaciones.

Continuación Matriz 2

Línea de investigación: Contabilidad como dispositivo de poder		
Rivera (2017)	Perspectiva crítica de investigación basada en la obra de Michel Foucault y su aplicación en las ciencias empresariales	Abordaje del poder desde la postura fundamentada por Foucault, con especial énfasis en la incidencia de las relaciones establecidas entre el poder económico, las oligarquías locales y el poder político sobre el modelo económico predominante, así como en el desempeño de las instituciones y de las organizaciones empresariales.
Rivera (2012)	Foucault: su influencia en la investigación en contabilidad y gestión. Construcción de un mapa del enfoque foucaultiano	Análisis teórico y metodológico de los fundamentos propuestos por Foucault para la comprensión del poder como un dispositivo de control; aspecto que resulta clave para el análisis de la contabilidad de gestión como una práctica institucional.
Ortega (2013)	La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana	Comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional, cuyas bases legitiman las relaciones de poder gestadas a nivel de las sociedades, así como de las organizaciones.
Ortega (2007)	La contabilidad como mecanismo anátomo y bio-político del poder	Comprensión de la contabilidad como una práctica económica y social orientada hacia la descripción, el análisis y la explicación de los fenómenos o sucesos cualitativos y cuantitativos -de naturaleza económica y política, jurídica y administrativa- presentados en una organización.
Línea de investigación: Control		
Hernando (2014)	Un modelo de control de gestión para la pequeña empresa familiar en España: especial referencia a los activos intangibles	Abordaje teórico y empírico de algunas técnicas de control de gestión que pueden emplearse para mejorar la gestión de las empresas familiares.
Canetti (2007)	Contabilidad y control: fundamentos teóricos para la mejora de la confiabilidad de la información contable	Análisis de los fundamentos teóricos sobre los sistemas de información contable, el control y el gobierno corporativo, con especial énfasis en la incidencia del control en la confiabilidad de la información contable.

Continuación Matriz 2

Línea de investigación: Control		
Soldevilla (2000),	El control de gestión en las organizaciones no lucrativas: el caso de los Colegios de Economistas de España	Estudio de los diversos instrumentos de contabilidad de gestión, que podían emplear los órganos gestores para controlar la gestión, en función de las características propias y de los objetivos organizacionales planteados en cada organización en particular.

Fuente: Elaboración propia.

2.2. Fundamentos teóricos

2.2.1. El buen gobierno corporativo

El término gobierno corporativo se empleó por primera vez en 1956 para hacer referencia al “gobierno de la buena organización” (Portalanza, 2013, p. 119). Grosso modo, el gobierno corporativo se ha definido como el sistema implementado en las organizaciones para la dirección y el control de sus actividades económicas. En este caso, los accionistas designan los ejecutivos que ocuparán los cargos directivos para el gobierno de las empresas, cumpliendo las funciones relacionadas con el establecimiento de los objetivos de la misma, la selección de los mecanismos y políticas para su ejecución, la supervisión de los modelos de gestión y, la presentación de los informes administrativos a los accionistas (Cadbury, 1992).

A partir de la definición expuesta, el gobierno corporativo trasciende lo relacionado con un conjunto de reglas externas, pues es una disciplina empresarial fundamental para consolidar “una relación estable y productiva entre los participantes de cualquier organización”. Así, el gobierno corporativo aunado a la transparencia y la rendición de cuentas, son los elementos clave de una buena gestión empresarial; aspecto que conduce a la sostenibilidad de la organización a futuro (Bernal, Oneto, Penfold, Schneider y Wilcox, 2012).

Por su parte Blair (1995), concibe el gobierno corporativo como las disposiciones legales, culturales e institucionales que resultan determinantes para que las empresas que cotizan en bolsa puedan dar respuesta a las siguientes interrogantes: ¿Quién ejerce el control en la organización?; ¿Cómo se ejerce el control en la organización?; y, ¿Cómo se asignan los riesgos y los rendimientos de las actividades que las organizaciones realizan?

Esta concepción ha sido ampliada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2004), al exponer que el gobierno corporativo de una organización abarca las relaciones establecidas entre sus directivos, gerentes, administradores, accionistas, y demás partes interesadas; las cuales constituyen un elemento fundamental para mejorar el desempeño económico, promover el crecimiento y la creación de confianza entre los inversionistas.

Adicionalmente, el gobierno corporativo aporta la estructura que permite la fijación de los objetivos de la organización, al tiempo que favorece tanto el diseño y la implementación de las acciones y mecanismos para el alcance de los mismos, como la supervisión de su cumplimiento. De allí que, las buenas prácticas de gobierno corporativo deben “ofrecer incentivos apropiados al Consejo y al cuerpo directivo, para que se persigan objetivos que sirvan a los intereses de la sociedad y de sus accionistas, además de facilitar una supervisión eficaz” (OCDE, 2004, p. 11).

En estos términos la OCDE (2016) establece como objetivo clave del gobierno corporativo el fortalecimiento de la confianza, la transparencia y la rendición de cuentas en la organización. Tales aspectos, aportan las bases para la atracción de nuevas inversiones a largo plazo, así como para alcanzar la

estabilidad financiera de la organización. Además la OCDE (2016) formula los siguientes principios de gobierno corporativo: i) el diseño e implementación de un marco eficaz de gobierno corporativo; ii) la protección y la promoción del ejercicio de los derechos de los accionistas, garantizando al mismo tiempo un trato equitativo; iii) la promoción de incentivos para toda la cadena de inversión, apoyando un funcionamiento de los mercados de valores que aporte el fundamento para un buen gobierno corporativo; iv) el reconocimiento de los derechos de todos los actores interesados que disponga la ley o se establezcan de mutuo acuerdo, fomentando la cooperación entre ellos y las sociedades, de manera que se promueva la generación de riqueza y empleo, así como la sostenibilidad financiera de las empresas en el tiempo; v) la divulgación oportuna de la información y la transparencia de la misma; y, vi) garantizar ante la empresa y los accionistas la orientación estratégica, el control y, la rendición de cuentas.

Tales principios aportan las bases para la conformación de un buen gobierno corporativo. Su eficacia además de las prácticas desarrolladas por el consejo de administración, abarcan la forma como se transmite la información y se garantiza la transparencia de la misma; esto permite a los distintos grupos de interés, evaluar el desempeño organizacional (Acero y alcalde, 2012).

De otro lado, los factores que inciden en la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo se resumen en: i) el contexto legal e institucional en el que se desempeñan las organizaciones, ii) los principios éticos y valores de los actores que ejercen funciones en el gobierno corporativo de la empresa; iii) las relaciones entre los actores que forman parte del

gobierno corporativo y; iv) la responsabilidad social de las empresas con la comunidades en las que se insertan y desarrollan su actividad.

Tales factores, han inducido un replanteamiento en la concepción de gobierno corporativo, para trascender de una postura centrada en el sistema de gobierno empleado para proteger los intereses de los propietarios corporativos (Robbins, y Coulter, 2005), hacia una que incluya además de las prácticas que promueven el mejoramiento del desempeño de la empresa, las que contribuyen con el desarrollo de las sociedades en sentido amplio. Por tanto, se reafirma que las buenas prácticas y la estructura de gobierno corporativo deben diseñarse en función de la naturaleza, características y necesidades de cada organización en particular, así como del entorno social donde éstas desarrollan sus actividades, lo cual permite adoptar una filosofía organizacional que promueve una imagen ante la opinión pública de una empresa o entidad que además de maximizar sus beneficios, es responsable con la sociedad y las comunidades; así como con sus accionistas, inversionistas, acreedores y otros actores de interés.

De este modo, un “buen gobierno corporativo” es aquel que equilibra las relaciones de poder presentadas entre los accionistas, los administradores y directores de la organización; considera los derechos de los distintos grupos de interés para la fijación de los objetivos y políticas empresariales, e incorpora prácticas adecuadas para la maximización de los beneficios por parte de los accionistas, inversionistas, administradores, grupos de interés y de la sociedad en general (Acosta, 2018).

2.2.2. El control y el gobierno corporativo

En líneas generales, el control corporativo permite la supervisión de las relaciones que se establecen en la gestión empresarial por parte de los directivos de la empresa, sus accionistas, el consejo de administración y los stakeholder.

El mismo, se implementa para “comparar las acciones planificadas por los inversionistas en el momento de decidir la materialización de determinadas inversiones y los resultados que se vayan produciendo o que se produzcan finalmente” (Ganga y Vera, 2008, p. 105).

En tal sentido, el gobierno corporativo se concibe como un sistema que fundamenta la implementación de mecanismos de dirección y control; aspectos clave que contribuyen con la gestión empresarial. Ganga y Vera (2008) reafirman su importancia para establecer “sistemas de control por medio de los cuales se consigue que las empresas sean gestionadas eficientemente por parte de sus equipos directivos, para crear valor en beneficio de los accionistas que aportan el capital necesario” (p. 100).

Así mismo, la Corporación Andina de Fomento (2010) concibe las buenas prácticas de gobierno corporativo, como un mecanismo para la implementación de controles que garantizan un uso adecuado de los recursos disponibles en las empresas, una mayor transparencia contable y, la reducción de los problemas de asimetría de información evidenciados en los mercados financieros, en la medida que alguno o algunos de los actores que participan en una transacción, dispone de más información para la toma de decisiones.

Con respecto a los problemas de asimetría de la información, Shleifer y Vishny (1997) afirman que en algunos países los inversionistas minoritarios enfrentan riesgos al tomar decisiones de inversión, pues los inversores mayoritarios que tienen el control en la entidad pueden tomar decisiones considerando sus propios intereses por encima de los de la organización.

Para los citados autores, la situación descrita afecta a los inversionistas minoritarios en la medida que se expropian los recursos de la entidad, que también han sido financiados por ellos. No obstante, cuando los derechos e intereses de los socios minoritarios tienen protección legal, estos tienen mayor confianza para tomar decisiones de inversión; aspecto que permite la expansión del mercado.

De otro lado, en cuanto a los rasgos que caracterizan los sistemas de control implementados para la toma de decisiones, Fama y Jensen (1983) encuentran las jerarquías como el aspecto fundamental empleado para la gestión organizacional, pues las iniciativas de los miembros de nivel inferior se transmiten a los del nivel superior para su respectiva ratificación y seguimiento.

Un estudio más reciente fundamentado por Garzón (2021), señala la importancia de los códigos de buen gobierno como un mecanismo de protección de los accionistas del poder de los directivos. Estos, garantizan el control de los primeros sobre los últimos, evitando de esta manera algunos problemas de agencia como los relacionados con la obtención de beneficios oportunistas por parte de algunos directivos.

En tal sentido, las juntas directivas cumplen un papel clave para garantizar la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo,

pues los mecanismos de control incorporados contribuyen significativamente con el desempeño y la gestión de las compañías en los países que carecen de un sistema legal de protección (Gaitán, 2009).

Al respecto, Garzón (2021) destaca que los mecanismos empleados para controlar a los directivos pueden tener un carácter externo e interno a la organización. Entre los primeros, se encuentran los mercados de bienes y servicios, de capitales, de trabajo de los directivos y, de control corporativo; al tiempo que los segundos, se relacionan con el consejo de administración, los contratos de compensación, la junta general de accionistas y la estructura financiera adoptada en la organización.

Por último, el gobierno corporativo tiene la función de establecer el sistema de control interno, el cual comprende tanto el control contable como el administrativo, los cuales son fundamentales para el buen funcionamiento de la organización y la toma documentada de decisiones.

2.2.3. El interés público: responsabilidad clave del gobierno corporativo

En las diversas crisis gestadas a nivel mundial, las organizaciones involucradas han obviado su responsabilidad económica, social y ética con los distintos grupos de interés (empleados, clientes, Estado y sociedad). Para resguardar los intereses de estos últimos, los países y diversos organismos internacionales han formulado normativas de cumplimiento internacional, orientadas a regular la actuación de las empresas y, las prácticas contables bajo algunos criterios de responsabilidad que abarcan el interés público.

El Diccionario de la real Academia Española (Asociación de Academias de la Lengua Española, 2021) define el “interés” como la conveniencia o el beneficio en el campo moral o material. La misma fuente, conceptualiza el término “público” como el conjunto de personas que integran una colectividad. A partir de ambas definiciones, el interés público comprende el conjunto de acciones que contribuyen con el beneficio social de toda una colectividad.

En el campo contable, el interés público se refiere al interés básico de todos los miembros de una comunidad (Kohler, 1979). El mismo, se orienta a “establecer, defender y de vez en cuando ampliar su dominio con su tolerancia o sus preceptos reguladores y morales aplicables a los negocios privados” (Kohler, 1979, p. 315). Por ende, en contabilidad el interés público se circunscribe a los beneficios recibidos por una sociedad derivados del servicio prestado por un contador público.

Al respecto, la International Federación of Accountants (IFAC, 2012) relaciona el interés público con “los beneficios netos obtenidos y el rigor en los procedimientos en nombre de toda la sociedad, en relación con cualquier acción, decisión o política” (p. 2). De manera amplia, este organismo considera que el término público abarca “lo más amplio posible de la sociedad” (IFAC, 2012, p.2), lo cual incluye:

- A. Inversionistas, accionistas, propietarios de empresas públicas y privadas, es decir todas aquellas partes involucradas en los resultados de estas organizaciones.

- B. Consumidores, proveedores y demás partes afectadas por criterios relacionados con los costos, la calidad y la disponibilidad de bienes servicios.
- C. Los contribuyentes electores y los ciudadanos como partes afectadas por el trabajo del contador público, quienes son responsables de suministrar información financiera, tomar decisiones financieras, brindar asesoramiento a autoridades y funcionarios.

Otra posición, la sostienen Pinzón y Serrato (2021) al definir el interés público a partir de la responsabilidad social del contador público en su ejercicio profesional, pues la relación de la empresa con la sociedad se fundamenta en una actitud y una visión de largo plazo; en la que siempre predomina el interés social sobre el particular.

De hecho, el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA, 2018), advierte que una característica fundamental del ejercicio de la contaduría pública es la responsabilidad de los profesionales de tener una actuación apegada al interés público. En consecuencia, el comportamiento y la actuación del contador público no se orientan solamente a satisfacer las demandas y exigencias de un cliente en particular; las mismas deben considerar los requerimientos y demandas de toda la sociedad.

No obstante, aun cuando el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, 2018) establece la responsabilidad del contador público de actuar en interés público, se denota cómo la ética se ha quebrantado en la práctica por la incidencia de la empresa privada en las

actuaciones del profesional, pues “no hay independencia mental para ejercer la profesión en virtud del interés público” (Pinzón y Serrato, 2021, p. 8).

Más recientemente, la IFAC (2020) expone que como consecuencia de la crisis derivada del COVID-19, para garantizar la sostenibilidad de las organizaciones se requiere de mayor transparencia de la información sobre su rendimiento operativo, posición financiera, liquidez y perspectivas futuras. Para ello, los contadores públicos deben emitir juicios razonables basados en la información disponible. Esto garantiza el interés público, en la medida que los usuarios de la información pueden tomar decisiones más informadas.

Los fundamentos expuestos, demuestran que tanto la IFAC (2012, 2020) como el IESBA (2018) establecen la obligación del contador público, de realizar un ejercicio profesional a favor del interés público. Sin embargo, las regulaciones y la normatividad contable favorecen en gran medida los intereses de los mercados financieros más poderosos, así como de los grandes inversionistas.

Sobre este aspecto, Alzate, Jiménez y Rodríguez (2014) afirman que los gobiernos de los países desarrollados han impulsado el establecimiento de regulaciones para que la contabilidad, contribuya con la generación de información útil para el desempeño de los mercados financieros y de los inversionistas; “haciendo que esta disciplina pierda un poco su esencia y los impactos generados en la economía sean diferentes” (p. 4).

La situación descrita demuestra que las instituciones reguladoras de la práctica contable, han convertido a la contabilidad financiera en un sistema de estándares dirigidos a la regulación de los mercados financieros. Desde esta

perspectiva financiera, el interés público solamente satisface las expectativas de los grupos de interés relacionados con las empresas que cotizan en bolsa, conocidas también como empresas con obligación pública de rendir cuentas.

En consecuencia, como lo expresa Álvarez (2007, p.173-174),

[E]n el quehacer contable intervienen fuertes intereses de los poderosos usuarios de la información, que lo direccionan a partir de diversas instancias, aprovechando estructuras normativas, hasta lograr, mediante el agenciamiento de organismos internacionales representantes del interés económico y financiero dominante del mundo globalizado (pacto de Washington, nueva arquitectura financiera internacional, FMI: Fondo Monetario Internacional; Banco Mundial; OMC: Organización Mundial de Comercio; IASB: International Accounting Standard Board; IFAC: International Federation Accountants Certified; FASB: Financial Accounting Standard Board..), posicionar los modelos regulatorios financieros y contables que estas instituciones producen o apoyan, a partir de los cuales invaden las órbitas de los países pequeños o dependientes, intervienen su economía y acondicionan el escenario para el acrecentamiento del gran capital financiero.

En el escenario descrito, la contabilidad es un sistema de información dirigido a satisfacer las necesidades de los inversionistas actuales y potenciales, que operan en los mercados financieros. Tal información, es útil para la toma de decisiones cuando cumple con las características establecidas por el IASB (2018) en su Marco Conceptual.

Por ende, la corriente principal de la contabilidad, solamente garantiza “los intereses de los inversionistas y potenciales proveedores del capital y no del conjunto global de los usuarios de la información” (Jiménez, 2012, p. 228). Bajo esta concepción, la responsabilidad social se limita a la empresa; al tiempo

que el interés público es restringido, pues no abarca la satisfacción de las necesidades de toda la sociedad en general.

Los argumentos expuestos demandan de la contabilidad como práctica social, una mayor contribución en la construcción de una sociedad más equitativa, para lo cual ésta debe contribuir en:

[...] develar las relaciones inequitativas que se dan entre los actores que confluyen en la gestión empresarial y al mismo tiempo hagan visible las relaciones que se dan entre empresa y actores sociales que terminan invisibilizadas en la contabilidad pensada para los inversionistas y prestamistas. La contabilidad estandarizada y la información que ella produce, no es una para la alteridad y la construcción de una sociedad incluyente. Su mensaje es puramente instrumental y usado solo desde las visiones economicistas de la realidad empresarial, pese a reconocer que la Empresa interactúa con la sociedad y distintos agentes económicos de muchas formas complejas. La Información que la contabilidad puede dar de la acción empresarial debe ser capaz de reconocer al otro para generar, en espacio público, la construcción de una sociedad distinta, más equitativa e incluyente, por medio de criterios de valoración, medición y revelación de información que trasciendan las necesidades de inversores y prestamistas (Rueda, 2011, p.164).

Para la construcción de esa sociedad más equitativa, la información contable puede aportar a través del control y el mejoramiento de los conflictos organizacionales derivados de las diferencias de intereses, proporcionando los fundamentos para la “generación de confianza pública como postulado social básico que regule las relaciones de mercado y, a su vez, garantice la protección del interés público” (Bustamente, 2010, p 100).

En estos términos, la disciplina contable no solamente debe servir al interés público desde la normativa que regula el funcionamiento de los

mercados financieros; la misma debe configurarse como una práctica social, orientada a satisfacer los requerimientos financieros y no financieros de toda la actividad empresarial, incluyendo todos los grupos de interés y la sociedad en general.

Finalmente, para garantizar la información financiera a favor del interés público, la contabilidad es clave en la configuración de prácticas de gobierno corporativo que equilibren las asimetrías entre los intereses de los gerentes, accionistas, clientes, proveedores, sociedad, gobierno, regulando al mismo tiempo las prácticas manipuladoras de la información, lo cual permite incrementar su transparencia y calidad.

2.2.4. El poder en las organizaciones

En líneas generales, las organizaciones son espacios de acción en los que se realizan actividades diversas para el logro de determinados objetivos. Su dinámica está condicionada por las relaciones que se establecen entre sus miembros, así como entre éstos y los demás grupos de interés.

Así, la organización es un sistema complejo constituido por recursos informáticos, humanos, físicos y financieros, cuya interrelación induce la generación de conflictos internos y externos generados entre la administración, el gobierno corporativo, el resto de los miembros y grupos externos, por la existencia de intereses individuales y colectivos diversos. Tales recursos, se articulan en un esquema organizacional para cumplir el proceso administrativo (planear, organizar, coordinar, dirigir y controlar).

Para Cruz (2013), la interactuación de los miembros de la organización se sustenta en su estructura orgánica, encontrando su principal referente en el desempeño concreto de acciones, las cuales “no responden exclusivamente al sistema de control formal imperante para alcanzar la coordinación de los actores, sino que obedecen a la relación intersubjetiva que se produce entre ellos” (p. 41).

Desde esta perspectiva, el comportamiento de los miembros de la organización trasciende los lineamientos fundamentados en su estructura formal, para abarcar “una dinámica propia de funcionamiento de los individuos, que generan un tipo de conducta colectiva al margen de los elementos coactivos de dominio dispuestos por la dominación formal” (Cruz, 2013, p. 41).

Como mecanismo de dominación formal, se evidencian en las organizaciones relaciones de poder derivadas de la interacción entre sus miembros. En este caso, como lo afirma Foucault (2001) el poder es una relación de fuerza, que se ejerce y existe en el acto. Para el autor, los análisis tradicionales del poder lo enfocan como aquello que reprime a la naturaleza, a los instintos y a los individuos.

Tal discurso, aporta muy poco para el análisis del poder en las sociedades contemporáneas, pues el mismo se “incardina en los cuerpos, en las prácticas, en los gestos de los seres humanos, pero también en los pensamientos, en las representaciones y en las racionalizaciones y hasta en el propio reconocimiento de nosotros mismos” (Foucault, 2001, p. 17).

En estos términos Foucault (1988) no concibe el ejercicio del poder como una simple “relación entre ‘parejas’, individuales o colectivas” (p. 14); el mismo es un juego de acciones sobre otras acciones, pues “Sólo existe el poder que ejercen unos sobre otros” (p 14). En todo caso, el poder sólo existe en acto y se apoya en estructuras permanentes, pues los individuos como sujetos libres están en capacidad de conducir sus acciones y reacciones (Sánchez, 2010, p. 148).

Para Foucault (1988) la evolución del poder se resume en los siguientes términos:

- A. El cristianismo propuso y extendió nuevas formas de relaciones de poder en el mundo antiguo, las cuales tenían como objetivo asegurar la salvación del individuo en el otro mundo. Esta forma de poder conocido como “poder pastoral”, se fundamentó en el precepto de que algunos individuos por su calidad religiosa podían servir “a otros no como príncipes, magistrados, profetas, adivinos, benefactores o educadores, sino como pastores” (p. 8).
- B. Con el surgimiento del Estado moderno emerge un nuevo mecanismo de poder pastoral, que trata de asegurar la existencia del individuo en este mundo, entendiendo la salvación en los términos de salud y bienestar. En este caso, el poder se ejerció a través de las instituciones del Estado (poder político), así como por medio de las empresas privadas, las sociedades de beneficencia y los filántropos que asumieron funciones pastorales.
- C. Finalmente, el poder pastoral se extendió a toda la sociedad. El mismo, se apoyó en múltiples y diversas instituciones, pues “en lugar de un

poder pastoral y de un poder político, más o menos vinculados entre sí, más o menos rivales, se desarrolló una 'táctica' individualizadora" (p. 10), que caracterizó la existencia de distintos poderes en el desarrollo social: el poder familiar, el de la medicina, el de los empresarios, entre otros.

En el caso concreto del ejercicio del poder en las organizaciones, Carreón y Campos (2008) afirman que con el capitalismo emergió el poder disciplinario, el cual ha implicado "una aceptación -tácita o implícita- por parte de los dominados de toda una compacta y singular caterva de obligaciones, compromisos y responsabilidades laborales" (p. 150).

Por su parte, Álvarez (2010) advierte que el poder en las organizaciones se manifiesta a partir de las relaciones verticales entre los jefes y los subordinados, así como de las relaciones horizontales entre los miembros de un mismo departamento, los dueños, los socios, entre otros actores.

En síntesis, el ejercicio del poder en las organizaciones se deriva de su propia estructura administrativa, así como de la relación de dominación de unos sobre otros, dado que las reglas, normas, procedimientos, funciones y políticas establecidas para el alcance de los objetivos propuestos, limitan y regulan la actuación de sus miembros, que como sujetos obedientes cumplen rigurosamente las funciones y actividades asignadas para el buen desempeño de la organización.

CAPÍTULO III

LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL E INSTITUCIONAL DESDE EL PENSAMIENTO DE MILLER Y O'LEARY

Los postulados de Miller (1994), Miller y O'Leary (1987) y Miller, Kurunmak y O'Leary (2008) abordan la contabilidad como una práctica social e institucional basada en la acción social, cuyos fundamentos se corresponden con los contextos organizacionales, sociales e institucionales donde se desempeñan las organizaciones.

Miller y O'Leary (1987) advierten que históricamente se han empleado dos enfoques para el abordaje de la contabilidad. Ambos se consideran insuficientes, dado que el primero concibe la contabilidad como una disciplina que se transforma para adaptarse a los cambios y demandas del entorno; aspecto que ha fundamentado la evolución del pensamiento contable, de sus prácticas e instituciones en la capacidad de esta ciencia para aportar soluciones a las necesidades de la sociedad; mientras que el segundo, considera la contabilidad como un tipo de conocimiento que está al servicio de los intereses políticos y económicos.

A partir del análisis de los enfoques descritos, Miller y O'Leary (1987) basándose en los aportes de Foucault (1979) analizan la contabilidad desde una postura amplia, que trasciende la técnica de los cálculos financieros, e incorpora las relaciones de poder como parte de la acción social. Los autores fundamentan el estudio de la contabilidad de gestión, a partir de un postulado

constructivista que demuestra cómo la contabilidad se ha integrado con otras prácticas, encontrando en el costeo estándar un área de interés que contribuye con el mejoramiento del desempeño de las organizaciones, al reorientar el poder dentro de las mismas.

Miller y O'Leary (1987) se interesan por los siguientes fundamentos teóricos ampliamente abordados en los estudios de Foucault:

- A. La genealogía “que fragmenta y desestabiliza lo que podríamos considerar como la base de nuestras ideas y prácticas actuales” (p. 130). La aplicación de esta postura genealógica en contabilidad, cuestiona los siguientes aspectos: i) los orígenes que sustentan el desarrollo de esta disciplina en la invención de las técnicas; ii) los objetivos políticos planteados por los Estados y; iii) las características y condiciones de cada nación en particular.
- B. La arqueología, que centra la atención en las características del discurso, con especial énfasis en su relación epistemológica con los objetos que abarcan. La adopción de esta concepción en contabilidad, implica articular el presupuesto y el costeo estándar con los discursos que comparten los mismos fundamentos y objetivos; todo ello con el fin de “intentar comprender las redefiniciones de la práctica contable” (p. 131).
- C. El poder y en especial, los cambios del poder soberano al poder disciplinario; aspecto que introduce importantes transformaciones en “nuestras formas de conocimiento” (p. 132). En este último caso, el poder se gesta y se manifiesta en las organizaciones, encontrando en la contabilidad una herramienta clave que aporta evidencias sobre “ciertos aspectos cruciales del funcionamiento de una empresa” (p. 132).

En estos términos, Miller y O'Leary (1987) conciben la contabilidad como una práctica social e institucional que no tiene un carácter neutral y objetivo, pues se inserta en las relaciones de poder que hacen parte de la sociedad en general y, de la empresa en particular.

Para los citados autores, las prácticas contables hacen visibles las diversas actividades en las que participa el individuo, valoradas bajo el criterio de eficiencia. Se introduce el costeo estándar, como una práctica dirigida hacia el diseño e implementación de determinados estándares y pautas de comportamiento que deben asumir los miembros de la organización, permitiendo a los directivos y gerentes tener conocimiento sobre su desempeño.

El presupuesto y el costeo estándar, se concibieron desde una nueva postura que trascendió la concepción enfocada en un conjunto "teórico-técnico" de amplia utilidad social, para centrarse "en un conjunto de prácticas que se traducen en una forma de gestión socio-política y que se ocupan de los individuos y su funcionamiento eficiente" (Miller y O'Leary, 1987, p. 244).

Ambas prácticas, aportaron tanto la fundamentación teórica como la técnica para "hacer evidentes las ineficiencias de los individuos dentro de la empresa" (Miller y O'Leary, 1987, p. 135). Por ende, el presupuesto y el costeo estándar son herramientas de gestión, que se emplearon para expresar en términos monetarios la contribución de cada trabajador para el desarrollo organizacional.

La postura descrita, amplió el campo de estudio y de aplicación de la contabilidad de costos, la cual "extendió de manera significativa su dominio,

insertando al individuo en una red de prácticas de cálculo que buscan no solo la gestión operativa sino la eficiencia” (Miller y O’Leary, 1987, p. 244). En el campo de las organizaciones, las técnicas de contabilidad de gestión se evidencian en la firma, entendida como la unidad donde se expresan las relaciones de poder derivadas de las prácticas sociales.

Con respecto al poder, Miller y O’Leary (1987) expresan que en la sociedad y concretamente en las organizaciones, se está gestando un mecanismo de poder sustentado en la libertad; el mismo garantiza al individuo tener una vida informal en la organización; desviarse de algunos patrones de racionalidad establecidos, considerar las influencias del entorno externo, etc.

Los aspectos descritos, son precisamente los que permiten comprender la contabilidad como una práctica o dispositivo de poder, cuyos fundamentos contribuyen con la regulación del comportamiento de los individuos en la organización y en la sociedad en general.

Por su parte Miller (1994) afirma que la contabilidad es una práctica social e institucional, cuyas bases se encuentran intrínsecas en las relaciones sociales. Desde esta perspectiva, la atención en las prácticas contables se ha centrado en el análisis de las diversas vías que demuestran como la contabilidad influye y al mismo tiempo es influenciada por la conducta, los comportamientos y las acciones de una multiplicidad de agentes, organismos e instituciones que intervienen en el ejercicio de la contabilidad.

Sobre la base del argumento expuesto, Miller (1994) reafirma que la contabilidad no puede concebirse como una técnica objetiva y neutral orientada solamente a revelar en los informes financieros, los hechos que

muestran la actividad económica de una organización, pues sus bases fundamentan su comprensión como un conjunto de prácticas que inciden en el funcionamiento de las sociedades. El autor, reafirma que la contabilidad tiene implicaciones tanto en la gestión de la vida en sociedad, como en la sostenibilidad de la organización.

Miller (1994) también advierte que el enfoque de la contabilidad descrito, ha sido el producto de las transformaciones ocurridas dentro de la propia contabilidad, concebida como una disciplina cuyas bases aportaron para el desarrollo de las prácticas de gestión contable, que contribuyeron con la creación de una nueva línea de investigación en contabilidad.

Así, en el devenir histórico de esta ciencia, el pensamiento contable se ha transformado revelando que sus bases no son inmutables; por el contrario constantemente se generan nuevos conocimientos, se inventan nuevas técnicas, o se atribuyen nuevos significados a las existentes (Miller y Napier, 1993).

Desde esta perspectiva, las funciones de la contabilidad se concibieron en sus contextos sociales y organizacionales, lo cual permitió una nueva concepción de las condiciones y las consecuencias de las tecnologías contables en el desarrollo de las organizaciones.

Tales tecnologías, se abordaron como una especie de dispositivos, que alineados con otras prácticas organizacionales conformaron disposiciones aplicadas para el funcionamiento de las organizaciones y de la sociedad en general. La contabilidad constituyó un fundamento para adoptar algunas

formas de estructura jerárquica, así como para fortalecer las relaciones de poder en la organización.

En líneas generales, Miller (1994), identifica tres aspectos distintivos de la visión de la contabilidad como práctica social e institucional:

- A. En primer lugar, se ha enfatizado en el abordaje de la contabilidad como una tecnología; es decir un mecanismo de intervención y transformación del mundo con capacidad de actuar sobre las actividades, los individuos y los objetivos propuestos.

En este sentido, la contabilidad hace posible “una forma particular de gobernar a individuos y actividades. De esta manera, los números pueden ser usados para evaluar y comparar los individuos, los departamentos o divisiones” (p. 4).

A diferencia de esta postura, la contabilidad como práctica social e institucional, pueden emplearla los mismos individuos para comparar su posicionamiento actual con respecto al que deberían tener y, lo que han logrado con respecto a lo que deberían haber logrado.

Así, la contabilidad adquiere un carácter objetivo y neutral que legitima sus prácticas, en la medida que sus bases se sitúan “por encima de la problemática, alejada de intereses e intrigas políticas” (p. 4).

- B. En segundo lugar, tanto en el lenguaje como en los significados intrínsecos en las prácticas contables, subyace un enfoque que trasciende los cálculos numéricos de los costos, los beneficios, las pérdidas y los retornos de las organizaciones, e incluye las representaciones discursivas y el vocabulario que aportan su

significación social, conformando “cuerpos de conocimiento, que movilizan a las tecnologías del cálculo de la contabilidad” (p. 5).

Por ejemplo, los términos riqueza, eficiencia, toma de decisiones, responsabilidad y competitividad, entre otros, se han empleado en las organizaciones como fundamentos teóricos orientadores de su rediseño, del replanteamiento de sus procesos y, del intento de “redefinición” de la identidad y acciones de los individuos. Los mismos, se han considerado verdades “esenciales para el apropiado gobierno de la vida económica y social” (p. 6).

- C. En tercer lugar, la contabilidad como una práctica social e institucional, centra la atención en la constitución y reconstitución del dominio “económico”, derivado de las prácticas del cálculo cambiantes que aportan el conocimiento del mismo. En consecuencia, el mecanismo del cálculo empleado por la contabilidad permite conocer en términos económicos las dispares formas de la producción y el suministro.

Las dimensiones de la contabilidad descritas son complementarias, pues “El efecto combinado de las tecnologías del cálculo junto con las razones que le dan un significado más amplio pueden constituir y reconstituir el ámbito de los flujos financieros en los que las organizaciones pueden ser transformadas” (Miller, 1994, p. 8).

De este modo, la contabilidad se concibe como el conjunto de prácticas, que inciden en el “mundo en que vivimos”, la “realidad social” que habitamos, los mecanismos empleados para comprender “las opciones de negocios” tanto para las empresas como para los individuos, la forma como se gestionan y

organizan las distintas actividades y los procesos; así como la forma de administrar nuestras vidas y las de otros individuos (Miller, 1994).

El saber derivado de la ciencia contable “compite” y se “introduce” en los campos de otras disciplinas como la ingeniería, el derecho, la economía, la administración, entre otros. En todos ellos, “el dispositivo calculador de la contabilidad ha dado forma a las posibilidades de acción en muchas organizaciones” (Miller, 1994, p. 2).

En consecuencia, el empleo de la contabilidad en los diversos campos del saber, es un aspecto clave que fundamenta su comprensión como una práctica social e institucional, dado que permite reconocer los problemas intrínsecos a un dispositivo concreto y, disponer de otra forma de cálculo más ajustada para la resolución de los mismos (Miller, 1994, 1998).

Así en el campo de las organizaciones, los profesionales que ejercen la práctica contable, han identificado las limitaciones de las mismas, surgiendo “nuevas” prácticas y conceptos, derivados de las transformaciones experimentadas por la contabilidad. Por ejemplo, algunas prácticas y dispositivos que durante años habían contribuido con el éxito empresarial, se consideran actualmente defectuosos, dado que no responden a las necesidades y demandas de las organizaciones (Miller, 1998).

A través de la problematización, el pensamiento contable adquiere un significado derivado del contexto social e institucional, pues constantemente se construyen nuevos conocimientos que aportan las bases para la formulación de nuevas prácticas contables, que pueden incorporarse en las organizaciones como un mecanismo orientado a mejorar su desempeño. Por ende, como lo

advierte Miller (1994), “La contabilidad es tan rica en significado como imbuida en valores e importancia cultural como alguna otra práctica social” (p. 46).

Siguiendo a Miller (1994), el enfoque de la contabilidad como práctica social e institucional partió del análisis de la forma cómo la contabilidad opera en las organizaciones, enfatizando en el hecho que éstas y sus prácticas contables, son entidades dinámicas y sociales en constante transformación, pues las organizaciones se vinculan con diversos intereses, algunos de ellos de carácter interno (intereses de los accionistas, la gerencia y del gobierno corporativo), mientras que otros por su carácter externo, se derivan del entorno dentro del cual opera cada organización en particular (intereses de los proveedores, clientes, Estado, competidores, instituciones, etc.). Tales intereses, inciden directa e indirectamente en las transformaciones ocurridas en la práctica contable.

Así, el empleo de la contabilidad en los contextos sociales e institucionales donde la misma se desarrolla, ha sido el resultado de una observación empírica de la forma como las agencias de la modernidad “apelan a la contabilidad como una forma de demostrar la naturaleza racional de los procesos organizacionales, de esta forma, la investigación contable debe abordar tales presiones institucionales” (Miller, 1994, p. 14).

También, ha sido el resultado de la manera difusa de implementar los conceptos de “eficiencia”, “eficacia”, “valor del dinero”, entre otros; aspectos que ha concebido la contabilidad como un “medio por el cual tales ideales podrían ser operables” (Miller, 1994, p. 14).

Adicionalmente, el enfoque descrito ha sido el resultado de los aportes de la sociología y de las ciencias políticas. Ambas disciplinas, partieron de la premisa que el estudio de las prácticas, eventos y procesos sociales implica el abordaje de la “naturaleza cambiante de las instituciones sociales, estructuras, funciones y procesos” (Miller, 1994, p. 15). En consecuencia, la ciencia contable como una disciplina social, comenzó a incorporar estas contribuciones en sus procesos investigativos.

La comprensión de la contabilidad como una práctica social e institucional ha fundamentado la ampliación de las bases de esta disciplina, para abarcar el contexto en que se realiza el ejercicio de la misma. Esto ha fortalecido la posición de la ciencia contable como parte de las ciencias sociales.

Concretamente, en el campo del gobierno corporativo, la contabilidad se considera un elemento constitutivo del mismo, en la medida que actúa sobre la conducta de los individuos, para solucionar los problemas generados por la falta de racionalidad y responsabilidad (Miller, 1994).

En un trabajo posterior, Miller (1998) advierte que la idea de gestionar la empresa a través de los reportes financieros ha sido altamente cuestionada, dado que se han evidenciado algunos problemas como por ejemplo: a) el énfasis en reducir los costos en el corto plazo, obviando las posibilidades de mejorar la competitividad en el largo plazo y, b) optar por una reestructuración financiera para incrementar los beneficios, sin considerar la posibilidad de promover la innovación tecnológica como una actividad clave que contribuye con el mejoramiento de la gestión empresarial.

A partir de los ejemplos descritos, se evidencia que en ocasiones la contabilidad se ha configurado como “parte del problema”, en lugar de proporcionar la solución. Así, la contabilidad ha proporcionado algunas técnicas que han orientado la organización y el monitoreo de las actividades organizacionales. Esta, también ha fundamentado el discurso empleado para la fijación de los objetivos, los procedimientos y las políticas organizacionales. Todos estos aspectos, resultan fundamentales para la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo.

Basándose en el enfoque de la contabilidad como práctica social e institucional, Miller, Kurunmaki y O’Leary (2008) plantean que el gobierno corporativo se gesta por medio de estructuras intermedias precisadas entre el mercado y las jerarquías que caracterizan cada organización.

Tales estructuras se definen como una especie de “híbridos”, conformando un modelo de gobierno corporativo alternativo, cuyas bases se formalizan en un contrato donde se regula la actividad económica, se establecen los mecanismos que permitirán conservar el mercado y, se garantiza la permanencia de la organización a futuro (Miller, Kurunmaki y O’Leary, 2008).

Para los autores citados, los “híbridos” han sido el resultado de la contabilidad de gestión, la cual por su carácter interdisciplinario ha promovido la mezcla y articulación de las prácticas financieras con las de carácter económico, social, de marketing, etc., favoreciendo el desarrollo de nuevos procesos, modelos de gestión y de gobernanza organizacional que promueven la reducción del riesgo y, la incertidumbre insertos en las transacciones económicas.

En tal dirección Miller, Kurunmaki y O'Leary (2008), afirman que al emplear los "híbridos" como base de los modelos de gestión y gobernanza, éstos se concebirán como prácticas insertas en las rutinas adoptadas para la gestión de riesgo en cada organización.

No obstante, se requieren estudios que revelen los mecanismos de interacción que existen entre la contabilidad y otras prácticas organizacionales, para determinar los procesos de hibridación que resultan del encuentro entre la contabilidad y otro tipo de experiencias presentadas en la organización.

Las prácticas de contabilidad adoptadas para promover un buen gobierno corporativo en las organizaciones se han centrado en el establecimiento de normas o estándares de eficiencia, destacando el cálculo de los costos, la rentabilidad, las ganancias y pérdidas, entre otras.

En tal sentido, Miller y Napier (1993) afirman que las tecnologías de cálculo empleadas en contabilidad han proporcionado una "moralidad" distintiva de la modernidad, pues en la medida que la contabilidad se inserta y transforma más ámbitos de la sociedad, se hace más evidente la necesidad de introducir "genealogías del cálculo", en los términos de un discurso que fundamente la adopción de tecnologías de cálculo concretas, dotadas del significado social derivado de las prácticas contables que ocurren en un determinado contexto social, político, histórico e institucional.

Esto significa que la adopción de genealogías de cálculo para promover la implementación de buenas prácticas de gobernanza en una determinada empresa, implica la identificación de los factores internos (políticas contables actuales, objetivos organizacionales planteados, toma de decisiones, entre

otros) y externos (funcionamiento de la economía, regulaciones, leyes, entre otros) que limitan la gestión empresarial y, en consecuencia revelan la necesidad de la emergencia de una nueva práctica de contabilidad de gestión concreta, que contribuya con el mejoramiento del desempeño empresarial y el sostenimiento de la empresa en el tiempo.

Adicionalmente, Miller y O'Leary (1993), expresan que la neutralidad y la objetividad son dos rasgos fundamentales de la práctica contable. Ambos aspectos, demuestran el papel clave del gerente en el desarrollo empresarial. No obstante, los autores también destacan que el gerente no dispone de un conjunto de generalizaciones similares a las establecidas en la ley; ni de una amplia capacidad predictiva. La efectividad de la gerencia se vincula en ocasiones, con dudosas reivindicaciones de conocimiento que con frecuencia no pueden cumplirse.

La situación descrita ha impulsado la conformación de una nueva ciudadanía económica; en ella la contabilidad tiene un papel fundamental en la construcción de nuevos mecanismos de rendición de cuentas, que introduzcan transformaciones tanto en la gerencia como en el consumidor. Bajo este enfoque, se privilegian las necesidades de este último, las cuales se satisfacen a través de los productos fabricados, dado que el objetivo consiste en "saturar" la empresa con "la voz" de los clientes (Miller y O'Leary, 1993).

En tal sentido, se han planteado transformaciones de interés en las empresas y en las formas de gobernanza, pues se requiere un espíritu creativo que promueva la capacidad sostenida para la introducción de innovaciones tanto al nivel de procesos, como de productos.

En este contexto, la contabilidad de gestión es una práctica social e institucional que aporta al buen gobierno corporativo de la empresa, en la medida que suministra la información financiera y no financiera requerida para la toma de decisiones; es decir, se convierte en “una nueva poderosa forma de ‘escribir el mundo’, no como un medio de registro de datos para las decisiones económicas racionales” (Miller, 1994, p. 36).

Por último, a partir de la concepción de la contabilidad de gestión como práctica social e institucional, ésta se concibe como un conjunto de herramientas, métodos y procedimientos empleados por el gobierno corporativo para analizar los datos financieros y no financieros que agregan valor a la organización. En tal sentido, el contador de gestión satisface las expectativas de la organización y demás grupos de interés, contribuyendo con el buen desempeño y funcionamiento de la misma. Todo ello, con el fin de servir al interés público.

CAPÍTULO IV

ABORDAJE METODOLÓGICO DE LA INVESTIGACIÓN

4.1. El enfoque ontológico que fundamenta la comprensión de las prácticas sociales de la contabilidad, basadas en las relaciones de poder

Para Borda, Dabenigno, Freidin y Guelman (2017) los paradigmas se definen como enfoques teóricos en el que se “entretejen” ideas relacionadas con la forma como se produce el conocimiento sobre la realidad social. Para los autores los paradigmas que han existido en el devenir de la ciencia – positivismo, interpretativismo, teoría crítica, etc. –, se fundamentan en supuestos ontológicos diferentes para la comprensión de la realidad. En consecuencia, la ontología hace referencia a la naturaleza de la realidad objeto de estudio. Esta última puede tener un carácter objetivo o subjetivo según el paradigma seleccionado por el investigador.

Al respecto Hernández, Fernández y Baptista (2010) distinguen los supuestos ontológicos del positivismo –enfoque predominante en contabilidad– y el interpretativismo y la teoría crítica –enfoques alternativos empleados en contabilidad– en los siguientes términos: a) para el positivismo la realidad es objetiva, está separada del sujeto investigador y espera ser descubierta a través del uso de los métodos cuantitativos; y, b) para el interpretativismo y la teoría crítica, la realidad es subjetiva, cambiante, se construye a través de las experiencias y vivencias de los sujetos, el sujeto y el objeto son indisolubles y, para la comprensión de la realidad se requiere el empleo de métodos cualitativos.

En el marco de una ontología subjetivista fundamentada en los postulados del construccionismo que concibe la realidad como subjetiva y múltiple, Miller y O'Leary (1987) abordan la contabilidad como una práctica

social e institucional basada en las relaciones de poder. Para los autores, la contabilidad cumple con un conjunto de roles en las sociedades, los cuales se transforman en la medida que cambia el contexto económico, social político e institucional en el que éstas se desarrollan.

La concepción social e institucional de la contabilidad, centra su atención en la comprensión e interpretación de los mecanismos que demuestran cómo la contabilidad influye, y al mismo tiempo es influenciada por la conducta y el comportamiento de los diversos agentes, organismos, instituciones y, procesos que forman parte de la misma (Miller, 1994). Como lo afirman Miller y O' Leary (1987), “la contabilidad cambia, o tiene la capacidad de cambiar, en respuesta a las demandas que expresa o que implícitamente demanda un entorno cambiante” (p. 128).

Esto significa que, las prácticas contables se construyen y reconstruyen constantemente en función de la dinámica de las organizaciones, su naturaleza, sus estructuras jerárquicas, sus características, el poder, así como de las relaciones sociales y organizacionales establecidas entre sus miembros y, con el entorno en el que ésta se desempeña.

Basándose en la obra de Foucault, Miller y O' Leary (1987) conciben la práctica social de la contabilidad desde la postura de la genealogía que presenta tres niveles ontológicos de carácter histórico relacionados con la ontología de nosotros mismos con respecto a: i) la verdad a través de la cual los seres humanos se constituyen en sujetos de conocimiento; ii) el poder que permite la constitución de sujetos que actúan sobre los demás y; iii) la ética que fundamenta la constitución de sujetos morales o éticos que actúan sobre sí mismos (Rivera, 2017).

En tal dirección, la contabilidad se concibe como una práctica que, articulada con los postulados de otras disciplinas como la sociología, la administración, el derecho, la economía, entre otras, aporta las bases para comprender el funcionamiento de la empresa. Así mismo, la contabilidad a través de la adopción de las normas y estándares, permite evaluar el desempeño del individuo en el cumplimiento de las actividades y funciones, lo cual contribuye con la formulación de planes y políticas dentro de la empresa.

A partir del análisis histórico de las técnicas contables empleadas en las organizaciones, Miller y O' Leary (1987) exponen que éstas han servido como mecanismos de control para orientar el funcionamiento de las organizaciones. Los autores destacan el presupuesto y el costeo estándar como instrumentos de poder “que busca que el individuo sea testigo de sus propias deficiencias” (p. 137). Esto significa que los intereses del individuo se subordinan a los de la organización, pues el sujeto se encuentra en la necesidad de autorregular su vida, pero a partir de un conjunto de estándares que se han diseñado para la evaluación de su desempeño.

Los autores enfatizan que los enfoques históricos empleados para el análisis de las técnicas contables han sido insuficientes, pues el presupuesto y el costeo estándar no son simplemente un conjunto de postulados teóricos o aspectos técnicos de utilidad social, cuya lógica se encuentra en el progreso de las sociedades. Tales técnicas, en el campo organizacional son un conjunto de prácticas concebidas en los términos de una gestión sociopolítica “que se ocupan de los individuos y su funcionamiento eficiente” (Miller y O' Leary, 1987, p. 135).

La contabilidad se comprende entonces, a partir del conjunto de prácticas sociales e institucionales que inciden en el desarrollo de las sociedades y concretamente en la realidad social que rodea el individuo, las alternativas de negocios de las empresas, la gestión de los procesos y actividades, entre otros aspectos (Miller, 1987). En tal sentido Villegas (2009, citando a Miller, 1994), manifiesta que la contabilidad como práctica social e institucional se fundamenta en las dimensiones tecnológica, lingüística y semiótica, las cuales a juicio de Miller (1994) se conciben en los siguientes términos:

- A. Como una tecnología, la contabilidad es un dispositivo que interviene en las actividades, los individuos y los objetivos planteados por las organizaciones, contribuyendo con la transformación del mundo y, en consecuencia, de la realidad social de la organización que ésta interviene al abordar los costos, las inversiones, las utilidades, etc. Bajo esta postura, uno de los aportes de la contabilidad al desarrollo organizacional, se encuentra en sus contribuciones para el gobierno de los individuos y las actividades.
- B. Las connotaciones lingüísticas de la contabilidad se fundamentan en un discurso, un vocabulario, un conocimiento técnico y normativo que aporta una significación socialmente compartida de las prácticas contables.
- C. La connotación semiótica de la contabilidad reproduce los significados y significantes de las prácticas contables, que intervienen en las relaciones sociales y organizacionales, pues la naturaleza de la práctica contable es intrínsecamente social.

Las dimensiones descritas son parte de la dinámica social e institucional de la contabilidad. Estas se articulan para comprender las prácticas contables aplicadas en las organizaciones con el fin de regular las actividades, las relaciones sociales y de poder, desde una postura amplia que además de lo financiero se fundamenta también en lo social.

Bajo esta postura, la realidad contable se construye socialmente a partir de un postulado “construccionista” que fundamenta la integración de lo contable, con otras prácticas de naturaleza diversa para la construcción de un área, cuya comprensión trasciende las bases de la contabilidad como una disciplina objetiva y neutral, para centrarse en sus aportes interdisciplinarios – financieros y no financieros- con incidencia determinante en el funcionamiento de la empresa (Miller y O' Leary, 1987).

Así entonces, la contabilidad como ciencia social se enfoca en la comprensión “de la racionalidad humana, con el propósito de mejorar su efectividad, a través de múltiples escenarios o campos de acción” (Miller y O' Leary, 1987, p. 143). Por ende, la naturaleza social de las prácticas contables permite comprender la conducta humana, fundamentado la construcción social de la realidad de los eventos o fenómenos contables desde una postura social, que se objetiva a partir de la interacción humana.

Sobre la base de lo expuesto, el componente ontológico de esta investigación se fundamenta en los postulados de Miller y O' Leary (2009, 1993) y Miller (1994), bajo los cuales la contabilidad es un dispositivo de poder, que aporta en la “construcción de la persona gobernable” a partir de los mecanismos de control precisados en las normas y estándares que han

permitido observar, valorar, supervisar y medir el comportamiento y las acciones de los individuos en el cumplimiento de sus actividades y funciones.

Enmarcado en esta perspectiva ontológica, se parte de la premisa que la contabilidad puede contribuir con las buenas prácticas de gobierno corporativo en la medida que se introduzcan cambios en los mecanismos empleados para observar y supervisar la vida de los individuos, al garantizar no solo los intereses de los accionistas mayoritarios como tradicionalmente se ha evidenciado en sus prácticas.

La implementación de estos cambios demanda una nueva concepción de gobierno corporativo, en el cual el poder opere a través del principio de libertad, que permita al individuo “tener una vida informal dentro de la organización, de desviarse del patrón de racionalidad, de meditar en problemas personales, y de ser influenciado por el entorno externo a la firma” (Miller y O' Leary, 1987, p. 166). Los aspectos mencionados se han incorporado progresivamente en el desarrollo de las prácticas contables, a partir de la introducción de los elementos motivacionales y sociales como un mecanismo para regular el comportamiento humano.

4.2. El enfoque epistemológico para el abordaje de las prácticas sociales de la contabilidad, basadas en las relaciones de poder

La postura epistemológica propuesta por Miller y O' Leary (1987) para el análisis del poder se sustenta en la concepción de Foucault (1968, 1979), bajo la cual el conocimiento científico se genera a partir de la crítica de los códigos del lenguaje, la percepción y la práctica. Para Foucault (1979) los discursos de la

economía, la medicina, la lingüística y la biología aportan las bases para organizar los conceptos, reagrupar los objetos y formular los enunciados que en función de su “coherencia”, “rigor” y “estabilidad” constituyen la base filosófica para la generación de teorías universales.

Desde esta perspectiva, Foucault (1968) concibe las teorías científicas como construcciones teóricas generales, que aportan las interpretaciones para el ordenamiento de las cosas, pues entre el conocimiento codificado –científico- y el reflexivo, se encuentra una región intermedia donde el orden, se comprende de manera diversa según las culturas y las épocas, en la medida que su naturaleza puede tener un carácter el cual es,

continuo y graduado o cortado y discontinuo, ligado al espacio o constituido en cada momento por el empuje del tiempo, manifiesto en una tabla de variantes o definido por sistemas separados de coherencias, compuesto de semejanzas que se siguen más y más cerca o se corresponden especularmente, organizado en torno a diferencias que se cruzan, etc. (Foucault, 1968, p. 6)

De este modo, la episteme que ha sustentado el desarrollo de las ciencias humanas no tiene unos fundamentos prescritos con anticipación, dado que, en las bases de la filosofía, la política o la moral, ninguna ciencia empírica encontró “algo así como el hombre”, surgiendo las ciencias humanas a partir de la existencia de un “racionalismo presionante”, un problema científico sin solución, un obstáculo teórico, o un interés práctico (Foucault, 1968).

El aspecto descrito constituyó un “acontecimiento en el orden del saber” (Foucault, 1968, p. 335), induciendo una transformación en la “episteme”, que condujo hacia el análisis de nuevos temas como la generación de riquezas a partir de las nuevas formas de producción y, las relaciones de poder. Esta

transformación fue determinante para el abordaje del conocimiento del hombre desde una postura científica y contemporánea.

Bajo esta perspectiva, Foucault (1968) expone que la epistemología moderna tiene un carácter voluminoso y abierto, presentando tres dimensiones que integran el “Triedro de los Saberes”, cuyos postulados permiten categorizar las ciencias en tres niveles diferenciados: i) en el primero, se encuentran las ciencias matemáticas y físicas, en el que el orden se percibe a través de la deducción de un conjunto de proposiciones evidentes o comprobadas; ii) en el segundo, se ubican las ciencias del lenguaje, la biología y la economía que establecen relaciones causales entre elementos análogos que tienen un carácter discontinuo, estableciéndose entre éstos relaciones causales y constantes y; iii) en el tercero, se encuentra la reflexión filosófica desarrollada como un “pensamiento de lo mismo”, en el cual sobre la base de los fundamentos de la lingüística, la biología y la economía se estableció una filosofía común que fundamentó la “formalización del pensamiento” a partir de la comprensión de algunos planteamientos filosóficos de la vida, y de los problemas surgidos en los distintos “dominios empíricos” como la enajenación y el poder.

Así mismo, con relación a las ciencias humanas, Foucault (1968) enfatiza que sus bases no se encuentran representadas en los postulados plasmados en el “Triedro de los Saberes”. No obstante, se incluyen dentro del mismo pues tienen un proyecto basado en la modelización o en conceptos de otras disciplinas como la biología, la economía y la lingüística que promueven la “formalización matemática” como base de la comprensión de las “manifestaciones empíricas”.

En este escenario, Miller (1994) aborda el conocimiento contable como un mecanismo o forma de intervención, cuyas bases permiten actuar sobre las actividades, los individuos y los objetos para promover una transformación del mundo conformado por los sucesos y fenómenos que hacen parte de la contabilidad como práctica social e institucional. Para el autor, la contabilidad tiene su propio lenguaje, significados y racionalidades que subyacen en un determinado dominio.

Basándose en la postura de la contabilidad como práctica social e institucional, Potter (2005) expone que la investigación realizada en este campo, intenta comprender la naturaleza de la contabilidad desde una perspectiva amplia, pues permite “comprobar” el conocimiento que orienta la ejecución de las prácticas contables en el propio contexto social y organizacional donde éstas se presentan.

Desde esta perspectiva, la contabilidad es un mecanismo que permite intervenir en el funcionamiento de las sociedades en general y de las organizaciones en particular, cuyas prácticas permiten observar y comprender las actividades desempeñadas por un individuo y los resultados organizacionales alcanzados. Estas prácticas han aportado el conocimiento implementado en los mecanismos de control adoptados en las organizaciones para regular el comportamiento y las acciones de los individuos, las organizaciones y la sociedad.

La concepción descrita, es ampliada por Quiche (2008), al sostener que el conocimiento contable es dinámico, pues sus bases están determinadas por el cambio social y organizacional que tiene un carácter contextual, material y simbólico. Para el autor, la contabilidad actúa como una especie de actor en el

marco de una red de relaciones entre humanos y no humanos para condicionar, limitar o promover las diversas actividades desarrolladas en cada organización.

De este modo, la contabilidad se concibe como un actor que contribuye tanto con la reducción de la complejidad inserta en las relaciones sociales circunscritas en las relaciones de poder, como con la producción o construcción de nuevas relaciones que pudieran contribuir con el mejoramiento del desempeño de las organizaciones.

Al respecto, Miller y O' Leary (1987) basándose en los postulados de Foucault (1968, 1970) comprenden y abordan los procesos históricos que hacen parte de la contabilidad desde una postura social y organizacional fundamentada en las relaciones de poder. Se parte de la premisa que existe un vacío para la comprensión de las prácticas contables en el campo empírico, surgiendo la necesidad de proponer un nuevo enfoque epistémico para el abordaje de la contabilidad que aporte “nuevas luces sobre la comprensión de las prácticas contables” (Miller y O' Leary, 1987, p. 129).

Desde esta postura Miller y O' Leary (1987) enfatizan que la generación de conocimiento en el campo contable, debe plantearse a partir de un enfoque distinto a los tradicionales, de tal manera de percibir a la contabilidad en los siguientes términos: i) como un instrumento de control cuyas bases, prácticas e instituciones se transforman en función de las necesidades de las sociedades y del contexto y; ii) como un mecanismo de utilidad social, a partir del cual la noción de control se relaciona con el progreso de las sociedades.

Sobre la base del análisis del presupuesto y el costeo estándar como técnicas de control empleadas en las organizaciones, Miller y O' Leary (1987) reafirman que el conocimiento generado a partir de la contabilidad como práctica social e institucional incide en el desarrollo de las sociedades. Sus bases no tienen un carácter neutral, ni objetivo, pues ésta pasa a concebirse como parte de las relaciones de poder gestadas en el contexto de las sociedades y de las organizaciones.

En este contexto epistemológico, el conocimiento contable se genera en el marco de un proyecto sociopolítico más amplio conformado por un conjunto de prácticas y conocimiento especializado. Se comprende la relación entre la contabilidad y el poder a partir de las intervenciones orientadas a fomentar la creación de mecanismos para la participación de los individuos en el mundo de la organización y de la sociedad en general, lo cual se enmarca dentro de los postulados de las “ciencias humanas” ampliamente disertados por Foucault (1968, 1979).

Las ideas centrales fundamentadas por Miller y O' Leary (1987) que sustentan epistemológicamente la construcción del conocimiento contable desde la perspectiva de la contabilidad como práctica social e institucional se resumen en la siguiente matriz.

Matriz 3

Fundamentos epistemológicos de la contabilidad como práctica social e institucional

El conocimiento científico en el campo de la contabilidad como práctica social e institucional se fundamenta en los postulados epistemológicos ampliamente fundamentados en los estudios de Foucault.
El conocimiento contable es una forma de intervención sobre las actividades, los individuos y los objetos para promover la transformación del mundo que forma parte de la práctica social e institucional de la contabilidad.

Las prácticas sociales e institucionales de la contabilidad se caracterizan básicamente por las relaciones de poder.
La contabilidad es un instrumento control, el cual se transforma en función de las necesidades de las sociedades y del contexto.
La contabilidad como práctica social introduce el control como un mecanismo que contribuye con el progreso de las sociedades.
El conocimiento construido a partir de la contabilidad como práctica social e institucional es fundamental para el desarrollo social.

Fuente: Elaborado a partir de Miller y O'Leary (1987) y Miller (1994).

En función de los postulados epistemológicos descritos, para el desarrollo de esta investigación se adoptan los planteamientos de Miller (1994) y, Miller y O' Leary (1987), bajo los cuales se concibe a la contabilidad como una práctica social e institucional, relacionada con un “dispositivo de poder”; término empleado por Foucault para garantizar los procesos de gobernabilidad en la época moderna (Ortega, 2013).

El mismo, comprende las prácticas, los mecanismos y estrategias, “que la contabilidad vista como dispositivo de poder tienen por objetivo hacer frente a una urgencia para obtener un efecto más o menos inmediato” (Ortega, 2013, p. 141).

Por último, en las organizaciones se emplea la contabilidad como un dispositivo de poder que garantiza el interés público, en la medida que se adoptan lineamientos que trascienden los intereses particulares de determinados *stakeholder* (accionistas, directivos, entre otros), para promover el cambio social a partir del reconocimiento de la inminente relación entre las partes y el todo (sociedad).

4.3. El abordaje de las prácticas sociales de la contabilidad desde las premisas del análisis del discurso del método arqueológico de Michel Foucault

Partiendo de la discusión sobre las bases de la arqueología como disciplina científica, cuyo objeto consiste en analizar los enunciados que han caracterizado los distintos discursos gestados en un determinado período histórico, Foucault (1979) propone el método arqueológico para orientar las investigaciones relacionadas con el análisis de los “discursos locales”. El autor caracteriza este método a partir de los siguientes rasgos:

- A. Se centra en el análisis del discurso como práctica social, el cual se desarrolla siguiendo unas reglas, que aportan los fundamentos para abordar su profundidad. Para Foucault (1979) el método arqueológico, trasciende las bases del interpretativismo, pues no intenta fundamentar otro discurso, sino más bien encontrar la naturaleza, las características y las especificidades de cada práctica discursiva en un momento histórico en particular.
- B. Se orienta hacia la definición de los discursos a partir de sus especificidades, promoviendo un análisis diferenciado de éstos a partir de las prácticas lingüísticas empleadas en cada discurso en particular.
- C. Se fundamenta en la definición de un conjunto de reglas para el análisis y la comprensión de la práctica discursiva implícita en las obras seleccionadas como parte de la investigación.
- D. Se promueve una descripción sistemática y organizada del discurso seleccionado como objeto de investigación.

Los rasgos descritos demuestran la importancia del método arqueológico para la identificación y, el análisis de las regularidades implícitas en las prácticas discursivas. Sus bases permiten reconocer cómo el discurso es empleado bajo los mismos lineamientos y directrices, tanto por parte de los autores que han escrito la obra, como por aquellos que adoptan sus postulados en el ejercicio del discurso.

Siguiendo a Foucault (1979) las identificaciones de las regularidades discursivas aportan las bases para orientar la investigación a partir de los siguientes aspectos:

- A. La identificación de nuevas prácticas discursivas precisadas en las “formulaciones verbales” que sustentan la emisión de regularidades enunciativas lingüísticamente análogas o equivalentes. En caso de presentarse diferencias, se reconocen las regularidades enunciativas a partir de algunos criterios como el lenguaje.

No obstante Foucault (1979) también aclara que la instauración de una regularidad u homogeneidad enunciativa no significa “que en adelante y a lo largo de décadas o de siglos, los hombres van a decir y a pensar la misma cosa” (p. 245). Esto significa en el campo de la ciencia, que la aceptación de una regularidad enunciativa como base de un determinado discurso científico y en caso concreto de las teorías, no implica aprobar una definición o un conjunto de postulados, de los cuales se deriva toda una fundamentación teórica de un objeto, hecho o fenómeno de estudio en los términos de consecuencias.

De este modo, a partir del reconocimiento de las homogeneidades y heterogeneidades enunciativas presentes en el discurso, Foucault (1979)

manifiesta que, en la práctica, éstas se articulan e integran en función del lenguaje y de las lógicas del discurso, presentándose un conjunto de relaciones que deben ser analizadas para comprender el discurso de manera amplia y profunda.

- B. El análisis de las jerarquías que caracterizan las prácticas discursivas, a partir de la construcción “del árbol de derivación de un discurso” (p. 247). Este se conforma por un conjunto de enunciados ubicados en la base cuando se han empleado reglas amplias para su derivación, y en la cima y posteriormente en las ramificaciones, cuando se caracterizan por emplear las mismas regularidades discursivas, pero de manera más articulada, delimitada y localizada a lo largo de la extensión del discurso.

Sobre la base de los rasgos del método arqueológico ampliamente fundamentado por Foucault (1979), para el abordaje de la investigación social y concretamente a partir de los postulados propuestos por Miller y O’Leary (1987, 1993) y Miller (1994), para la comprensión de la contabilidad como una práctica social basada en las relaciones de poder, en esta investigación el componente metodológico se desarrollará considerando los objetivos de la investigación propuestos a partir de dos grandes fases:

- A. La primera de carácter teórico, se sustentará en el análisis del discurso fundamentado por Miller y O’Leary (2009, 1993) y Miller (1994), cuyos postulados se han seleccionado como soporte para proponer los fundamentos teóricos que orienten la concepción de la contabilidad como práctica social.

A partir de la concepción de estos exponentes, se incorporan otras categorías representadas por el control y el interés público en un sistema de gobierno corporativo, el cual además de orientarse a la maximización de los beneficios, contemple la responsabilidad con la sociedad y, por supuesto, con sus accionistas, inversionistas, acreedores y demás actores de interés.

En consecuencia, en esta fase se precisa la naturaleza, características, fundamentos y relaciones entre las siguientes categorías teóricas: contabilidad de gestión, relaciones de poder y gobierno corporativo.

- B. La segunda de carácter empírico, se orienta hacia la comprensión del discurso relacionado con la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo por parte de los gerentes, directivos y administradores que ejercen funciones dentro del gobierno corporativo en el campo de las organizaciones, lo cual aportará las bases para construir una fundamentación de las prácticas del buen gobierno corporativo que articule los desarrollos teóricos con las evidencias encontradas en el campo empírico.

Bajo esta postura metodológica, la aproximación al fenómeno social investigado se realiza desde las bases del método arqueológico, el cual favorece el análisis del discurso teórico de las categorías seleccionadas en esta investigación -contabilidad de gestión, relaciones de poder y gobierno corporativo- para identificar las regularidades y heterogeneidades de los postulados teóricos, los cuales se contrastarán con las categorías encontradas en el discurso de los actores, que conforman el gobierno corporativo de las organizaciones, pues estos son precisamente los que toman las decisiones

relacionadas con las buenas prácticas de contabilidad de gestión y de gobierno corporativo como base del desempeño de la organización.

En tal sentido, para la recopilación de la información en el campo empírico, se consideran dos grupos de sujetos de estudio: a) los investigadores con experticia en las líneas de investigación en contabilidad de gestión, gobierno corporativo y poder en las organizaciones; y, b) corporaciones que funcionen con una estructura de gobierno corporativo. Dentro de estas últimas, se dialogará con los miembros del gobierno corporativo, los gerentes y los preparadores de información.

Concretamente, en el campo empírico, se aplica una entrevista a dos grupos de informantes calificados. En primer lugar, destacan los investigadores que han desarrollado investigaciones sobre contabilidad de gestión y gobierno corporativo y poder en las organizaciones, mientras que, en segundo lugar, se encuentran los Contadores Públicos, Gerentes y Administradores que ejercen la contabilidad de gestión y forman parte de la gobernanza de corporaciones que funcionen con una estructura de gobierno corporativo. Los criterios para la selección de los informantes calificados se resumen en:

- A. Primer grupo: 10 investigadores con título de doctor en áreas afines a la contabilidad; éstos deben desempeñarse en funciones docentes e investigativas en instituciones universitarias reconocidas, haber desarrollado como mínimo un proyecto de investigación en contabilidad de gestión y gobierno corporativo, en los últimos dos años y, tener como mínimo cinco publicaciones en revistas científicas reconocidas durante los últimos cinco años.

- B. Segundo grupo: 10 contadores públicos, gerentes y administradores, con una experiencia mínima de 10 años en el campo laboral de corporaciones empresariales y, de 5 años en el ejercicio de funciones en contabilidad de gestión y gobierno corporativo.

En tal dirección, la ruta metodológica de la investigación se ha diseñado en función de los objetivos planteados a partir de las siguientes fases:

- A. Identificación de las categorías teóricas relacionadas con la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional, desde los postulados de Miller y O'Leary, lo cual permitirá precisar la naturaleza, las características y los fundamentos de estas categorías, determinar sus regularidades y heterogeneidades, así como sus relaciones con la contabilidad como una práctica social e institucional vinculada con las relaciones de poder.
- B. Explicación de las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en el contexto de las organizaciones
- C. Exploración de los elementos que permiten contrastar las categorías teóricas que sustentan el discurso sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder, el control, el interés público y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico, lo cual permitirá generar las bases de la contabilidad como práctica social, las cuales a la vez sirvan de soporte a las buenas prácticas de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.

D. Formulación de los postulados teóricos que den cuenta de la integración de la contabilidad como práctica social de control e interés público con los intereses del gobierno corporativo, a partir de las premisas de Miller y O' Leary.

De otro lado, el análisis de los hallazgos de la investigación se realiza a partir de la triangulación, definida como una estrategia que permite combinar fuentes de datos, investigadores, teorías y metodologías para el estudio de un mismo fenómeno (Arias, 2000; Okuda y Gómez, 2004). En consecuencia, la triangulación se concibe como una herramienta de la investigación cualitativa que permite el uso de distintas estrategias para la comprensión de un mismo fenómeno. Con frecuencia esta herramienta, se emplea en los siguientes casos: a) búsqueda de patrones de convergencia o regularidad entre las categorías que conforman el fenómeno analizado; y, b) confirmación de una interpretación global del fenómeno analizado (Okuda y Gómez, 2005).

En estos términos, para fines de esta investigación, la triangulación es una herramienta que permite el abordaje epistemológico de la contabilidad de gestión como práctica social desde el pensamiento de Miller y O'Leary, con respecto a las categorías del control e interés público como base de las buenas prácticas de gobierno corporativo.

La herramienta descrita facilita comprender las diversas dimensiones que forman parte de la contabilidad como una práctica social desde una perspectiva multidisciplinaria que abarca la contabilidad de gestión, las relaciones de poder, el gobierno corporativo, el control y el interés público, en el propio escenario donde suceden las prácticas contables y, desde la visión de los propios actores.

Así entonces, se emplea la triangulación teórica a partir de las siguientes categorías: contabilidad de gestión, las relaciones de poder, el gobierno corporativo, el control y el interés público. Y, se procede a contrastar en el campo empírico, las categorías teóricas mencionadas con la postura de los actores que intervienen en las prácticas contables; lo cual aporta las bases para comprender el fenómeno y formular los postulados relacionados con la contabilidad como dispositivo de control e interés público que sirva de soporte a las buenas prácticas de un sistema de gobierno corporativo. De tal manera que, la triangulación a la vez permite aumentar la validez y la consistencia de los hallazgos de investigación.

4.3.1. Técnicas e instrumentos de recolección de la información

Para el logro de las intencionalidades específicas de la investigación, se han seleccionado las siguientes técnicas:

- A. El análisis u observación documental: permite analizar, organizar, representar y sintetizar el conocimiento y la información documental recopilada, “mediante la aplicación de lineamientos o normativas de tipo lingüístico; a través de las cuales se extrae el contenido sustantivo que puede corresponder a un término concreto o a conjuntos de ellos tomados aisladamente, o reunidos en construcciones discursivas” (Peña y Pirella, 2007, p. 59). Su objetivo, consiste en facilitar la aproximación cognitiva del investigador a las construcciones teóricas contenidas en las fuentes de información documental.

En el caso de esta investigación, la observación documental se aplica para el alcance de las siguientes intencionalidades específicas: i) estudiar las categorías teóricas de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo; además de las categorías relacionadas con éstas, como el control y el interés público. Tal estudio se realiza a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary; ii) examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder, el gobierno corporativo, el control y el interés público, con las categorías encontradas en el campo empírico y; iii) Generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social de control e interés público en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.

- B. La entrevista: consiste en un diálogo entre el investigador y los sujetos de estudio, cuyo objetivo se encuentra en conocer las percepciones y representaciones de éstos últimos sobre el fenómeno investigado; es decir "obtener respuestas verbales a las interrogantes planteadas sobre el problema propuesto" (Díaz, Torruco, Martínez y Varela, 2013, p. 163). En líneas generales la entrevista se caracteriza en los siguientes términos: i) permite obtener información sobre un determinado tema; ii) facilita la recolección de información lo más precisa posible; iii) orienta la comprensión de los significados que los entrevistados atribuyen al tema investigado.

En el caso concreto de esta investigación, se aplica una entrevista semiestructurada (ver anexo), con su correspondiente guía de diálogo, pues se parte de un conjunto de preguntas previamente planeadas que se ajustan en el transcurso de su aplicación a las características de los entrevistados, a fin de estimular la conversación, desinhibir al entrevistado, aclarar algunos términos y diagnosticar ambigüedades (Díaz, Torruco, Martínez y Varela, 2013).

Este instrumento, como se comentó se fundamenta en una guía de diálogo, la cual consta de un conjunto de ítems previamente diseñados sobre la contabilidad de gestión como práctica social y las categorías con las cuales se relaciona en la presente investigación, tales como: el poder, el control, el interés público y el gobierno corporativo. El mismo, orienta el diálogo entre el investigador y los sujetos de estudio, soportando la recopilación de la información en el campo de las organizaciones para el logro de la siguiente intencionalidad específica: 2) explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones.

Igualmente, mediante la guía descrita se recopila la información relacionada con las intencionalidades específicas: 3) examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico y, 4) generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social de control e interés público en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O'Leary.

4.3.2. El procesamiento e interpretación de la información

El análisis del discurso se emplea para la deconstrucción del “discurso como una expresión en la que se articulan sistemas sígnicos para producir significado” (Pardo, 2012, p. 43). Su importancia en las investigaciones cualitativas se encuentra en la comprensión de los fenómenos sociales, por medio de la estructura discursiva expresada en la relación observada entre el texto y el contexto. En tal caso, el investigador se interesa por comprender “los efectos constructivos del discurso a través del estudio sistemático y estructurado de los textos” (Urrea, Muñon y Peña, 2013, p. 52).

De acuerdo con Karam (2005) el análisis del discurso comprende las siguientes fases: a) nuclear, que permite captar las estructuras y elementos fundamentales a partir de los cuales el discurso simula una verdad; b) autónomo, que favorece la descomposición del discurso para el análisis de su estructura interna y; c) total, que promueve la recuperación de la totalidad del discurso.

En el caso de esta investigación, el análisis del discurso favorece la comprensión, interpretación y reconstrucción de los elementos teóricos y empíricos que forman parte de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder, el gobierno corporativo, el control y el interés público como fenómenos sociales derivados de la concepción de la contabilidad como una práctica social e institucional.

Desde esta perspectiva, el análisis del discurso fundamenta la construcción de las categorías teóricas y empíricas, su definición y

contrastación. Todo ello, con el fin de construir los lineamientos teóricos de la contabilidad como práctica social de control e interés público en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.

4.3.3. Validez y confiabilidad de la investigación

La validez del guion de entrevista diseñado para la recopilación de la información se determina a partir del juicio de expertos. La técnica de la entrevista es definida por Escobar y Cuervo (2008) como “una opinión informada de personas con trayectoria en el tema, que son reconocidas por otros como expertos cualificados en éste, y que pueden dar información, evidencia, juicios y valoraciones” (p. 29).

Para la selección de los expertos, los citados autores recomiendan los siguientes criterios: i) la experticia para la formulación de juicios precisada a partir de los grados obtenidos, las investigaciones desarrolladas, las publicaciones científicas, entre otros aspectos; (b) la reputación en la comunidad académica y científica, (c) la disposición para participar, y (d) la imparcialidad para valorar el instrumento.

En esta investigación, se seleccionan un experto en contenido, uno en metodología y uno en lenguaje. Todos ellos, se pronuncian en cuanto a la correspondencia de los ítems del instrumento con la intencionalidad de investigación.

De otro lado, con respecto a la confiabilidad o credibilidad de la investigación, Martínez (2006) la caracteriza en los siguientes términos: estabilidad, seguridad y congruencia. Esto significa que sus resultados se

pueden replicar en diferentes tiempos y de manera previsible en el futuro. El autor, clasifica la confiabilidad en interna y externa. La primera, se presenta cuando varios observadores de una misma realidad tienen la misma postura; es decir, sus argumentos y conclusiones coinciden; al tiempo que la externa, se refiere al caso de investigadores que, de manera independiente, estudian una misma realidad en distintos tiempos y situaciones arribando a los mismos resultados.

Desde esta perspectiva, por el carácter cualitativo de esta investigación, se adopta la confiabilidad interna, dado que el nivel de concordancia interpretativa y el consenso entre los sujetos de estudio sobre los temas relacionados con la contabilidad de gestión, el poder, el gobierno corporativo, el control y el interés público, aporta el fundamento de los hallazgos de la investigación. Adicionalmente, para reforzar la confiabilidad se aplican los siguientes procedimientos: a) categorización, que consiste en asignar categorías a los significados que emergen durante el desarrollo de la investigación; b) la contrastación, que permite contrastar los resultados encontrados en el campo empírico con las construcciones teóricas y; c) teorización, que sustenta la formulación de las construcciones teóricas que aportan las bases para comprender la realidad investigada y, aportar una solución al problema planteado.

4.4. Postura ética de la investigación

En las investigaciones cualitativas el investigador establece una relación directa con los sujetos de estudio para la comprensión del fenómeno en su propio contexto. Surge en consecuencia, la inminente necesidad de adoptar

fundamentos éticos como garantía de la rigurosidad científica de las construcciones teóricas derivadas de los hallazgos encontrados.

Al respecto, esta investigación se identifica con la posición de Espinoza (2020) el cual sostiene que la conducta ética del investigador es fundamental para garantizar la confiabilidad y validez de la información recopilada en el campo empírico. Por tanto, dicha información no debe ser alterada “con los juicios propios del investigador, para así garantizar la transcripción exacta de los datos obtenidos mediante las entrevistas; asimismo, se requiere el cotejo de éstos con los referentes científico-teóricos, respetando la fuente original o autoría” (p. 107).

CAPITULO V

EL DISCURSO TEÓRICO Y EMPIRICO SOBRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN, LAS RELACIONES DE PODER Y EL GOBIERNO CORPORATIVO

En esta sección se expone el análisis del discurso capturado a partir de la aplicación de la guía de diálogo a los investigadores que cumplen funciones docentes e investigativas en el área de contabilidad de gestión, relaciones de poder y gobierno corporativo y, a los contadores públicos, gerentes y administradores que desempeñan funciones relacionadas con la contabilidad de gestión y el gobierno corporativo. Igualmente, se contrasta dicho discurso con las categorías teóricas relacionadas con las referidas funciones.

La aproximación al fenómeno social de la contabilidad de gestión se realizó a partir de los lineamientos del método arqueológico sustentado en las siguientes fases:

- A. Análisis teórico de las categorías contabilidad de gestión, relaciones de poder y el gobierno corporativo, a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary.
- B. Categorización del discurso empírico para comprender el significado desde la postura, vivencias y experiencias de los sujetos de información.
- C. Triangulación de las categorías empíricas para identificar la convergencia y divergencia del discurso de los sujetos de información en torno a las categorías identificadas en las fases precedentes y, determinar las categorías emergentes.
- D. Contrastación de las categorías teóricas con las categorías emergentes derivadas del discurso de los sujetos de información que ejercen funciones relacionadas con la contabilidad de gestión y el gobierno corporativo.
- E. Formulación de la propuesta de los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social, que pudieran incorporarse para orientar un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary.

El proceso de recolección de la información se fundamentó en la interacción directa de la investigadora con los sujetos de información. Esto facilitó la construcción del nuevo conocimiento, pues se partió de la comprensión del significado que tiene para los sujetos de información el

abordaje de la contabilidad de gestión como un fenómeno social, así como de la incidencia que tienen sobre aquella los aspectos relacionados con el poder, el gobierno corporativo, el control y el interés público.

Las intencionalidades de la investigación atendidas mediante la recopilación de información en el campo empírico de las universidades y empresas localizadas en Ecuador, se plantearon en los siguientes términos:

- A. Explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones.
- B. Estudiar las categorías teóricas de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary.
- C. Examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.
- D. Generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.

Esta última intencionalidad se atiende en el Capítulo VI.

La referida guía de recolección de información se estructuró en once (11) interrogantes distribuidas en tres secciones. Los ítems A, B, C y D se formularon para la intencionalidad A (sección 1); los ítems E, F, G, H, I y J (sección 2) se plantearon para la intencionalidad B; y finalmente el ítem K se formuló para la intencionalidad C (sección 3). Para facilitar la comunicación

entre el entrevistador y el entrevistado, el inicio de cada sección partió de un disparador de diálogo relacionado con los ítems consultados.

Los sujetos de información se identificaron mediante el código SII para los sujetos de información que cumplen funciones de docencia e investigación en las universidades ecuatorianas que orientan programas de estudio de pregrado y post grado en contaduría pública y, el código SIC para los sujetos de información que desempeñan funciones en el campo de la contabilidad de gestión y el gobierno corporativo en empresas que operan en Ecuador.

Como se afirmó al inicio del capítulo, el procesamiento de la información emanada del discurso de los sujetos entrevistados se realizó a partir de tres fases, resumidas en los siguientes términos:

- A. *Categorización*: se realizó a través de una matriz conformada por tres columnas. En la primera se precisó el código el sujeto de información; en la segunda, se transcribió textualmente su discurso para la interrogante correspondiente y; finalmente en la tercera, se identificó la o las sub categorías.
- B. *Triangulación*: se realizó a través de una matriz síntesis que permitió identificar la convergencia y divergencia del discurso de los sujetos de información, con respecto a las sub categorías relacionadas con la contabilidad de gestión, el gobierno corporativo, el poder, el control y el interés público. Esto, con el fin último de comprender el significado de la contabilidad como práctica social de control e interés público desde la perspectiva de los entrevistados.

C. *Contrastación*: se orientó a identificar los aspectos u elementos convergentes y divergentes entre los fundamentos teóricos propuestos por Miller y O'Leary para la comprensión de la contabilidad de gestión como una práctica social de control e interés público y, el discurso suministrado por los sujetos de información.

5.1. Análisis de las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones

Este apartado se dedica al análisis de la información suministrada por los sujetos de información para las interrogantes correspondientes a la intencionalidad específica 2, formuladas en los siguientes términos:

- A. En su criterio, ¿Cuáles elementos caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones?
- B. Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo?
- C. ¿Cuáles elementos considera usted caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones?
- D. ¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí ___ No ___ Explique.

5.1.1. Elementos que caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones

En la matriz 4 se expresa el discurso de los sujetos de información sobre la interrogante (A, intencionalidad específica 2) formulada en los siguientes términos: En su criterio, ¿Cuáles elementos caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones?

A partir de las respuestas suministradas por los sujetos de información, se precisaron en su discurso los principales rasgos que caracterizan el gobierno corporativo en el campo de las organizaciones. Para ello, el análisis partió de la identificación de las sub categorías derivadas de la categoría denominada *Elementos que caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones*.

Las sub categorías identificadas en la fase de categorización, se colocaron en letra cursiva y aportaron los fundamentos para identificar a partir de la triangulación, las categorías emergentes definidas y caracterizadas respectivamente en la Matriz 5.

Matriz 4

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante A, intencionalidad específica 2)

En su criterio, ¿Cuáles elementos caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	<i>Al gobierno corporativo lo caracterizan la transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad, la igualdad.</i>	Las principales características del gobierno corporativo son <i>la transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad, la igualdad.</i>
SII2	La respuesta es cultural, <i>la caracterización de todo gobierno corporativo debe hacerse en el tiempo vivido y en el espacio territorial geográfico y, obviamente cultural en el que se encuentra, ya que no es lo mismo el gobierno corporativo de las grandes empresas, o a escala grande tecnológica el gobierno corporativo de las empresas asociadas a los community o a la generación de la energía fósil el gobierno corporativo de una micro pyme o de una pyme o una de mediana empresa, cada uno de están las podemos encontrar no solamente en un espacio de tiempo determinado, sino también en un contexto cultural determinado; no es lo mismo una empresa unicornio en Estados Unidos que una empresa unicornio en Latinoamérica y obviamente su gobierno corporativo reacciona en consecuencia, entonces creo lo que caracteriza al gobierno corporativo es su adaptación en tiempo y espacio en función de dónde está ubicada la empresa y el conjunto de relaciones económicas financieras operacionales que pueda tener a lo interno en su país o con el resto del país vecino con el mundo; entonces creo que eso es muy importante a destacar eso en primer lugar, en segundo lugar creo que otra cosa importante a destacar es la conservación del patrimonio, el lugar común en el gobierno corporativo dependiendo</i>	El gobierno corporativo se caracteriza fundamentalmente por dos aspectos: a) <i>El tiempo, el territorio y la cultura</i> que conforman el contexto en el que se desempeña la empresa inciden en el conjunto de relaciones económicas financieras y operacionales que puede establecer la empresa al nivel nacional e internacional, Por ello, no es lo mismo el gobierno corporativo de las grandes empresas, al de las medianas y pequeñas empresas. b) <i>La conservación del patrimonio de la empresa, pues el discurso</i> de la mayoría de los accionistas, acreedores, inversionistas, administradores y, de los miembros del consejo de vigilancia, generalmente se orienta hacia <i>la preservación y conservación patrimonial.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 4

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante A, intencionalidad específica 2)

En su criterio, ¿Cuáles elementos caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	del nivel de madurez de empresa en el cual se encuentre, si es una empresa OPS o es una empresa consolidada, hacer eso ya estás en rendimiento y empresas decadentes o en decadencia, pero <i>la mayoría de accionistas, acreedores, inversionistas, administradores, consejo de vigilancia, siempre buscan preservar el patrimonio entonces su discurso responde siempre o tiene como motivación la preservación patrimonial y conservación patrimonial.</i>	
SII3	La alta dirección y toma de decisiones.	<i>La alta dirección</i>
SII4	<i>La transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad, la igualdad de los accionistas (Asociados) y la responsabilidad social.</i>	<i>La transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad, la igualdad de los accionistas y la responsabilidad social.</i>
SII5	<i>La transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad</i>	<i>La transparencia, la visión estratégica y la responsabilidad</i>
SII6	<i>La alta dirección</i>	<i>La alta dirección</i>
SII7	<i>Democracia y participación</i>	<i>Democracia y participación</i>
SII8	<i>Altos estándares de transparencia y profesionalismo, que terminan impactando en la eficiencia de la organización.</i>	<i>Altos estándares de transparencia y profesionalismo.</i>
SII9	<i>Los recursos, el conocimiento y la identidad.</i>	<i>Los recursos, el conocimiento y la identidad.</i>
SII10	<i>Valores corporativos (Código ético) / Plataforma estratégica / Sistema de transparencia y rendición de cuentas (Accountability) / definición de roles, responsabilidades y marcos funcionales claros.</i>	<i>Valores corporativos (Código ético) / Plataforma estratégica / Sistema de transparencia y rendición de cuentas (Accountability) / definición de roles, responsabilidades y marcos funcionales claros.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 4

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante A, intencionalidad específica 2)

En su criterio, ¿Cuáles elementos caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC1	<i>Tener claro el punto objetivo al que se desea llegar, direccionar todos los recursos al cumplimiento del Objetivo</i>	La orientación de todos los recursos para el cumplimiento del objetivo propuesto.
SIC2	<i>Transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad, la igualdad de los accionistas y la responsabilidad social.</i>	<i>Transparencia, la visión estratégica, la responsabilidad, la igualdad de los accionistas y la responsabilidad social.</i>
SIC3	<i>Objetivos claros, trabajo en equipo, incentivos mediante promoción de personal.</i>	<i>Objetivos claros, trabajo en equipo, incentivos mediante promoción de personal.</i>
SIC4	<i>Trabajo en equipo, reconocimiento, objetivos claros, oportunidades.</i>	<i>Trabajo en equipo, reconocimiento, objetivos claros, oportunidades</i>
SIC5	<i>Trabajo en equipo.</i>	<i>Trabajo en equipo.</i>
SIC6	Un gobierno corporativo debe estar conformado por directivos gerentes administradores, accionistas y demás.	No aportó información.
SIC7	<i>Control interno adecuado.</i>	<i>Control interno adecuado.</i>
SIC8	<i>Adecuada participación.</i>	Participación adecuada.
SIC9	<i>La responsabilidad social y la igualdad de asociados.</i>	<i>Responsabilidad social e igualdad de los asociados.</i>
SIC10	Es el conjunto de acciones que implementa la organización para regular las relaciones en todas las funciones y actividades de empleados, comunidad, gobierno y empresa.	No aportó información

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 5

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante A, intencionalidad específica 2)

<i>Categoría</i>	Síntesis de las Sub categorías emergentes
<i>Elementos que caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones</i>	<p>Con respecto a los elementos que caracterizan al gobierno corporativo en las organizaciones, los investigadores coincidieron en los siguientes aspectos:</p> <p>Alta dirección: SII3 y SII6</p> <p>Transparencia: SII4, SII5 y SI8, SII10:</p> <p>Visión estratégica: SII4 y SII10:</p> <p>Otros rasgos expresados por los investigadores son:</p> <p>El discurso de los accionistas, acreedores, inversionistas, administradores y, de los miembros del consejo de vigilancia, generalmente se orienta preservación y conservación patrimonial (SII2), igualdad de los accionistas y responsabilidad social (SII4), democracia y participación (SII7), valores corporativos (Código ético), rendición de cuentas (Accountability, definición de roles y marcos funcionales claros (SII10).</p> <p>De otro lado, los contadores públicos caracterizaron el gobierno corporativo a través de los siguientes elementos:</p> <p>Objetivos claros: SIC1, SIC3 Y SIC4</p> <p>Trabajo en equipo: SIC3, SIC4, SIC5</p> <p>Responsabilidad social: SIC2 y SIC9</p> <p>Igualdad de los asociados: SIC2 y SIC9.</p> <p>Otros rasgos</p> <p>Transparencia, visión estratégica (SIC2), control interno adecuado (SIC7).</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

La última columna de la matriz 5, reveló que para los entrevistados las categorías emergentes relacionadas con los elementos que caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones se resumen en a) transparencia (SII4, SII5, SII8, SII10. SIC2 y SI10); b) visión estratégica (SII4, SII10 y SIC2); c) objetivos claros: (SIC1, SIC3 y SIC4); d) trabajo en equipo (SIC3, SIC4 y SIC5); e) responsabilidad social (SIC2, SIC9 y SI4); f) igualdad de los asociados (SIC2 SIC9 y SI4); g) alta dirección (SII3 y SII6); h) democracia y participación (SII7); i) valores corporativos (SII10); y, j) control interno adecuado (SIC7).

La postura de los sujetos de información coincide con el argumento planteado por Buitrago y Betancourt (2013), el cual destaca la importancia de las buenas prácticas de gobierno corporativo para fortalecer algunos aspectos clave que permiten mejorar el desempeño de las empresas y sus relaciones con la sociedad. Entre éstos se encuentran el fortalecimiento de la confianza, un mayor compromiso, la participación de los accionistas en la toma de decisiones y la transparencia. Todo ello garantiza una mayor eficiencia en los procedimientos empresariales.

Por su parte, la OCDE y del G20 (2016) precisan los principales rasgos característicos del gobierno corporativo en:

- A. El establecimiento de mecanismos de control y supervisión eficaces.
- B. La transparencia y la rendición de cuentas.
- C. La protección de los derechos de los accionistas.

Los elementos mencionados aunados a los valores éticos de los accionistas y demás miembros de la organización, fortalecen la gestión y el desempeño organizacional en la medida que garantizan la sostenibilidad, credibilidad y reputación de la empresa.

Al respecto, Arguiña (citado por Buitrago y Betancourt, 2013) destaca la importancia de los rasgos descritos para la consolidación de los cuatro ejes que conforman el gobierno corporativo:

- A. la rendición de cuentas por parte de la administración al consejo y, de este último a los accionistas.
- B. La protección equitativa de los derechos de los accionistas mayoritarios y minoritarios.
- C. La transparencia para asegurar el suministro de información útil, oportuna y suficiente para la toma de decisiones
- D. La responsabilidad corporativa como mecanismo que promueve el establecimiento de relaciones entre las organizaciones y los accionistas para fomentar la creación de valor, generar empleo y garantizar la sustentabilidad económica de la empresa.

Así mismo, Miller, Kurunmaki y O' Leary (2008) basándose en los fundamentos de la contabilidad como práctica social e institucional, incorporan el término hibridación para hacer referencia a un proceso que puede ser adoptado en las organizaciones para crear nuevas formas de gestión más estables caracterizadas por la existencia de un gobierno corporativo más adecuado a su naturaleza y necesidades.

No obstante, los citados autores también expresan que los organismos reguladores de la práctica contable al nivel internacional, no han aceptado la implementación de mecanismos híbridos en la gestión organizacional, pues éstos no se configuran como un rasgo característico de la concepción

tradicional que ha fundamentado el análisis los procesos, actividades estructura y modelos de gestión en las organizaciones.

Finalmente, Miller (1994) destaca la importancia de la contabilidad como componente “intrínseco” y “constitutivo” del gobierno de las organizaciones. Sus bases son un mecanismo que promueve el “gobierno de la vida económica”, en la medida que ésta fundamenta el establecimiento de mecanismos que inciden en el comportamiento de los miembros de la organización e intentan “governar” sus acciones para “remediar los déficits de la racionalidad y la responsabilidad” (p. 48). Por ello, a partir de la contabilidad se fomenta la implementación de “acciones en las acciones de otros, recurriendo a la única figura que es producto final de muchos de las tecnologías del cálculo contable. En esta figura, está localizada la neutralidad y objetividad reclamada por su experiencia” (p. 48).

En síntesis, a partir de la contrastación teórica se evidenció la importancia de la contabilidad como práctica social que contribuye con el buen gobierno corporativo en las organizaciones a través del suministro de información financiera y no financiera que sustenta la toma de decisiones por parte de los accionistas e inversionistas, así como la transparencia en la rendición de cuentas y la ética empresarial; aspectos clave para mejorar el desempeño de las organizaciones y su competitividad en el mercado.

5.1.2. Principales ventajas de la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo

En la matriz 6, se analizó el discurso de los sujetos de información sobre la interrogante B (intencionalidad específica 2) formulada en los siguientes

términos: Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo? El análisis partió de la identificación de las subcategorías asociadas con la categoría denominada *Ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo*. Las subcategorías identificadas en la fase de categorización de la información, se colocaron en letra cursiva, aplicándose la triangulación para identificar las categorías emergentes, cuyos rasgos se precisaron en la Matriz 7.

En la última columna de la matriz 7, se exponen las principales categorías emergentes identificadas en el discurso de los sujetos de información sobre las ventajas de la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en el campo real de las organizaciones, las cuales se resumen en: a) la confianza (SII4, SII9, SII10, SIC3, SIC10, SIC6 y SIC10); b) la transparencia (SII1, SII2, SII4 y SII10); y, c) la creación de valor (SIC1 y SIC3).

La postura de los sujetos de información coincide con las ventajas expuestas por Flores y Rozas (2008), concretadas en: a), la transparencia en la información y la rendición de cuentas; b) la protección de los intereses de los accionistas minoritarios; y, c) la independencia e integridad de los profesionales que participan en los procesos de auditoría, entre otras.

Matriz 6

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)

Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	<p>Un buen gobierno corporativo garantiza <i>la coherencia y la permanencia de una empresa</i>. La productividad y la eficiencia general de la organización se ven mejoradas por <i>la transparencia y la responsabilidad</i>. Un buen gobierno corporativo reduce significativamente la amenaza de problemas de <i>seguridad, legales, de rendimiento y de garantías</i> que pudieran afectar a la organización.</p> <p>Las empresas pueden reducir los gastos innecesarios y destinar más gasto a cuestiones de crecimiento. También garantiza que las partes interesadas, los accionistas, los clientes, el personal y los miembros del Consejo de Administración, entre otros, tengan <i>garantías financieras</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Sostenibilidad</i> de la empresa en el tiempo. - <i>La transparencia en la rendición de cuentas y la responsabilidad social</i>. - Reducción de los problemas de <i>seguridad, legales, de rendimiento y de garantías</i> que pudieran afectar a la organización. - <i>Garantías financieras</i>.
SII2	<p>Las buenas prácticas del gobierno corporativo bueno es súper interesante medirlo o estudiarlo, el problema está en tener acceso a los distintos gobiernos corporativos que generalmente no son entidades de interés público cuando hablo de interés público no es el correlato contable no, sino el de la el de la sociedad, es difícil tener acceso a la junta de accionista y un ente privado; sin embargo, es buena práctica que pueden aplicarse por ejemplo, asumir que el gobierno corporativo es el principal responsable de la ejecución e implementación y supervisión del control interno organizacional es</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Salvaguardar el patrimonio</i> de la empresa. - Buenas prácticas de <i>control interno</i>. - <i>Transparencia en la rendición de cuentas</i>.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 6

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)

Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	fundamental para garantizar el <i>salvaguardado del patrimonio</i> o el cuidado del patrimonio de empresa y ojo que la empresa ya no tiene más repercusión social lo que vemos no solamente por su contribución al producto interno bruto en mayor o menor cuantía dependiendo del tamaño de la empresa, sino porque hay personas que dependen de la iniciativa privada, no solo el empresario depende su propio negocio, los empleados, los clientes, los proveedores, los empleados indirectos, entonces fíjate como una buena práctica de <i>control interno</i> que emana el gobierno corporativo incluso al interno propio de las reuniones de su toma de decisiones puede repercutir en la sociedad; entonces no debe ningunearse o minimizarse una buena práctica en este ámbito empresarial para mí es fundamental, otra buena práctica es la <i>transparencia</i> en muchos casos se han visto de cómo obligan accionistas minoritarios a vender o las acciones las diluyen etcétera, este gobierno corporativo que presentan a tomar sus decisiones expone a la sociedad sus actuaciones y el escrutinio público se me parece que soy importante y solo solamente debería estar en el ámbito privado.	
SII3	Mayor <i>credibilidad y decisiones oportunas</i> .	- <i>Credibilidad y decisiones oportunas</i> .
SII4	Una mayor <i>transparencia del negocio</i> , logrando así la <i>confianza</i> de	- <i>Transparencia</i> en la rendición de cuentas.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 6

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)

Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII4	sus grupos de interés.	- Fortalecimiento de la <i>confianza</i> de sus grupos de interés.
SII5	La implantación de buenas prácticas de gobierno corporativo puede ser un importante motor en la <i>creación de valor</i> de las empresas. Los principales estudios del sector indican que aquellas compañías con sólidos sistemas de gobierno suelen dar mejores resultados financieros que sus competidores.	- <i>Creación de valor</i> .
SII6	Mayor credibilidad de las partes interesadas	No aportó información
SII7	Que se obtienen <i>resultados acordes a los intereses de la sociedad</i> .	Obtención de resultados que contribuyen con el bienestar social.
SII8	El principal beneficio es acceder a <i>fuentes de financiamiento en el exterior</i> . Buscan el crecimiento sostenible de las empresas y su presencia en el mercado a largo plazo	- Acceso a <i>fuentes de financiamiento en el exterior</i> .
SII9	Aumenta la <i>confianza</i> para inversión.	- Fortalecimiento de la <i>confianza de los inversionistas</i> .
SII10	Reduce el nivel de <i>incertidumbre</i> interna en la organización / Aumenta la <i>confianza</i> / Reduce la <i>corrupción</i> / Agiliza <i>decisiones</i> / Aumenta la <i>transparencia</i> hacia las partes interesadas.	- Reducción de la <i>incertidumbre y la corrupción</i> . - Incremento de la <i>confianza y la transparencia</i> . - Promueve la toma de decisiones
Contadores públicos		
SIC1	Al tener buenas prácticas desde la cabeza de la organización esto conlleva a que todo sea ordenado en la <i>cadena de valor</i> .	Mejoramiento de la <i>cadena de valor</i> .
SIC2	Favorece la <i>reputación de la empresa, cumplimiento de objetivos, gestión de alto nivel</i> .	Se fortalece la <i>reputación de la empresa, se promueve el cumplimiento de objetivos y una gestión de alto nivel</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 6

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)

Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC3	Permite crear valor en la empresa, creación de empleo y aumenta la transparencia sobre proceso internos y órganos de gobierno de las empresas.	Creación de valor, generación de empleo y mayor transparencia en los procesos internos.
SIC4	Buen clima laboral – mejor manera de obtener los objetivos.	Mejoramiento del ambiente laboral y se facilita el alcance de los objetivos propuestos.
SIC5	Excelente clima laboral.	Mejoramiento del ambiente laboral.
SIC6	Mejorar el desempeño económico promover el crecimiento y la creación de confianza entre los inversionistas.	Se mejora el desempeño económico, se promueve el crecimiento y la creación de confianza entre los inversionistas.
SIC7	Mejores resultados.	Se mejoran los resultados.
SIC8	Principios contables.	Se promueve la adopción de los principios contables.
SIC9	Cumplir con las metas propuestas y el alcance de objetivos.	Se promueve el cumplimiento de las metas y el alcance de los objetivos.
SIC10	Control y supervisión del desempeño, transparencia, fortalecimiento de confianza entre inversores.	Control y supervisión del desempeño, transparencia, fortalecimiento de confianza entre inversores.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 7

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante B, intencionalidad específica 2)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<i>Ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo</i>	Para los sujetos de información las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo se resumen en: Transparencia: SII1, SII2, SII4 y SII10 Confianza: SII4, SII9 y SII10 Otras ventajas: sostenibilidad de la empresa, responsabilidad social, creación de valor, reducción de la incertidumbre y la corrupción, toma de decisiones. Por su parte, los contadores públicos concretaron las ventajas de las buenas prácticas de gobierno corporativo en. Creación de Valor: SIC1 y SIC3 Cumplimiento de objetivos: SIC2, SIC4 y SIC9 Mejoramiento del ambiente laboral: SIC4 y SIC5 Transparencia: SIC3 y SIC10 Confianza entre los inversionistas: SIC6 y SIC10 Otras ventajas: fortalecimiento de la reputación, mejoramiento de la gestión, generación de empleo

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Es visto que, otras ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo –según los entrevistados- se relacionan con la sostenibilidad de la empresa, la responsabilidad social, la creación de valor, la reducción de la incertidumbre y la corrupción, la toma de decisiones, el fortalecimiento de la reputación, el mejoramiento de la gestión y, la generación de empleo.

Todas las ventajas expuestas, promueven un manejo eficiente de los recursos organizacionales, pues como lo expresan Flores y Rozas (2008) el principal beneficio de un buen gobierno corporativo se evidencia en un “efectivo modelo basado en la estrategia, valores, cultura, operaciones y riesgos de la organización” (p. 12).

Esto se traduce en el campo de las organizaciones en: a) la maximización del tiempo empleado en la estrategia; b) el aprovechamiento de nuevas oportunidades de negocio; c) la precisión de los riesgos estratégicos que enfrenta el negocio; d) la adopción de mecanismos adecuados y oportunos para enfrentar los riesgos y la incertidumbre; e) la reducción de las pérdidas y; f) la construcción de credibilidad y confianza entre los distintos grupos de interés y de la sociedad en general (Flores y Rozas, 2008).

Por ello, como lo expresan Miller, Kurunmaki y O’Leary (2008), desde la perspectiva de la contabilidad como práctica social e institucional, el gobierno corporativo emerge como una especie de estructura intermedia (hibrido) que, fundamentada tanto en los rasgos del mercado como en la estructura jerárquica de la organización, promueve la sostenibilidad de la empresa en el tiempo.

En síntesis, los hallazgos de la investigación demostraron que las ventajas de las buenas prácticas de gobierno corporativo para el fortalecimiento de la

gestión organizacional se precisan en: a) promover la confianza entre los grupos de interés a través de la transparencia y rendición de cuentas; b) minimizar los conflictos de intereses entre los socios mayoritarios y minoritarios; c) tomar decisiones que garanticen el cumplimiento de los objetivos organizacionales; y, d) Reducción de la incertidumbre y la corrupción.

5.1.3. Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones

En la matriz 8 se expresa el discurso de los sujetos de información relacionado con la interrogante C (intencionalidad específica 2) formulada en los siguientes términos: ¿Cuáles elementos considera usted caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones? En tal sentido, el proceso de categorización sustentó la identificación de las subcategorías de análisis relacionadas con la categoría denominada *Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones*.

Tales subcategorías se colocaron en letra cursiva, aplicándose seguidamente el proceso de triangulación para identificar en el discurso de los sujetos de información las categorías emergentes, cuyas características se revelan en la Matriz 9.

Matriz 8

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante C, intencionalidad específica 2)

¿Cuáles elementos considera usted caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	Cada uno de los actores tiene diferentes <i>intereses, los socios o accionistas buscar tener réditos, la gerencia y demás miembros del gobierno corporativo buscan cumplir metas.</i>	Cada actor tiene sus propios <i>intereses</i> . Por ejemplo, los socios o accionistas buscar tener <i>réditos</i> , al tiempo que la gerencia y demás miembros buscan <i>cumplir metas</i>
SII2	Esta pregunta igual que la primera depende, pero si algo caracteriza al discurso del gobierno corporativo es el <i>recurso financiero y económico</i> , nadie crea una empresa para perder, entonces más allá de la sustentabilidad de los temas ambientales de los temas sociales de la contribución a la sociedad de los trabajadores, hay una línea trazada en el discurso de todo gobierno corporativo que es mantener sus reales cómo llamamos en Venezuela su dinero incrementa incrementar el patrimonio. Por ejemplo, estamos comiendo los recursos naturales entonces que eso creo que eso es lo fundamental y, lo otro depende mucho de cada país e incluso dentro de sucursales de la misma empresa de la misma matriz, el discurso corporativo que puede haber en cada una de las sucursales si bien tiene un eje conductor con la matriz a quién reporta tiene condiciones diferentes no es lo mismo la forma de operar y de tomar decisiones por ejemplo de la Ford en Venezuela que en Brasil aquí no es seguridad jurídica y allá hay un poco más entonces podríamos llegar a una afirmación que es que la idiosincracia la cultura y las	<ul style="list-style-type: none"> - La importancia del <i>recurso financiero y económico</i>. - Las <i>características locales de cada país o de cada jurisdicción</i>.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 8

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante C, intencionalidad específica 2)

¿Cuáles elementos considera usted caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	<i>características locales de cada país o de cada jurisdicción</i> inciden o determinan el discurso del gobierno corporativo.	
SII3	<i>La transparencia</i> en su accionar y las <i>decisiones</i> que se tomen en el momento oportuno.	- <i>La transparencia</i> - <i>La toma de decisiones</i>
SII4	<i>La estrategia y cultura.</i>	<i>La estrategia y cultura</i>
SII5	El gobierno corporativo explica <i>las reglas y los procedimientos para tomar decisiones.</i>	<i>Las reglas y los procedimientos para tomar decisiones.</i>
SII6	<i>Transparencia y rendición de cuentas</i>	<i>Transparencia y rendición de cuentas</i>
SII7	<i>Solidaridad sin fines de lucro</i>	<i>Solidaridad</i>
SII8	La <i>confianza</i> como un elemento muy sensible y aportan a la seguridad económica y jurídica, fomentando el crecimiento sostenible de la organización	La <i>confianza</i> como elemento clave que aporta la <i>seguridad económica y jurídica</i> , al tiempo que fomenta el <i>crecimiento sostenible</i> de la organización
SII9	<i>La transparencia, responsabilidad</i>	<i>La transparencia, responsabilidad</i>
SII10	<i>Ética empresarial / Responsabilidad / Transparencia</i>	<i>La ética, responsabilidad y transparencia</i>
Contadores públicos		
SIC1	Saber <i>dirigir y direccionar</i> son elementos fundamentales de buen gobierno corporativo	La <i>dirección.</i>
SIC2	<i>Trabajo en equipo, consecución de objetivos, trabajo integral, gestión organizacional.</i>	<i>Trabajo en equipo, consecución de objetivos, gestión organizacional.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 8

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante C, intencionalidad específica 2)

¿Cuáles elementos considera usted caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC3	Aportan seguridad económica y jurídica y <i>fomentan el crecimiento sostenible de las empresas mediante el cumplimiento de metas propuestas a través de la búsqueda de oportunidades.</i>	Fomento del <i>crecimiento sostenible de las empresas mediante el cumplimiento de metas propuestas.</i>
SIC4	Llegar a las <i>metas propuestas</i> – buscando oportunidades por la crisis global.	Alcance de las <i>metas propuestas.</i>
SIC5	<i>Llegar a las metas propuestas y transparencia.</i>	Alcance de las <i>metas propuestas y transparencia.</i>
SIC6	<i>Gestión, administración, inversión y desempeño organizacional.</i>	<i>Gestión, administración, inversión y desempeño organizacional.</i>
SIC7	<i>Transparencia de la información y rendición de cuentas.</i>	<i>Transparencia de la información y rendición de cuentas.</i>
SIC8	<i>Decisiones participativas.</i>	<i>Decisiones participativas.</i>
SIC9	<i>La transparencia y la igualdad.</i>	<i>La transparencia y la igualdad.</i>
SIC10	Para que el gobierno corporativo sea eficaz debe tener una serie de elementos enfocados en lo legislativo, reglamentos, sistemas y complementar con otros que en base a la necesidad de cada empresa lo implementan.	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 9

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante C, intencionalidad específica 2)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<p><i>Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones</i></p>	<p>Para los investigadores los principales elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones se resumen en: Transparencia: SII3, SII6, SII10 Toma de decisiones: SII3, SII5 Responsabilidad: SII8, SII10 Otros: intereses particulares de los miembros del gobierno corporativo, redición de cuentas, confianza y ética.</p> <p>Por su parte, los contadores públicos resumieron los principales elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones se resumen en los siguientes términos: Alcance de metas y objetivos propuestos: SIC2, SIC3, SIC4 y SIC5. Transparencia: SIC7 y SIC9. Otros: trabajo en equipo, dirección, decisiones participativas desempeño organizacional.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

El análisis de los hallazgos expresados en la segunda columna de la matriz 9, demostró que los sujetos de información caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones a partir de los siguientes rasgos: a) transparencia (SII3, SII6, SII10, SC7 y SC9); b) alcance de las metas y objetivos propuestos (SIC2, SIC3, SIC4 y SIC5); c) toma de decisiones (SII3, SII5); y, d) responsabilidad (SII8, SII10). Otros rasgos de menor importancia expresados por los sujetos de información fueron: a) los intereses particulares de los miembros del gobierno corporativo; b) la confianza y la ética; c) el trabajo en equipo; y, d) la dirección.

En tal sentido, algunos autores como Buitrago y Betancourt (2013) enfatizan en la importancia del gobierno corporativo para mejorar la gestión organizacional, reducir los “conflictos de agencia” y proteger a los inversionistas.

Otros autores como Sanabria (2006) afirman que aun cuando el tema del gobierno corporativo “pretende en la actualidad abarcar la empresa en su concepción más amplia, este parece estar más ligado a lo financiero que a lo productivo” (p. 142), lo cual se deduce de los fundamentos normativos expresados en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que promueven la transparencia en el suministro de la información y, las relaciones más equitativas entre los inversionistas.

Por su parte, Miller y O'Leary (1987) abordan la contabilidad como una disciplina que tiene un papel relevante en el gobierno corporativo de la empresa. Sus prácticas son una tecnología de cálculo empleada para concretar las políticas que deben implementarse para mejorar el desempeño empresarial, Por ejemplo, el costeo estándar aportó un nuevo mecanismo de gestión, en la

medida que hizo más “visibles” y “calculables” las actividades de los miembros de la organización, (Miller, 1994).

En esta orientación, la riqueza, la eficiencia, la toma de decisiones, la competitividad y la información son los aspectos clave que caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo, los cuales han orientado el replanteamiento y rediseño de los procesos de la organización, al tiempo que han intentado redefinir la conducta de sus miembros. Los mismos, se han considerado primordiales “para el apropiado gobierno de la vida económica y social” (Miller, 1994, p.6).

Finalmente, los hallazgos revelaron que el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones se caracteriza básicamente por: a) transparencia en la presentación de información financiera y no financiera; b) la actuación ética en la gestión empresarial; y, c) la creación de valor y sostenibilidad de la empresa a largo plazo. Tales rasgos surgen como elementos que demuestran el compromiso de los miembros del gobierno corporativo con una gobernanza responsable, comprometida con los objetivos organizacionales y con los de sus grupos de interés.

Matriz 10

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)

¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	<p>Sí, la contabilidad es esencial para el buen funcionamiento de la economía, mediante la comunicación de resultados.</p> <p>Para proporcionar, analizar e interpretar la información a la dirección.</p> <p>Gestionar <i>el riesgo</i> y proporcionar aseguramiento del <i>control interno y del negocio</i>.</p> <p>Generar o crear valor mediante el uso eficaz de los recursos.</p>	<p>Sí, la contabilidad contribuye con la <i>gestión del riesgo</i>, el <i>control interno</i> y la <i>creación de valor</i>.</p>
SII2	<p>Esta pregunta es interesante porque generalmente la contabilidad, fíjate vamos a partir de esta premisa, la contabilidad financiera es hermana de la contabilidad eso quiere decir qué debo acotar mi pregunta entonces si me preguntas si la contabilidad financiera puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo yo te voy a decir que <i>no</i> porque <i>la contabilidad financiera tiene sus propios intereses y sirven al gobierno corporativo por la buena práctica</i> no la va a venir de la contabilidad, <i>la contabilidad dice cómo reportar y cómo medir, en tal caso el gobierno corporativo lo que tiene que decir es que usemos los argumentos o los insumos, los reportes que me da la contabilidad financiera para la toma de decisiones de inversión de financiamiento de refinanciamiento, este del riesgo de rotación de inventarios, de contratación de personas, que sé yo pero se pueden</i></p>	<p>No, la contabilidad financiera aporta los lineamientos para reportar la información de la organización, la cual es empleada por el gobierno corporativo para la toma de decisiones de inversión, financiamiento y refinanciamiento (<u>contradicción en la respuesta</u>).</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 10

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)

¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	tener como un insumo renovar la respuesta del gobierno corporativo y, otra cosa estoy hablando del nivel de contabilidad financiera de grandes empresas y del nivel de la pequeña y mediana empresa; la cuestión va un poco a menos porque en muchos países de Latinoamérica yo hice el estudio de hecho está en mi tesis doctoral, lo que importa es la parte el técnico tributario. Del gobierno corporativo la parte tributaria le interesa solamente en un ápice en un apéndice de todo el conjunto de su toma decisiones o el conjunto de cosas que tiene que considerar para tomar decisiones sí entonces puede serle útil, sí pero no es fundamental para establecer insisto buenas prácticas; una buena práctica de gobierno corporativo bueno se reúne cada trimestre analizar los estados financieros creo que esa es la aplicación.	
SII3	Sí, porque a través de la contabilidad se establece <i>elementos</i> que son necesarios analizar constantemente y así generar lo principal que son las bases para la <i>transparencia económica financiera</i> .	Sí, la contabilidad suministra los <i>elementos</i> que garantizan la <i>transparencia económica financiera</i> .
SII4	Sí, la contabilidad como herramienta gerencial está preparada para proveer la <i>información necesaria</i> que requiere un <i>buen sistema de gobierno corporativo</i> .	Sí, la contabilidad la <i>información necesaria</i> que requiere un <i>buen sistema de gobierno corporativo</i> .
SII5	Claro que Sí, la Contabilidad suministra <i>información</i> relevante para	Sí la contabilidad suministra la <i>información clave</i> para la <i>toma de decisiones</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 10

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)

¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII5	la toma de decisiones.	
SII6	Sí, porque establece las bases para proveer la <i>información necesaria</i> que requiere un <i>buen sistema de gobierno corporativo</i> .	Sí, la contabilidad suministra la <i>información necesaria</i> que requiere un <i>buen sistema de gobierno corporativo</i>
SII7	Sí / según el elemento del balance social, se incluyen factores que no afectan a la destrucción del medio ambiente.	Sí
SII8	Sí, como herramienta clave para la toma de decisiones gerenciales Considerando que contabilidad comprende el desarrollo e interpretación de la información contable, la misma que debe ser oportuna y confiable para la <i>toma de decisiones, planeamiento y control de una organización</i> . La misma que contribuye a gestionar y controlar las operaciones diarias del negocio.	Sí, la contabilidad suministra información oportuna y confiable para la toma de decisiones en una organización.
SII9	Sí, porque es fundamental para la credibilidad	Sí.
SII10	Sí, la contabilidad representa una base común de información a partir en la cual las partes interesadas pueden traducir sus <i>decisiones / gestión</i> en términos de entradas – salidas e impactos.	Sí, la contabilidad es fundamental para la <i>gestión</i> y la toma de decisiones.
Contadores públicos		
SIC1	La contabilidad resume todas las actividades de la organización, los resultados económicos demuestran las metas trazadas dentro del desarrollo de la organización.	Sí, la contabilidad resume las actividades de la organización para el alcance de las metas propuestas.
SIC2	Más bien es prioritario ejercer prácticas de gobierno corporativo en la contabilidad para garantizar la confidencialidad, seguridad e	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 10

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)

¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí __x__ No __ Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC2	integridad de la información.	
SIC3	Sí, la contabilidad mediante la implementación de las normas internacionales de información financiera ha favorecido la adopción de estructuras de gobierno corporativo y buenas prácticas de gobierno que protegen los intereses de los inversionistas.	Sí, la contabilidad mediante la implementación de las normas internacionales de información financiera ha favorecido la adopción de estructuras de gobierno corporativo que protegen los intereses de los inversionistas
SIC4	Sí, la forma correcta de administrar el recurso económico, teniendo de lado el factor humano ayuda a llegar a los objetivos	No aportó información
SIC5	Sí, porque constituye las bases para la transparencia.	Sí, la contabilidad aporta las bases para la transparencia.
SIC6	Sí, porque ayudaría alcanzar la estabilidad financiera de la organización.	Sí, la contabilidad es fundamental para la estabilidad financiera de la organización.
SIC7	Existen límites que deben respetarse y eso se logra con el control contable.	No aportó información
SIC8	Con capacitación permanente mediante herramientas como la re-ingeniería de procesos.	No aportó información
SIC9	La Contabilidad permite generar informes para la toma de decisiones gerenciales de las organizaciones.	Sí, a través la contabilidad se generan informes que apoyan la toma de decisiones.
SIC10	La contabilidad es necesaria para la implementación del gobierno corporativo, pues garantiza la transparencia de la información.	Sí, la contabilidad es necesaria para la implementación del gobierno corporativo, pues garantiza la transparencia de la información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 11

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante D, intencionalidad específica 2)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<p><i>La contabilidad como mecanismo para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones.</i></p>	<p>Nueve de los investigadores afirmaron que la contabilidad es un mecanismo que promueve la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones en la medida que suministra información oportuna y confiable que apoya:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La gestión y toma de decisiones: SII5, SII6, SII8, SII10 b) La transparencia: SII3 c) La gestión del riesgo, el control interno y la creación de valor: SII1 <p>Seis de los Contadores Públicos entrevistados afirmaron que la contabilidad es un mecanismo que promueve la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones en la medida que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Protege los intereses de los inversionistas: SIC2 b) Fomenta la transparencia: SIC5 y SIC10. c) Garantiza la estabilidad financiera de la organización: SIC6. d) Apoya la toma de decisiones: SIC9.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

5.1.4. La contabilidad como mecanismo para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones

En la matriz 10 se expone el discurso de los sujetos de información sobre la interrogante D (intencionalidad específica 2) expresada en los siguientes términos: ¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí ___ No ___ Explique. En la fase de categorización se identificaron las subcategorías de análisis relacionadas con la categoría denominada *La contabilidad como mecanismo para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones*.

Las subcategorías identificadas se colocaron en letra cursiva, aplicándose seguidamente la triangulación para determinar las categorías emergentes en el discurso de los sujetos de información, cuyos rasgos se expresan en la matriz 11.

Sobre la base de los hallazgos de las categorías emergentes expresadas en la segunda columna de la matriz 11, se evidenció que para los sujetos de información la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones a partir de:

- A. La gestión y toma de decisiones (SII5, SII6, SII8, SII10 y SIC9).
- B. La transparencia (SI3, SIC5 y SIC10).
- C. La gestión del riesgo, el control interno y la creación de valor (SII1).
- D. La protección de los intereses de los inversionistas (SIC2).
- E. La estabilidad financiera de la organización (SIC6).

Tal postura coincide con los planteamientos de Pardo y Peña (2020), los cuales destacan la relación entre la contabilidad y el gobierno corporativo como mecanismo para:

- A. Fortalecer la dimensión financiera de la empresa.
- B. Consolidar la “concepción orgánica de la empresa”.

Además, los autores expresan que, en lo relacionado con la consecución de los objetivos organizacionales, tanto la contabilidad como el gobierno corporativo se enfocan en la gestión de los riesgos asociados con las operaciones de las empresas, lo cual se conoce en los términos de eficiencia operacional; aspecto vinculado directamente con la concepción orgánica de la empresa.

De este modo, para Pardo y Peña (2020), la contabilidad contribuye con las buenas prácticas de gobierno corporativo a través del fortalecimiento de la confianza entre los diferentes grupos de interés; la generación de valor, así como el mejoramiento de los ingresos y utilidades de los accionistas.

Por su parte, Miller (1994) plantea que mediante los flujos físicos y financieros que caracterizan las organizaciones, la contabilidad aporta la información relevante para que “los juicios puedan ser realizados, las acciones tomadas y justificadas, las políticas elaboradas y las disputas generadas y adjudicadas” (p. 6). Todo, ello contribuye con las buenas prácticas de gobierno corporativo.

Desde esta perspectiva, Miller y O’ Leary (1993) resumen las contribuciones de la contabilidad para la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo a partir de los siguientes aspectos:

- A. El interés en la eficiencia y racionalización debe establecerse entre las partes interesadas de la organización como un mecanismo de cooperación entre los miembros que permite alcanzar los objetivos propuestos.
- B. La sustitución de la gestión, fundamentada en niveles de desempeño por una gestión negociable.
- C. El replanteamiento del concepto de control para incentivar a los individuos en la consecución de objetivos comunes.

A partir de los hallazgos de la investigación se denota que la contabilidad como práctica social puede emplearse para fortalecer el gobierno corporativo en las organizaciones a partir de estrategias que garanticen la transparencia en la rendición de cuentas, la efectividad del control interno, la evaluación del desempeño, entre otras. Todas ellas, contribuyen con la creación de valor en la organización y, de confianza entre los diversos grupos de interés.

5.2. Análisis de los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.

A continuación, se exponen los resultados del análisis de la información suministrada por los sujetos de información como respuesta a las interrogantes correspondientes a la intencionalidad específica 3, formuladas en los siguientes términos:

E. Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?

F. ¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información?

Sí ____ No ____ Explique.

G. Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?

H. En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?

I. ¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo'? Sí__ No__.
Explique.

J. Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si ____ No ____ Explique.

Matriz 12

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	<p>La contabilidad supone una importante <i>fuerza de información</i> para la empresa y aporta grandes ventajas para salvaguardar los activos de la empresa, ayuda a <i>controlar el efectivo</i> y sus equivalentes identificando si la empresa tiene <i>liquidez</i>, <i>controla activos financieros</i> como clientes mediante la información oportuna de estados de cuenta por cliente.</p> <p>Información oportuna de los <i>inventarios</i> de la empresa, como su <i>rotación</i>, <i>existencia mínima y máximas</i>.</p> <p>Determina los <i>activos fijos improductivos</i>, o los <i>activos necesiten reevaluarse</i>.</p> <p>En el caso de pasivos permite establecer las <i>deudas con terceros</i> y las posibles formas de <i>financiamiento</i></p> <p>Permite saber si la empresa genera <i>pérdidas o ganancias</i>, para sí determinar <i>el estado de la empresa</i>.</p>	<p>Contribuciones:</p> <p>Suministro de información sobre los <i>activos, pasivos, control de efectivo, liquidez, inventario, formas de financiamiento, estado de ganancias y pérdidas</i>.</p>
SII2	<p>Esta pregunta cómo contribuye la contabilidad gestión con el desempeño de las organizaciones a través de la emisión de reportes lo que pasa es que la contabilidad de gestión no es una práctica operacional, un resultado de llevar un registro informativo con ciertas características y ligeramente están asociados los costes que se registran en la contabilidad gerencial o de gestión, registra las operaciones financieras y las reporta los estados financieros de la compañía pero con una finalidad es no conocer y controlar los</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 12

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	costes fijos y variables, ayudar obviamente la <i>toma de decisiones facilitar la planificación</i> o sea tiene un fin específico distinta contra unidad financiera y obviamente todos los datos e información relevante que pueda producir la contabilidad de gestión está dirigida los funcionarios o a las personas que rigen el gobierno corporativo de una contabilidad <i>para la estrategia</i> este entonces la forma en que ayuda la contabilidad de gestión en el desempeño de las organizaciones es a través de la información que tomó que presenta para que se <i>tomen decisiones</i> con base en esa, en esa información más nada es la única forma que contribuye porque yo puedo determinar cuál es el costo de reposición de mi inventario costo medio reposición de inventario para establecer el mejor un precio promedio anual de venta de un determinado producto, sí yo lo reporto y no tomo decisiones la contabilidad no ayuda, el desempeño el gobierno corporativo es a través de una buena práctica es que tiene que utilizarlo quién tiene que utilizar a la contabilidad de gestión, es la de insumos para conocer el valor de la mano de obra, por hora, por día por mes, cuál es el costo de, cuál es el retorno de una campaña de mercadeo, si hubo o no o el embudo de ventas, puedo capitalizar prospectar y capitalizar clientes, entonces insisto, su función principal es ser un insumo del gobierno corporativo qué en contabilidad se emplea el gobierno	Suministro de <i>información</i> para la <i>toma de decisiones</i> por parte del gobierno corporativo.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 12

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	corporativo en dos dimensiones: la gerencia que puede ser gobierno corporativo según nuestras normas contables y la junta de accionistas.	
SII3	<p>La contabilidad de gestión <i>evalúa el rendimiento empresarial</i> de las organizaciones, principal, aunque no exclusivamente, del ámbito financiero. La medición de rendimiento financiero y evolución patrimonial permite el análisis a corto, medio y largo plazo del <i>retorno de los activos</i> considerando tales como el conjunto de los bienes que los promotores han desarrollado para un fin normalmente asociado al lucro.</p> <p>No obstante, la contabilidad en tanto que está sujeta a elementos de valoración subjetiva y discrecional es vulnerable al comportamiento social tanto de aquellos que miden los procesos financieros contables internos como de aquellos otros sujetos que evalúan y analizan los reportes asociados a la emisión contable.</p> <p>La subjetividad de los procesos contables puede, por tanto, ajustarse a los principios de Objetividad, Prudencia, Uniformidad, Exposición, Materialidad y Orden, de la que se esperan por tanto reportes ajustados a la realidad patrimonial que contribuyen al desempeño empresarial.</p> <p>Por el contrario, los procesos de gestión contable pueden desajustarse de estos principios y, en tanto que el alejamiento de los.</p>	Suministro de información para la <i>evaluación del rendimiento empresarial</i> y el análisis del <i>retorno de la inversión</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 12

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	principios no obedezca a errores de gestión o apreciación, es de suponer la presencia de componentes subjetivos que normalmente, tendrán un fin específico de aprovechamiento de posición de dominio por la situación de privilegio que supone el ser conocedor de la información privilegiada que otorga el acceso a los procesos inherentes contables.	
SII4	Al considerar que la contabilidad de gestión ayuda a la <i>toma de decisiones</i> , por áreas de responsabilidad y en general en la organización puesto que es una forma en que el equipo analice los <i>costos de cada uno de los procesos</i> y vea cuáles son los puntos que puede mejorar o los puntos en los que dichos costos podrían reducirse para hacer dicho <i>proceso mucho más eficiente y rentable</i> .	Suministro de información para la <i>toma de decisiones</i> relacionada con los <i>costos de los procesos</i> realizados en la organización, cuya reducción es fundamental para mejorar los niveles de <i>eficiencia y rentabilidad</i> .
SII5	La Contabilidad compila toda la información financiera de la organización, suministrando <i>información confiable y oportuna</i> que sirve de base para la <i>toma de decisiones</i> .	Suministro de información <i>confiable y oportuna</i> para la <i>toma de decisiones</i>
SII6	Contribuye aplicando las <i>herramientas de control y seguimiento</i> que buscan mejorar el <i>desempeño de las organizaciones</i> .	<i>Herramientas de control y seguimiento</i> que pueden emplearse para mejorar el <i>desempeño organizacional</i> .
SII7	Permite evidenciar resultados confiables y verificar el <i>desempeño</i> de la empresa acorde a su objetivo.	Suministro de información sobre el <i>desempeño</i> de la organización.
SII8	La contabilidad de Gestión permite conocer los <i>aspectos contables y financieros</i> de las organizaciones de una manera detallada y facilita la <i>toma de decisiones</i> .	Suministro de información sobre los aspectos contables que promueven la toma de decisiones.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 12

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII9	Fundamentalmente en la <i>toma de decisiones</i>	<i>Toma de decisiones.</i>
SII10	Documenta la <i>toma de decisiones</i> en cada una de las fases del ciclo de la gestión corporativa y brinda una <i>plataforma de comunicaciones</i> (lenguaje) común a todas las áreas misionales y de apoyo.	Facilita la <i>comunicación</i> y la <i>toma de decisiones</i> .
Contadores públicos		
SIC1	La contabilidad permite <i>conocer los aspectos contables y financieros</i> de una manera detallada esto contribuye a tener <i>un marco claro del estado económico</i> .	Conocimiento de los <i>aspectos contables y financieros</i> que muestran la realidad económica de la organización.
SIC2	Si, en tanto que la contabilidad de gestión sirve para el análisis e interpretación de la información obtenida de la contabilidad financiera de cara a la adopción de decisiones a corto plazo en una organización.	No aportó información.
SIC3	La contabilidad de gestión permite conocer <i>los aspectos contables y financieros</i> de una empresa de una manera detallada. Por tanto, en definitiva, conocer más y mejor la <i>gestión integral</i> de tu empresa.	Conocimiento de los <i>aspectos contables y financieros</i> que muestran la realidad de la organización.
SIC4	La contabilidad debe ser socializada con todos los diferentes grupos de las organizaciones.	No aportó información.
SIC5	La contabilidad es muy importante pues aplica <i>herramientas que permiten el control y seguimiento de procesos buscando el mejoramiento continuo de las organizaciones</i> .	Herramientas para <i>el control y seguimiento de los procesos de la organización</i> , lo cual es fundamental para su <i>mejoramiento continuo</i> .
SIC6	Si contribuye, pues aporta al buen gobierno corporativo de la empresa en el momento que permite <i>tomar decisiones</i> a nivel de	Facilita <i>la toma de decisiones</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 12

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC6	gobierno corporativo.	
SIC7	Las cooperativas de ahorro y crédito por normativa aplican contabilidad financiera, no contabilidad de gestión.	No aportó información.
SIC8	<i>Decisiones participativas</i>	Promueve la <i>toma de decisiones participativas</i> .
SIC9	Permite a la gerencia <i>tomar las decisiones adecuadas</i> en base a sus <i>metas y objetivos</i> .	Promueve la toma de decisiones para alcanzar las <i>metas y objetivos</i> propuestos.
SIC10	Facilita la <i>toma de decisiones y más control y planificación de sus recursos</i> .	Facilita la <i>toma de decisiones</i> , el establecimiento de <i>controles y la planificación de sus recursos</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 13

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante E, intencionalidad específica 3)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<i>Contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones</i>	<p>Los investigadores coincidieron en afirmar que la principal contribución de la contabilidad de gestión para el desempeño organizacional se relaciona con el suministro de información oportuna, confiable y útil que apoye la toma de decisiones en las distintas áreas y procesos operativos de la organización. A través de ésta se establecen estrategias de seguimiento y control, retorno de la inversión, financiamiento, entre otras.</p> <p>Los contadores públicos coincidieron en afirmar que la principal contribución de la contabilidad de gestión para el desempeño organizacional se encuentra en el suministro de información contable y financiera que apoya la toma de decisiones para el alcance de los objetivos y metas propuestas.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

5.2.1. Contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones

En la matriz 12 se exponen las respuestas suministradas por los sujetos de información para la interrogante E (intencionalidad específica 3) expresada en los siguientes términos: Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?

A partir de estas respuestas, se identificaron en el discurso de los sujetos de información las principales contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones.

Para el análisis de la información, se procedió a identificar en el discurso de los sujetos de información, las subcategorías de análisis vinculadas con la categoría denominada *Contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones*.

Seguidamente, las subcategorías de análisis identificadas se colocaron en letra cursiva; lo cual facilitó la comprensión de los principales aspectos (categorías emergentes) considerados por los entrevistados para precisar las principales contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones (matriz 12).

Los hallazgos de las categorías emergentes expresados en la última columna de la matriz 13 revelan según los entrevistados, las contribuciones de la contabilidad de gestión para el desempeño de las organizaciones las cuales se resumen en el suministro de información oportuna, confiable y útil que apoye la toma de decisiones en las distintas áreas y procesos operativos de la organización, pues a través de la contabilidad de gestión se establecen

estrategias de seguimiento y control, retorno de la inversión, financiamiento, entre otras.

La postura de los sujetos de información resulta restringida, pues como lo expresa Miller (1994), la contabilidad de gestión tiene un campo de acción amplio que trasciende los aspectos financieros de la organización, dado que sus prácticas inciden en el desempeño de las sociedades, las organizaciones, la gestión de las actividades y procesos, entre otros aspectos.

En este orden de ideas, “la contabilidad, desde sus tecnologías y programas, no actúa directamente sobre las personas, sino sobre sus reglas de juego y campos de elección” (Ocampo, 2018, p. 61). Esto significa en los términos de Buelvas y Mejía (2015) que la contabilidad de gestión es “parte integral de la misma gestión” (p. 103).

En tal sentido, Buelvas y Mejía (2015) resumen las principales contribuciones de la contabilidad de gestión para mejorar el desempeño organizacional en: a) suministro de información financiera y no financiera útil que favorece la toma de decisiones; b) complemento de la información que, por sus características y naturaleza, no puede ser suministrada por la contabilidad financiera; c) establecimiento de sistemas de control de gestión, que permiten a los usuarios disponer de información financiera y no financiera útil, oportuna, pertinente y comparable.

5.2.2. Contribuciones de la contabilidad como práctica social para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información

La matriz 14 muestra la posición de los sujetos de información sobre la interrogante F (intencionalidad específica 3) formulada en los siguientes términos: ¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí No Explique.

Para el análisis de la información se procedió a la identificación de las subcategorías de análisis relacionadas con la categoría denominada *Contribuciones de la contabilidad para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información*.

Seguidamente, las subcategorías de análisis identificadas se colocaron en letra cursiva; lo cual facilitó la comprensión de los principales aspectos (categorías emergentes) considerados por los entrevistados para precisar las contribuciones de la contabilidad para la constitución de un gobierno corporativo caracterizado por la promoción del equilibrio de los intereses de los distintos usuarios de la información (matriz 15).

Las categorías emergentes expuestas en la última columna de la matriz 15, muestran según lo expresado por entrevistados que, la contabilidad es fundamental para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información dado que:

- A. Suministra información financiera y no financiera que refleja la realidad de la organización y garantiza el interés público.
- B. Influye en el comportamiento de las personas, tanto en las

organizaciones como en la sociedad.

- C. Garantiza los intereses de los diferentes usuarios de la información a partir del establecimiento de mecanismos de control e incentivos, que solo pueden ser instaurados mediante políticas de gobierno corporativo fundamentadas en la transparencia, la prudencia y la creación de confianza.
- D. Facilita la toma de decisiones.

Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	La contabilidad permite obtener información para los diferentes grupos de interés, esta información le permite a cada grupo <i>visualizar la realidad de la empresa</i> , la contabilidad actúa como <i>garante del interés público</i> de todos los grupos.	Sí, a través del suministro de información que refleja <i>la realidad de la organización</i> y garantiza el <i>interés público</i> .
SII2	Esto es rotundamente no me preguntes considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información financiera no La respuesta es no bueno fíjate no había leído el instrumento que decía y expliques pero, la respuesta es no, mira tenemos que entender tú me estás preguntando aquí como contabilidad no, no como contabilidad de gestión no sé si por error, pero como me estás preguntando por contabilidad te cuidas responder como si fuese contabilidad financiera que el mundo la suma igual aunque no es lo mismo a Claro pero el mundo lo ASUME como igual que es lo que pasa la teleología del modelo contable tiene definido muy bien cuáles son sus intereses y sus usuarios, el interés de la contabilidad financiera es inversionistas acreedores y otros u otros inversionistas acreedores qué parte de ellos formamos este arte, ese gobierno corporativo, entonces no hay forma de que equilibre los intereses de los frentes sobre la información financiera porque hay	No suministró información relevante.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	<p>otros usuarios de la información financiera que no están considerados por la norma, por ejemplo, en los países latinoamericanos se está dando un bono en asignación una remuneración un beneficio laboral al final del año en función de las utilidades en empresas en todo el mundo pero...entonces quiere decir que por ejemplo, el sindicato de la empresa es un usuario de información financiera porque puede verificar el cuándo o cuánto es la utilidad contable neta, esté disponible para accionistas para la repartición accionistas comunes y preferentes o cualquier otra denominación para saber cuánto es el monto que se repartirá entre sus... entre la empresa dependiendo del contrato colectivo etc. dime dónde están los trabajadores de la teología objetivo del modelo contable internacional, no existen se produce el reporte para otro no para ellos, entonces pero ellos son usuario la información federal con su propio interés, entonces qué es, hacia dónde hacia dónde voy en cualquier modelo contable debe obedecer a responder de forma general a todos los usuarios, sindicatos, el estado, entre reguladores administraciones tributarias, sociedad, universidades, inversionistas y acreedores; pero si el modelo no responde, entonces no hay forma que haya equilibrio, que no haya asimetría de la información en la construcción de la</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	información financiera porque está hecha bajo un modelo, bajo un paradigma, una forma de ver el mundo, entonces no hay forma a mí juicio	
SII3	<p>En la aplicación tradicional de la teoría de la agencia el centro o unidad de análisis es el agente, en el que confluyen los supuestos de racionalidad limitada y comportamiento oportunista de los individuos. La relación de agencia se establece cuando el principal delega en el agente un conjunto de toma de decisiones y de actuaciones.</p> <p>Los problemas de agencia surgen porque en la relación principal-agente existen asimetría de información, intereses distintos y un entorno de incertidumbre, lo que da lugar a comportamientos oportunistas por parte del agente que pueden derivar en problemas de riesgo moral o de selección adversa.</p> <p>Si se sustituye al agente por aquellos sujetos elaboradores de la información contable dentro de las organizaciones, podemos establecer que los usuarios de la información que estén fuera de los procesos contables son el principal dentro de la teoría de la agencia aplicada a la relación usuarios/elaboradores de la información contable.</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	<p>Según la <i>teoría de la agencia</i> para que la contabilidad como práctica social contribuya al provecho por los <i>intereses de los diferentes</i> usuarios de la información, es necesario <i>mecanismos de control e incentivos</i> que solo pueden ser instaurados mediante <i>políticas de gobierno corporativo</i> que implementen a su vez políticas de <i>transparencia y prudencia</i>, pues solo así se alinearán los intereses de usuarios y gestores contables.</p> <p>En el ámbito de la <i>teoría las instituciones</i> y como éstas afectan a todo el funcionamiento de la sociedad, entendiendo por instituciones los esquemas, normas y regulaciones que condicionan el comportamiento y la conducta humana y permiten predecir y dar valor a la vida social (Di Maggio y Powell, 1991). El marco de la teoría institucional surge del institucionalismo organizacional, la instauración de una <i>contabilidad como práctica social</i> es el fruto del esfuerzo por el cual las organizaciones se adaptan a <i>las presiones institucionales</i>, no solo por el Estado, sino también por los medios de comunicación, por las expectativas de la sociedad, por empresas líderes o por cualquier tipo de asociación que pueda ejercer algún tipo de influencia en el resto de la sociedad (Di Maggio y Powell, 1983).</p> <p>Por tanto, es de esperar que la <i>contabilidad social</i> sea el <i>reflejo</i> del</p>	<p><i>Sí</i>, según la <i>teoría de la agencia</i> para que la contabilidad como práctica social contribuya con los <i>intereses de los diferentes</i> usuarios de la información, es necesario <i>mecanismos de control e incentivos</i> que solo pueden ser instaurados mediante <i>políticas de gobierno corporativo</i> fundamentadas en la <i>transparencia y prudencia</i>, pues solo así se alinearán los intereses de usuarios y gestores contables.</p> <p>De otro lado, desde la teoría de las instituciones la contabilidad como práctica social es el <i>reflejo</i> del <i>entorno donde operan las organizaciones</i>, dado que las empresas con el fin de sobrevivir buscan legitimidad en contextos complejos en los que se encuentran, modulando sus actividades, así como su comportamiento organizacional (Beckert, 1999).</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	<i>entorno donde operan las organizaciones, dado que las empresas con el fin de sobrevivir buscan legitimidad en contextos complejos en los que se encuentran, modulando sus actividades, así como su comportamiento organizacional (Beckert, 1999) Es de esperar que dentro de estas actividades se encuentra la elaboración de una contabilidad más acorde a los principios sociales que refleje de forma transparente la información que necesitan las partes interesadas.</i>	
SII4	<i>Sí, porque supone una información financiera y no financiera confiable y abierta a diferentes escenarios y áreas de responsabilidad.</i>	<i>Sí, pues supone la disponibilidad de información financiera y no financiera confiable para la toma de decisiones en diferentes escenarios y áreas de responsabilidad.</i>
SII5	<i>Sí, al proporcionar información clara, precisa y entendible para todos los miembros de la organización, para los organismos de control y demás interesados, permite entender el manejo financiero de la organización y conocer su realidad financiera.</i>	<i>Sí, al proporcionar información clara y precisa para los miembros de la organización, organismos de control y demás interesados, permite comprender la realidad financiera de la organización.</i>
SII6	<i>Si, el papel de la contabilidad es indispensable para equilibrar los intereses de los usuarios de la información, al pegarse a los principios y nomas establecidos para la correcta presentación de la información financiera.</i>	<i>Si, el papel de la contabilidad es indispensable para equilibrar los intereses de los usuarios de la información. Para ello, ésta se apega a los principios y nomas que orientan la correcta presentación de la información financiera.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII7	Sí, porque a través del <i>análisis de las cuentas</i> se puede delimitar el accionar de la empresa acorde al objetivo de la empresa.	Si, a través del <i>análisis de las cuentas</i> se puede comprender el accionar de la empresa.
SII8	Sí, la contabilidad es fundamentalmente una <i>práctica social</i> , que guía e influye en el <i>comportamiento de las personas en las organizaciones y en la sociedad</i> , afectando de esta manera nuestras vidas, así como el funcionamiento y el desarrollo organizacional y social.	Sí, la contabilidad es fundamentalmente una <i>práctica social</i> , que influye en el <i>comportamiento de las personas en las organizaciones y en la sociedad</i> .
SII9	Sí, Porque crea forma sistemática y estructural para el <i>equilibrio</i> empresarial.	Sí, pues contribuye con el equilibrio en la organización.
SII10	Sí. En la medida que los <i>reportes contables</i> sean <i>comprensibles</i> por todas las partes interesadas, contribuyen a la <i>transparencia</i> y por esa vía a la creación de <i>confianza</i> . La disponibilidad de información equilibra <i>el poder de los actores</i> y permite documentar “pesos y contrapesos” en la organización	Si, en la medida que los <i>reportes contables</i> son <i>comprensibles</i> por todas las partes interesadas, contribuyen con la <i>transparencia</i> y la creación de <i>confianza</i> . La disponibilidad de información equilibra <i>el poder de los actores</i> y permite documentar “pesos y contrapesos” en la organización.
Contadores públicos		
SIC1	Tener una práctica contable <i>equilibra los intereses de todos los usuarios</i> .	Sí, la contabilidad garantiza <i>los intereses de todos los usuarios de la información</i> .
SIC2	Si, para responder las <i>necesidades de información de los stakeholders</i> .	Sí, la contabilidad garantiza <i>la satisfacción de las necesidades de información de los stakeholders</i> .
SIC3	La contabilidad mediante la internacionalización de las normas contables contribuye de forma directa a configurar un gobierno	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 14

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC3	corporativo.	
SIC4	Sí, con la democratización de las finanzas y la apertura de los números dependiendo del alcance del tipo de colaboradores a los que se vaya a mostrar ayuda a tener un entendimiento mejor de las finanzas.	No aportó información.
SIC5	Sí, pues la contabilidad es necesaria para <i>equilibrar los intereses de todos los usuarios de la información</i> y al desarrollarse en base a la normativa establecida para su generación de información.	Sí, la contabilidad genera información que <i>equilibra los intereses de todos los usuarios de la misma</i> .
SIC6	Sí, porque ayudaría a que cada uno de <i>los usuarios</i> estén conformes con su intervención y <i>apoyo en el desarrollo de la organización</i> .	Sí, pues a partir de la información suministrada por la contabilidad <i>todos los usuarios</i> pueden intervenir en el <i>desarrollo de la organización</i> .
SIC7	La contabilidad es un apoyo para evidenciar el buen gobierno.	No aportó información.
SIC8	Sí, porque es más participativo en la <i>toma de decisiones</i> .	Sí, pues se promueve la toma de decisiones.
SIC9	Efectivamente, <i>la información contable suministrada de manera correcta, permite a cada miembro de la empresa conocer y tomar las decisiones adecuadas</i> .	Sí, pues <i>la información contable suministrada de manera correcta, permite a cada miembro de la empresa conocer y tomar las decisiones adecuadas</i> .
SIC10	El manejo de información financiera y no financiera contribuye para evaluar la relación entre las empresas y la comunidad.	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 15

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante F, intencionalidad específica 3)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<p><i>Contribuciones de la contabilidad para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información</i></p>	<p>Todos los investigadores destacaron la importancia de la contabilidad para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información, pues:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Suministra información financiera y no financiera que refleja la <i>realidad de la organización</i> y garantiza el <i>interés público</i>: SII1, SII4, SII5, SII6, SII7, SII9 b) Influye en el <i>comportamiento de las personas en las organizaciones y en la sociedad</i>: SII8. c) En la medida que los <i>reportes contables</i> son <i>comprensibles</i> por todas las partes interesadas, contribuyen con la <i>transparencia</i> y la creación de <i>confianza</i>: SII10. <p>Destaca uno de los investigadores (SII3) que, según la <i>teoría de la agencia</i> para que la contabilidad como práctica social contribuya con los <i>intereses de los diferentes</i> usuarios de la información, son necesarios los <i>mecanismos de control e incentivos</i> que solo pueden ser instaurados mediante <i>políticas de gobierno corporativo</i> fundamentadas en la <i>transparencia y prudencia</i>, pues solo así se alinearán los intereses de usuarios y gestores contables. De otro lado, desde la teoría de las instituciones la contabilidad como práctica social es el <i>reflejo del entorno donde operan las organizaciones</i>, dado que las empresas con el fin de sobrevivir buscan legitimidad en contextos complejos en los que se encuentran, modulando sus actividades, así como su comportamiento organizacional (Beckert, 1999).</p> <p>Los Contadores públicos destacaron la importancia de la contabilidad para la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información, pues esta suministra información que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Garantiza los <i>intereses de todos los usuarios</i>. b) Pueden emplear todos los <i>usuarios</i> para intervenir en el <i>desarrollo de la organización</i> c) Facilita la <i>toma de decisiones</i>.

Fuente: Elaboración propia.

Es visto que la posición de los sujetos de información coincide con el planteamiento de Machado (2004), dado que la contabilidad aporta las bases para cuantificar, analizar y evaluar la realidad de las organizaciones expresada en indicadores financieros, administrativos, económicos y sociales que impactan y al mismo tiempo son impactados, por las relaciones que establecen los agentes económicos y sociales. Tales relaciones, permiten definir la contabilidad como una práctica social que debería estar al “servicio de la humanidad”

En estos términos, los profesionales en el cumplimiento de las funciones contables observan la realidad de las organizaciones para proceder a la medición de las variables (económicas y financieras) que resultan clave para rendir cuentas con criterios de transparencia, satisfacer la necesidad de información de los distintos usuarios y agregar valor al desempeño organizacional (Machado, 2004).

Por ello, como lo expresa Miller (1994) la contabilidad más que una técnica que refleja las cifras en los informes financieros, es una práctica social e institucional intrínseca en las relaciones sociales. Sus bases permiten conformar nuevas formas de gobierno corporativo basadas en estructuras más horizontales que faciliten la transferencia de la información objetiva y neutral, así como la disponibilidad de los mismos niveles y calidad de la información para todos los usuarios que participan en la toma de decisiones.

En síntesis, los hallazgos de la investigación demostraron que la contabilidad de gestión es una práctica social que promueve la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo que garanticen la sostenibilidad y

crecimiento de la empresa en el largo plazo con criterios de transparencia y ética.

5.2.3. Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones

En la matriz 16 se expone la respuesta suministrada por los sujetos de información para la interrogante G (intencionalidad 3): Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones? Para el análisis de la información, se identificaron las subcategorías de análisis que conforman la categoría denominada *Elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones*.

Tales subcategorías de análisis, se destacaron mediante el uso de la letra cursiva; aspecto que facilitó la comprensión del significado que los sujetos de información tienen sobre los principales elementos que sustentan el discurso de los actores que ejercen el poder en el campo real de las organizaciones, los cuales sustentaron la identificación de las categorías emergentes expresadas en la matriz 17.

Matriz 16

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	Lo debe caracterizar la <i>transparencia</i> que debe tener cada uno de los actores.	La <i>transparencia</i> .
SII2	Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder de las organizaciones lo acaba de decir la misma pregunta, me pregunta los discursos son de poder de relaciones no horizontales y si no verticales de ejecútese y en parte tiene su razón de ser porque son los dueños de sus negocios el recurso es del poder como decía Foucault quiénes ejercen el poder no tienen más remedio que ejercer porque si no lo pierdo entonces la primera característica, los discursos son de poder. 2 <i>las relaciones laborales y comerciales</i> en el <i>mundo moderno son de relación opresor oprimido</i> no de iguales de empleador a empleado no, no de opresor oprimido lo que pasa es que hoy la libertad se disfraza de libre albedrío pero dentro de ese cajón en el que estamos en que creemos que somos libres y hablando del discurso de poder, no hay forma de escapar hacia lo que el poder quiere, fíjate la verdad siempre ha sido esclava de su tiempo llama y ama de la autoría y sumisa la autoridad en este caso los discursos corporativos siempre tienen, están bañados con un componente de verdad porque se supone que son los que rigen la empresa, otro discurso que se ve en las personas del poder que siempre ejercen las organizaciones es que siempre está mediado por el <i>dinero</i> o sea la sima interior de todo es	En líneas generales el discurso expresa relaciones laborales y comerciales de <i>opresión</i> . El mismo, también se caracteriza por el <i>lucro</i> . En el caso de las PYMES, el discurso se caracteriza por la <i>autoridad</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 16

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	General, dinero, porque la forma en que puedes conseguir cosas para poder existir entonces hay una sustentación común que la sustentación <i>lucrativa</i> toda acción que se ejerce en árabe o no perder dinero ganar dinero debe o es bien vista dentro de una organización con fines de lucro y, yo creo que esa es o pudiera ser una causa para su anclaje en el mundo de hoy para no trascender pero bueno, ya son discurso más filosóficos; otra característica son los discursos legalistas normalista como decía la pregunta sí dependiendo el país se cuidan mucho de cumplir con la con la norma pero en micro pymes o pymes ya la cosa cambia un poco más ya es el discurso de soy el dueño de la empresa se hace lo que yo diga entonces un <i>discurso se autoridad</i>	
SII3	Actualmente, los estudios empíricos muestran que el beneficio de los directivos de organizaciones no está alineado con el de los principales o accionistas, lo que como mínimo constituye dudas acerca de los objetivos específicos Dos meta-análisis previos (Tossi et al,2000 Blanes et al.2020) establecen que no hay correlación entre la creación de valor empresarial y las retribuciones de los ejecutivos, además, un tercer meta-análisis en 2012 (Van Essen et al.) constata la existencia de entramados relaciones dentro de las organizaciones que determinan tanto las relaciones de poder como la elaboración de la retribución	Los <i>Ceo's y ejecutivos</i> se mueven en dos direcciones contrapuestas, por un lado, la tendencia constante de búsqueda del <i>beneficio individual</i> alejado de los intereses de los stakeholders, pero como fuerza contraria, actúa el <i>entorno social</i> que actúa de contrapeso. Dentro de esta fuerza contrapuesta se situarían: <i>la importancia creciente de la RSC, las presiones legislativas de Gobierno Corporativo y los Códigos de Gobierno Corporativo nacionales.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 16

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	<p>ejecutiva.</p> <p>Se deduce, por tanto, que los directivos ejecutivos prefieren asociar su poder al tamaño de la empresa en lugar de a la repercusión social que pueda tener sus organizaciones, puesto que el tamaño empresarial goza de una mayor estabilidad que la creación de valor social o empresarial, mucho más volátil e inestable en los plazos de tiempo corto.</p> <p>No obstante, el marco de la teoría institucional y la teoría del isomorfismo nos indica que la imitación de las conductas de sociedades referentes y la adaptación de las empresas al entorno donde se encuentran es una constante de supervivencia de las organizaciones empresariales.</p> <p>En este marco existe una creciente conciencia de la relevancia de los temas de Responsabilidad Social Corporativa (RSC) a nivel internacional, buenos ejemplos de los esfuerzos regulatorios en todo el mundo son las regulaciones europeas y españolas (Directiva 2014/95/UE, Ley 11/2018 de información no financiera; Ley 9/2020 que modifica la Ley 2005 sobre emisiones de carbono) que ejercen presiones externas para que las empresas aborden objetivos ambientales, de género o sostenibles, entre otros.</p> <p>La presión institucional es el contrapunto al individualismo reportado por los ejecutivos y CEO's en los estudios. Sin embargo,</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 16

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	<p>la preocupación de los grupos de interés por la RSC y el esfuerzo de las empresas por alcanzar estas expectativas externas podría ser un arma de doble filo siempre que estas estrategias de RSC se hagan con el objetivo de aparentar una buena imagen, en lugar de dirigir esta inversión en RSC hacia el mercado global para el beneficio real de las partes interesadas (Chen et al.2014; Forcadell et al.2017)</p> <p>De ahí que, siguiendo esta tendencia marcada también por la presión social, muchas empresas hayan incluido elementos de RSC en el esquema de compensación de ejecutivos: el 43% de las firmas Fortune 500 incluyen la RSC como parte de la compensación gerencial, según el informe conjunto del Investor Responsibility Research Center y el Instituto de Inversiones Sostenibles (2013).</p> <p>Como conclusión podemos resumir que los <i>Ceo's y ejecutivos</i> se mueven en dos direcciones contrapuestas, por un lado, la tendencia constante de búsqueda del <i>beneficio individual</i> alejado de los intereses de los stakeholders, pero como fuerza contraria, actúa el <i>entorno social</i> que actúa de contrapeso. Dentro de esta fuerza contrapuesta se situarían: <i>la importancia creciente de la RSC, las presiones legislativas de Gobierno Corporativo y los Códigos de Gobierno Corporativo nacionales.</i></p>	
SII4	<i>Gestión de recursos, eficiencia, cultura, ética, responsabilidad social, compromiso medioambiental.</i>	<i>Gestión de recursos, eficiencia, cultura, ética, responsabilidad social, compromiso medioambiental.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 16

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII5	Cada organización tienen una finalidad distinta, por lo tanto, el discurso de los actores no será igual en una que busca rentabilidad que en una organización que presta servicios sin fines de lucro.	No apporto información relevante.
SII6	Se preocupan demasiado por la <i>rentabilidad financiera de corto plazo</i>	<i>Rentabilidad financiera de corto plazo</i>
SII7	La consecución de las <i>ganancias</i> .	Las <i>ganancias</i> .
SII8	Las características que debe poseer el dirigente actual se su capacidad de inspirar <i>respeto y confianza</i> en sus iguales y subordinados en la organización. Pues aunque el poder económico pertenece a los capitalistas, la verdad es que éstos no pueden hacer nada sin los obreros.	El <i>respeto y la confianza</i> .
SII9	<i>Recurso humano, financiero y objetivos</i> a alcanzar	<i>Recurso humano, financiero y objetivos</i> .
SII10	<i>Transparencia / Eficiencia / Eficacia / Efectividad / Responsabilidad</i>	<i>Transparencia / Eficiencia / Eficacia / Efectividad / Responsabilidad</i>
Contadores públicos		
SIC1	El <i>cumplimiento de los objetivos y metas</i> trazadas dentro del desarrollo de la organización	El <i>cumplimiento de los objetivos y metas</i> .
SIC2	<i>Gestión compartida, responsabilidad social, gestión organizacional, trabajo en equipo.</i>	<i>La gestión compartida, responsabilidad social, gestión organizacional, trabajo en equipo.</i>
SIC3	Los elementos que hoy caracterizan las relaciones de los actores son el poder, las <i>relaciones jerárquicas y la comunicación</i> .	Las <i>relaciones jerárquicas y la comunicación</i> .
SIC4	Depende el tipo de organizaciones y su forma de administrar la mayoría antepone los intereses de la compañía ante todo lo demás.	No apporto información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 16

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC5	Los principales elementos <i>el poder y autoridad</i> , debido a que siempre están pendientes de la rentabilidad.	El <i>poder y autoridad</i> .
SIC6	<i>Los intereses económicos</i> de directivos, gerentes, administradores, accionistas y demás interesados.	Los <i>intereses económicos</i> de directivos, gerentes, administradores, accionistas y demás interesados
SIC7	<i>Cumplimiento normativo, dictamen limpio de auditoría externa.</i>	<i>Cumplimiento normativo, dictamen limpio de auditoría externa.</i>
SIC8	<i>La equidad.</i>	<i>La equidad.</i>
SIC9	<i>La responsabilidad y el liderazgo</i> contribuyen a un mejor desempeño organizacional.	<i>La responsabilidad y el liderazgo</i>
SIC10	Principalmente la <i>diligencia y la lealtad</i> .	<i>La diligencia y lealtad.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 17

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<p><i>Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones</i></p>	<p>Los investigadores resumen los elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones en:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La transparencia: SII1, SII10 b) La opresión y autoridad: SII2 c) La rentabilidad financiera: SII6, SII7 d) La eficiencia, eficacia, efectividad y responsabilidad: SII4, SII3, SII10 e) El respeto y confianza: SII8 f) La cultura ética y el compromiso medioambiental: SII4 <p>Por su parte, SI3 expresó que Los Ceo's y ejecutivos se mueven en dos direcciones contrapuestas, por un lado, la tendencia constante de búsqueda del beneficio individual alejado de los intereses de los stakeholders, pero como fuerza contraria, actúa el entorno social que actúa de contrapeso. Dentro de esta fuerza contrapuesta se situarían: la importancia creciente de la RSC, las presiones legislativas de Gobierno Corporativo y los Códigos de Gobierno Corporativo nacionales.</p> <p>Los Contadores públicos resumen los elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones en:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El cumplimiento de los objetivos y metas: SIC1. b) La gestión compartida, responsabilidad social, gestión organizacional, trabajo en equipo: SIC2. c) Las relaciones jerárquicas, poder y autoridad: SIC3 y SIC5.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 17

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante G, intencionalidad específica 3)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<i>Elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones</i>	d) Los intereses económicos de directivos, gerentes, administradores, accionistas y demás interesados: SIC6. e) Cumplimiento normativo, dictamen limpio de auditoría externa: SIC7. f) La equidad: SIC8. g) La responsabilidad y el liderazgo: SIC8. h) La diligencia y lealtad: SIC9.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Se puede observar que las categorías emergentes expuestas en la última columna de la matriz 17, demuestran -según el criterio de los entrevistados- los elementos que caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones, los cuales son:

- A. La eficiencia, eficacia, efectividad y responsabilidad (SII4, SII3, SII10, SIC2 y SIC8).
- B. La opresión y autoridad (SI2, SIC3 y SIC5).
- C. La transparencia (SII1y SII10).
- D. La rentabilidad financiera (SII6 y SII7).
- E. El respeto y la confianza (SII8).
- F. La cultura ética y el compromiso medioambiental (SII4).
- G. El cumplimiento de los objetivos y metas (SIC1).
- H. El trabajo en equipo (SIC2).
- I. Los intereses económicos de directivos, gerentes, administradores, accionistas y demás interesados (SIC6).
- J. La equidad y el liderazgo (SIC8).
- K. La diligencia y lealtad (SIC9).

Los rasgos expuestos se complementan con la posición de SII3, el cual expresó que, en las organizaciones, los ejecutivos se mueven en dos direcciones contrapuestas. Por un lado, existe la tendencia constante de búsqueda del beneficio individual alejado de los intereses de los *stakeholders* al tiempo que, por el otro, el entorno social actúa como fuerza opuesta que presiona para mejorar las relaciones entre la empresa y la sociedad a través de la responsabilidad social corporativa, las legislaciones de gobierno corporativo y los códigos de gobierno corporativo nacionales.

La posición de los sujetos de información coincide con el argumento de Álvarez (2010), el cual relaciona el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones con el conjunto de estrategias implementadas caracterizadas “por relaciones de poder, de control y de disciplina, del espacio, de los movimientos, de las acciones y de los saberes” (p. 159).

En tal sentido, Miller y O’leary (2009) expresan que tradicionalmente el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones se ha fundamentado en esquemas pragmáticos empleados para observar, medir y supervisar la vida de los individuos.

Por ello, el poder se ha concebido como una forma de expresión de los procedimientos empleados en la organización para el alcance de los objetivos y, en especial para su posicionamiento en el mercado. Así, las empresas como mecanismo de organización social “están regidas por relaciones de poder que dependen del tipo de organización administrativa” (Álvarez, 2010, p. 169).

En consecuencia, como lo expresan Yela e Hidalgo (2011), en las organizaciones ha predominado la concepción del poder como herramienta de gestión; es decir, como un recurso empleado de manera efectiva y estratégica por los directivos para garantizar sus intereses personales y lograr los objetivos organizacionales instituidos.

En contraste a esta posición, Miller y O’leary (2009) destacan la emergencia de un nuevo mecanismo de poder en las organizaciones, el cual se basa en la “libertad”; elemento que implica para el individuo un cambio trascendental, pues tiene la posibilidad de comenzar a “tener una vida informal dentro de la organización, de desviarse del patrón de racionalidad,

de meditar en problemas personales y, de ser influenciado por el entorno externo de la firma” (p. 166).

En síntesis, a partir de los rasgos que caracterizan el discurso de poder de los actores que lo ejercen en las organizaciones, se evidencia que sus formas de manifestación varían en función de la naturaleza, contexto y cultura organizacional. Por ello, el mecanismo de distribución del poder es un elemento clave para una gestión organizacional eficiente y comprometida tanto con los intereses organizacionales, como con los de los accionistas y, demás grupos de interés.

5.2.3. Elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones

En la matriz 18 se expone la postura de los sujetos de información relacionada con la interrogante H (intencionalidad específica 3) expresada en los siguientes términos: En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?

Para el análisis de la información suministrada por los entrevistados, se procedió a identificar las subcategorías de análisis que conforman la categoría denominada *Elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones*.

Seguidamente, las subcategorías identificadas (destacadas mediante el uso de la letra cursiva), se analizaron para determinar las categorías emergentes que muestran los principales elementos que definen y caracterizan las relaciones en las organizaciones desde la postura de los entrevistados, las cuales se exponen en la matriz 19.

Matriz 18

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	El poder lo ejercen los máximos directivos a través del conocimiento que tienen de la organización.	Autoridad.
SII2	En las organizaciones cómo se caracterizan las relaciones de poder te lo diría un poco en la pregunta anterior por algo también que me faltó decir es que en ninguna sala una característica es la ausencia del bien común en esas relaciones de poder, porque el poder generalmente imposición <i>no es consenso</i> y en eso ausencia del bien común se cosifica o se redifica generalmente a las clases trabajadoras o aquellas clases digamos que están más alejadas del gobierno corporativo se les cosifica se le ve como cosa que no necesariamente algunos casos pueden ser maltrato pero para mí es una forma de maltrato existencial de que esté yo no considere que la interioridad, tú la psicológica emocional personal familiar financiera en ese andamiaje organizacional o continuo de venir relacional dentro de las organizaciones simplemente eres un número más, una cosa más, algo que tiene que producir es que los pacientes o los nuevos pacientes de la posmodernidad son los trabajadores explotados o incluso auto explotados, los pobres querida amiga no pueden tener acceso, esa frase si es mía.	Carencia de consenso.
SII3	Sí, totalmente, los procesos de contabilidad de gestión son directamente afectados por las relaciones de poder y el buen	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 18

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	<p>gobierno empresarial.</p> <p>En el marco de la Teoría del Poder Gerencial (Bebchuk and Fried,2002) los directivos <i>extraen renta</i> mediante el ejercicio de su influencia, poder y relaciones, existe una <i>correlación entre la extracción de renta de los directivos con la ausencia de buen gobierno de las sociedades</i>. Para conseguir esta extracción se valen de su influencia para definir los objetivos de retribución, y ajustar los resultados contables a estos objetivos.</p> <p>La misma Teoría de la Agencia nos indica que <i>la ausencia de mecanismos de gobierno corporativo</i> provoca la <i>desalineación de los intereses de ejecutivos y accionistas</i>, lo que nos indica que las relaciones de poder desajustadas impactan en los <i>reportes financieros</i> emitidos por los ejecutivos a su medida (agentes) para lo que por fuerza se debe manipular la contabilidad de gestión.</p> <p>Existe además una importante literatura que nos indica que los <i>accruals</i> o <i>earning management</i> también conocido como resultados discrecionales (resultados subjetivos sujetos a manipulación) se reducen en presencia de buenas prácticas de gobierno corporativo.</p> <p>En especial:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Man, C. K. (2013). Corporate governance and earnings management: A survey of literature. Journal of Applied Business Research, 29(2), 391-418. 	<p>a) Ejercicio del poder para la <i>extracción de renta</i>.</p> <p>b) <i>Correlación entre la extracción de renta de los directivos con la ausencia de buen gobierno de las sociedades</i>.</p> <p>c) Ajuste de los resultados contables a los objetivos de retribución (manipulación de información).</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 18

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	<p>Dhaliwal, D. S., Naiker, V., & Navissi, F. (2006). Audit committee financial expertise, corporate governance and accruals quality: An empirical analysis. <i>Corporate Governance and Accruals Quality: An Empirical Analysis</i> (May 2006).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kent, P., Routledge, J., & Stewart, J. (2010). Inmate and discretionary accruals quality and corporate governance. <i>Accounting & Finance</i>, 50(1), 171-195. • Baxter, P., & Cotter, J. (2009). Audit committees and earnings quality. <i>Accounting & finance</i>, 49(2), 267-290. • Demirkan, S., & Platt, H. (2009). Financial status, corporate governance quality, and the likelihood of managers using discretionary accruals. <i>Accounting Research Journal</i>. <p>Lo que nos dicen estos trabajos es que efectivamente, las iniciativas de buen gobierno corporativo, normalmente emprendidas por directivas estatales o supraestatales (UE, NIIF, etc.) impactan positivamente en la calidad de la gestión contable, a través del establecimiento de nuevas relaciones organizacionales</p>	
SII4	<p>Este tipo de relaciones se manifiestan en el orden interno y externo de la organización.</p> <p>Las relaciones de poder dependen también del tipo y tamaño de organización: sector público versus sector privado, tamaño de cada una, actividad, entre otras.</p>	No aportó información relevante.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 18

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII4	De manera interna, las relaciones de poder se ejercen de acuerdo con el tipo de organización administrativa, que bien pueden ser de forma <i>vertical y/o horizontal</i> , son relaciones que buscan también cumplir un <i>ordenamiento interno</i> , y además <i>legitimarse dentro de esta estructura</i> .	Relaciones verticales u horizontales orientadas al cumplimiento del <i>ordenamiento interno</i> y de su <i>legitimación</i> en la <i>estructura administrativa</i> .
SII5	Tradicionalmente el poder se establece mediante una relación social de <i>dominación</i> en la cual se impone una voluntad sobre otras voluntades. En general este tipo de poder lo ejercen personas que concentran <i>riquezas, tecnología, ideología, cultura, poder político, información</i> .	Se caracteriza por relaciones de dominación. En general, este tipo de poder lo ejercen personas que concentran <i>riquezas, tecnología, ideología, cultura, poder político, información</i> .
SII6	Las relaciones de poder tienen fundamento en la <i>teoría de la agencia</i> , y en las organizaciones, los estudios han comprobado que cuando más independiente es la gerencia de la propiedad de la empresa, mayor es la rentabilidad.	Se fundamenta en la teoría de la agencia.
SII7	A través de la comunicación de cada uno de los departamentos con sus superiores.	No aportó información relevante.
SII8		No contestó.
SII9	Es la interacción de las <i>fuerzas interpersonales</i> .	<i>Fuerzas interpersonales</i> .
SII10	Sí, la contabilidad documenta “reflejos de las actividades” de cada una de las fases del ciclo de gestión corporativa, evidencia roles y responsabilidades en la toma de decisiones y la difusión de sus reportes favorece la transparencia entre las partes interesadas.	No aportó información relevante.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 18

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC1	Son <i>autoritarios</i> y tienen influencia sobre todos los miembros de la organización.	Relaciones de autoridad.
SIC2	<i>Conflictivas</i> .	Conflicto.
SIC3	Actualmente el éxito competitivo de un ente está vinculado a la habilidad de la organización para lograr que sus activos intangibles se basen en los conocimientos, habilidades y actitudes de las personas, el líder busca que todos los integrantes formen un núcleo central estable de la empresa para cumplir con sus objetivos.	No aportó información.
SIC4	El mercado competitivo hace cada vez que más necesario que las <i>relaciones de poder</i> estén enfocadas a la <i>obtención de las metas</i> .	Relaciones de poder enfocadas en la <i>obtención de metas</i> .
SIC5	Las relaciones de poder tienen fundamento en la teoría de la agencia y la <i>obtención de resultados</i> , los mismos que se enfocan en el crecimiento empresarial.	Relaciones de poder enfocadas en la <i>obtención de resultados</i> .
SIC6	Generando confianza y control aunque en ocasiones se limita a cuidar los <i>intereses económicos – financieros</i> dejando de lado otros aspectos de gestión.	Relaciones orientadas a garantizar los <i>intereses económicos – financieros</i> de los accionistas.
SIC7	Si existe un buen gobierno, Las relaciones De poder son adecuadas.	No aportó información.
SIC8	<i>Interés individual</i> .	Relaciones orientadas a garantizar los <i>intereses</i> de los accionistas.
SIC9	Mediante el liderazgo para la toma de decisiones permite a las organizaciones desempeñarse de acuerdo a sus políticas.	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 18

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC10	Pues son fuerzas que no buscan oponerse, al contrario, compartir oposición y complementarse.	Fuerzas que no se oponen, pues buscan complementarse.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 19

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante H, intencionalidad específica 3)

Categoría	Síntesis de las categorías emergentes
<i>Elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones</i>	Para los investigadores los elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones son: a) Autoridad y dominación: SII1, SII4, SII5, SII6 b) Carencia de consenso: SII2 c) Manipulación contable: SII3 d) Maximización del beneficio: SII3 Para los Contadores Públicos los elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones son: a) Autoridad: SIC1 b) Conflicto: SIC2 c) Obtención de metas y resultados: SIC4 y SIC5 d) Garantía de intereses de los accionistas: SIC6 y SIC8 e) Fuerzas que no se oponen, pues buscan complementarse: SIC10

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Las categorías emergentes expuestas en la última columna de la matriz 19, revelan que para los sujetos entrevistados los elementos que caracterizan las relaciones de poder en las organizaciones son: a) autoridad y dominación (SI1, SI4, SI5, SI6, SIC1); b) conflicto (SI2, SIC2); c) maximización de beneficios (SI3); d) obtención de metas y resultados (SIC4 y SIC5); y, e) intereses de los accionistas (SIC6 y SIC8).

Los elementos enunciados por los entrevistados se expresan interna y externamente en la organización como “una relación de fuerzas que no se excluyen sino que comparten relaciones de oposición y de complementariedad” (Álvarez, 2011, p. 146).

En estos términos, las relaciones de poder en las organizaciones se han concebido “como un elemento problemático, vinculado directamente a las relaciones jerárquicas” (Álvarez, 2011, p. 120). Esta concepción ha derivado en la emergencia de un conjunto de herramientas orientadas al establecimiento de sistemas de control, así como de otra forma de concebir el poder como un elemento gerencial que debe emplearse adecuadamente para promover cambios positivos en las organizaciones (Alves, Oliveira, & Brito, citado por Mariño, 2014).

Tal argumento es ampliado por Yela e Hidalgo (2011), al plantear que el poder aun cuando “limita” promueve la generación de “sujetos flexibles, afines y adeptos a los lineamientos organizacionales” (p. 68). Ejemplo de esto, se evidencia en los avances tecnológicos como el internet, la telefonía celular, el tele trabajo, entre otros, los cuales han contribuido con “la creación de un ambiente de constante visibilidad, de estricto monitoreo del cumplimiento de las instrucciones” (p. 68); todo ello con el fin último “de poner a jugar a favor

de la mejora continua de la empresa los conocimientos y creatividad de sus empleados” (p. 68), lo cual ha permitido incorporar en las organizaciones un tipo de vigilancia que garantiza sujetos disciplinados para cumplir los objetivos de la gerencia.

En síntesis, en las organizaciones la “centralización del poder” y la “toma de decisiones” se han empleado como elementos clave de las relaciones de poder para “moldear sujetos dóciles y útiles, supeditados a la legitimidad que emana del logro de los objetivos e intereses de la organización” (Yela e Hidalgo, 2011, p. 69).

Por su parte, Miller y O’leary (2009) destacan que el enfoque tradicional de la contabilidad se caracterizó por promover el ejercicio del poder en las organizaciones, pues a partir de la información contable se construyeron normas, indicadores y estándares para gobernar la vida laboral del individuo. En tal sentido, “se esperaba entonces que esas normas, reflejando un incremento en el nivel de eficiencia, resultaran en una producción y prosperidad adicional que permitiera declarar como obsoletos los conflictos de clase” (p. 164).

Esta noción de la contabilidad es bastante reducida. Por ello, Miller y O’leary (2009) proponen su comprensión desde una perspectiva más amplia e integradora enmarcada en un proyecto de gestión sociopolítica, orientado a promover sus aportes para la conformación de una nueva forma del poder y de su ejercicio en las organizaciones, el cual trasciende la “imagen de un individuo completamente obediente” (persona gobernable) (p. 66), para contribuir con la conformación de un individuo libre, tanto en su conducta y desempeño como en la toma de decisiones.

En resumen, los hallazgos de la investigación demostraron que el contexto y la cultura organizacional inciden de manera determinante en el fortalecimiento de las relaciones de poder gestadas en las organizaciones como instrumento de control. Por ello, el conocimiento de los factores internos y externos que promueven su conformación, es fundamental para comprender la forma como se ejerce el poder; aspecto que aporta las bases para el diseño e implementación de lineamientos estratégicos que permitan emplear el poder como instrumento de buenas prácticas de gobierno corporativo.

5.2.4. Relaciones entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo

En la matriz 20 se exponen las respuestas de los sujetos de información a la interrogante I (intencionalidad 3) expresada en los siguientes términos: ¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo'? Sí__ No__. Explique.

A partir del discurso de los entrevistados, se identificaron las subcategorías de análisis que forman parte de la categoría denominada *relaciones entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo*.

Tales subcategorías se expresaron en letra cursiva. Las mismas aportaron los elementos clave para determinar en el discurso de los entrevistados, las categorías emergentes que muestran los principales rasgos de las relaciones evidenciadas entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, las cuales se exponen en la matriz 21.

Matriz 20

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante 1, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo'? Sí_X No __. Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	<i>Sí, la contabilidad es fuente de información, información que es base para la contabilidad de gestión y para el gobierno corporativo.</i>	<i>Sí la contabilidad de gestión suministra información clave para la toma de decisiones por parte del gobierno corporativo</i>
SII2	<i>Sí, obviamente existe una relación porque si hay subordinación de departamento de finanzas o generalmente los departamentos del área de costo está asociada al departamento de finanzas que incluya contabilidad si ella está supeditada a la gerencia de operaciones o subordinada la gerencia de operaciones y está con gobierno corporativo obviamente existe vinculación; el tema está en si el gobierno corporativo considera para la toma decisiones los reportes que genera la contabilidad de gestión o impone la forma en cómo se contabiliza este los hechos económicos y sus transacciones en la empresa; entonces si hay una vinculación no es determinante porque al final el gobierno corporativo tiene el auxiliar de contabilidad que prepara el informe de costo producción y ventas, es una relación despersonalizada que solo están mediadas por el insumo que en el reporte que emite la contabilidad de gestión pero pues a ver digamos, incidencia en la forma en cómo se contabiliza por ejemplo, si un método me beneficia más en cuanto al cálculo del costo y en pro para calcular los materiales directos y me beneficia más uno que otro bueno uno que otro es</i>	<i>Los reportes de la contabilidad de gestión suministran la información que el gobierno corporativo considera para la toma de decisiones.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 20

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante 1, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo? Sí_x_ No___. Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	Comparativo, decides por ahí, el gobierno corporativo es quién elige las políticas contables o los tratamientos alternativos la política depreciación, los costos, la política de captación de personal, las tablas salariales; entonces si hay una relación evidente aparente.	
SII3		No contestó.
SII4	Sí, la <i>información es poder</i> , siempre y cuando sea <i>confiable y de interés privado y público</i> , además que apunte a la <i>gestión organizacional</i> , los <i>objetivos</i> , mejoramiento organizacional, y el beneficio a las partes interesadas.	Sí la <i>información es poder</i> . Por ello, una <i>información confiable</i> contribuye con la <i>gestión organizacional</i> , el cumplimiento de los objetivos y, el <i>beneficio a las partes interesadas</i> .
SII5	Claro que <i>Sí</i> , la contabilidad de Gestión aporta para una <i>correcta administración</i> , para el <i>cumplimiento de las metas y objetivos de la organización</i> , esto a su vez es <i>parte fundamental de la relación entre el poder y el corporativo</i> .	Sí, la contabilidad de Gestión aporta información clave para la <i>gestión organizacional</i> , en especial para el <i>cumplimiento de las metas y objetivos de la organización</i> , lo cual es <i>parte fundamental de la relación entre el poder y el corporativo</i> .
SII6		No contestó.
SII7	En algunas ocasiones, ya que en función a los resultados contables se consideran acciones que pueden o no realizarse.	No aportó información relevante.
SII8		No contestó.
SII9	Porque está relacionado con la economía y la contabilidad	No aportó información relevante.
SII10		No contestó.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 20

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante I, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo? Sí_x_ No___. Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC1	La contabilidad de gestión tiene una vinculación directa con el gobierno corporativo ya que este conlleva al cumplimiento de objetivos en base al poder sobre la organización.	Sí, pues la contabilidad de gestión se vincula con el gobierno corporativo a través del cumplimiento de objetivos.
SIC2	Si, para ejercer una adecuada contabilidad, se demanda de políticas y control interno emanadas por la dirección organizacional.	No aportó información.
SIC3	Existe vinculación de la contabilidad de gestión con las relaciones de poder y gobierno corporativo pues la información que esta provee permite establecer buenas prácticas corporativas, se efectúa gestiones adecuadas de grupos de interés se logra una mayor efectividad y credibilidad institucional.	Sí, pues a partir de esta vinculación se establecen buenas prácticas corporativas, se efectúa una gestión adecuada que satisface las necesidades de los distintos grupos de interés y se promueve una mayor efectividad y credibilidad institucional.
SIC4	La contabilidad de gestión es parte fundamental de la relación entre el poder y el corporativo, la correcta administración y la democratización de las finanzas apuntalan el trabajo en conjunto y la claridad de los objetivos que busca la organización.	Sí, pues a partir de esta vinculación se promueve el trabajo en equipo para el alcance de los objetivos propuestos.
SIC5	Las tres van a estar unidas, pues si no existe una buena contabilidad, afecta la toma de decisiones, así como la estructuración empresarial.	No aportó información.
SIC6	Sí existe vinculación porque en conjunto pueden sobrellevar las acciones que se presentan en el diario vivir de las empresas aportando al mejor desempeño de las mismas.	No aportó información.
SIC7	Entre Las 2 últimas si porque si el poder es administrado	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 20

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante I, intencionalidad específica 3)

¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo? Sí_x_ No__. Explique.		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC7	correctamente deriva en un buen gobierno.	
SIC8	<i>La contabilidad de gestión es una herramienta del gobierno corporativo.</i>	Sí, pues la <i>contabilidad de gestión es una herramienta del gobierno corporativo</i>
SIC9	Sí, es necesario contar con información no financiera y financiera para aportar a la gerencia información para <i>la toma de decisiones.</i>	Sí, pues esta vinculación favorece la toma de decisiones.
SIC10	Está conectado entre las prácticas, desempeño, valoración siempre en bien común. Es decir, una requiere de la otra.	No aportó información.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 21

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante I, intencionalidad específica 3)

<i>Categoría</i>	Síntesis de las categorías emergentes
<i>Relaciones entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo</i>	<p>De los investigadores entrevistados solamente cuatro aportaron información sobre las relaciones entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo. Todos ellos destacaron que la contabilidad de gestión aporta información clave para la toma de decisiones por parte del gobierno corporativo de la organización, en la medida que contribuye con la <i>gestión organizacional</i>, el cumplimiento de los objetivos y, el <i>beneficio a las partes interesadas</i>.</p> <p>De los Contadores Públicos entrevistados solamente cinco aportaron información sobre las relaciones entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo. SIC1 y SIC4, afirmaron que <i>la contabilidad de gestión se vincula con el gobierno corporativo a través del cumplimiento de objetivos</i>. Así mismo, para SIC3 la vinculación se realiza a través de las buenas prácticas de gobierno corporativo que contribuyen con la gestión organizacional; al tiempo que para SIC10 la vinculación es fundamental para promover la toma de decisiones.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Las categorías emergentes expuestas en la última columna de la matriz 21, develan según lo expresado por los sujetos entrevistados que la principal relación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo se encuentra en el hecho que, la primera suministra la información clave para la toma de decisiones por parte del gobierno corporativo, lo cual es primordial para mejorar la gestión organizacional, cumplir los objetivos propuestos y, garantizar el interés público.

Esto coincide con el planteamiento de Amat, Rosanas, Sulla (citados por Bermúdez, Monsalve, Pérez y Posada, 2016), bajo el cual se concibe la contabilidad de gestión como una herramienta que puede emplearse en las organizaciones para establecer sistemas de control basados en el presupuesto (planificación), así como en el cálculo y análisis de las desviaciones (evaluación).

Desde esta perspectiva, la contabilidad de gestión es un “sistema informativo que facilita el proceso de planificación y control de gestión en las organizaciones” (Carenys, 2001, p. 15). La misma suministra información útil y relevante a los usuarios internos (miembros del gobierno corporativo, gerentes, administradores y directores de departamentos), que facilita la toma de decisiones sobre planificación y control, las cuales han de reflejar aspectos vinculados con la organización como: a) la realidad productiva; b) el contexto en que se desempeña; c) los niveles de responsabilidad, d) las políticas establecidas; y, e) la distribución de los recursos.

Al respecto, Miller y O’leary (2009) exponen que la contabilidad de gestión concebida como un proyecto sociopolítico, redefine el concepto de poder y las bases del gobierno corporativo en las organizaciones, pues se

incorpora una nueva concepción de individuo con capacidad de tomar decisiones; al tiempo que se adoptan mecanismos más adecuados para que el individuo contribuya con los objetivos organizacionales. Esto significó, “que la imagen del individuo como máquina fuera considerada como obsoleta y fue sustituida por la de un individuo capaz de elegir” (Miller y O’leary, 2009, p. 160).

En síntesis, los hallazgos revelaron que la principal relación entre la contabilidad de gestión, las buenas prácticas de gobierno corporativo y el poder organizacional, se encuentra en el suministro de información clave por parte de la contabilidad de gestión para la toma de decisiones informada y, la incorporación de nuevos mecanismos de poder que garanticen una gobernanza transparente comprometida con los objetivos organizacionales, los intereses de los accionistas y el interés público.

5.2.5. La contabilidad como mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones

En la matriz 22 se expone la posición de los entrevistados relacionada con la interrogante J (intencionalidad 3) formulada en los siguientes términos: Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones.

Si ____ No ____ Explique.

El análisis de la información se basó en la identificación de las subcategorías de análisis que conforman la categoría denominada *La contabilidad como mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones*.

Tales subcategorías se expresaron en letra cursiva y, aportaron las bases para precisar en la postura de los entrevistados, las categorías emergentes que demuestran el empleo de la contabilidad como mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones, las cuales se exponen en la matriz 23.

A partir de las categorías emergentes expuestas en la última columna de la matriz 23, siguiendo la postura de los sujetos entrevistados se reveló que la contabilidad es un mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones, pues suministra una información oportuna, veraz y de calidad, que favorece una toma de decisiones que impactará en la organización a través de la rendición de cuentas, la evaluación de los roles y responsabilidades de los miembros de la organización, sus valores y, el cumplimiento de las metas establecidas (SII10).

En consecuencia, como lo expresaron SIC5, SIC9 y SIC10, la contabilidad es un mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones a partir el establecimiento de controles y la toma de decisiones.

Tal postura coincide con el argumento de Ortega (2013), bajo el cual la contabilidad tradicionalmente se ha concebido como un “dispositivo de poder” que ha permitido en las organizaciones el control, la vigilancia, la disciplina y el gobierno de sus miembros.

Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	Sí, la contabilidad puede ser interpretada como <i>dispositivo de poder</i> a partir de prácticas y esfuerzos encaminados a que sus reportes sean un dispositivo de eficiencia, como <i>cuadros de caja, conciliaciones bancarias, conciliaciones de clientes, toma física de inventarios</i> entre otros todos ellos mecanismos de <i>control</i> que garantizar la eficiencia empresarial	Sí, la contabilidad es un <i>dispositivo de poder</i> en la medida que se aplican mecanismos de control para garantizar la eficiencia organizacional. Entre ellos destacan los <i>cuadros de caja, conciliaciones bancarias, conciliaciones de clientes, toma física de inventarios</i> , entre otros.
SII2	Ya te conteste esta pregunta en la pregunta f sí considero que la contabilidad puede emplearse como mecanismo de control para llevar las relaciones de poder de las organizaciones, la contabilidad no se hizo para eso; la función primaria de la contabilidad es narrar, es decir, uno narra lo que pasó va hacia el pasado, por lo tanto un auditor por ejemplo, verifica esos hechos ocurridos en el pasado y lo contrasta con el medio que permite interpretar eso del pasado que el marco contable y el reporte o las aseveraciones hechas en los reportes llamado estado financiero que hace la empresa junto con el área contable; un contador va hacia el pasado y un auditor verifica lo que ocurrió en el pasado cómo fue interpretado y narrado; ese pasado es un verificador de cuentas de la vida real si lo queremos ver en término muy simple, en cambio un contador financiero hacia el futuro predice y en este caso el auditor lo que hace es verificar que esas predicciones sean medianamente	No.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	razonables y el objetivo de esta contabilidad financiera es incrementar el grado de confianza de inversionistas acreedores; bueno eso hace un auditor pero al final creo que el sistema se creó para ellos porque es el interés público qué no es el interés de todo el público no entender es público interés de ellos nada más y ellos también acotados, ellos que cotizan en mercados donde se enajenen instrumentos de patrimonio lo bueno todo eso se tropicalizó y se mete todo el mundo ahí, pero oye que una ferretería grande aquí en mi ciudad no le importa lo que está pasando en la bolsa de Caracas, de Perú y le puede ir muy bien y puede tener 20 a 30 empleados pero simplemente no compra y vende a crédito, al contado y ya si entonces allí la contabilidad financiera tendría mucho que hacer y más si todo se transa al contado, espero que no creo que esté hecha dado esto que te acabo de decir, no creo que esté hecha para equilibrar relaciones de poder porque jamás las relaciones de poder se equilibran y la forma de equilibrarla según la teoría de juegos es hacer el juego simétrico y para hacer el huevo simétrico tú tienes que tener poder en este caso el gobierno corporativo tienen que ceder a la gerencia ejercer el poder a quienes estén encargados de suministrar información financiera contable darle un peso importante en la toma decisiones, eso es ceder poder para que	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	esas decisiones pues el poder está equilibrado, de resto no ni nació con ese fin, pero si se quiere llevar raciones de poder en donde sea la contabilidad un actor a través de esa vía no veo otra.	
SII3	La contabilidad es una herramienta que no solamente está condicionada por la subjetividad y/o ajuste a los principios del proceso contable, además, los distintos planes contables implementados en cada estado o marco de regulación, nos informan acerca de los valores, prioridades, objetivos y aspiraciones de cada sociedad, no solo en el ámbito patrimonial o económico. Los planes y herramientas de contabilidad pueden modificarse en función de aquellas facetas que se prefiera a las que se quiera dar prioridad, No obstante, <i>aun disponiendo de planes contables para la configuración de herramientas financieras que busque conseguir equilibrios las relaciones de poder dentro de las organizaciones, la experiencia nos dice que es necesario la implementación de políticas de buen gobierno empresarial tanto del ámbito "cumple o explica"(voluntario) o legislativo(obligatorio). Además, resulta clave la transparencia de la información no financiera, así como la correcta implementación de la Responsabilidad Social Corporativa. Resulta de especial importancia para conseguir unas mejores prácticas en la contabilidad gestión, la presión del entorno, en</i>	<i>No, aun disponiendo de planes contables para la configuración de herramientas financieras que busquen equilibrar las relaciones de poder dentro de las organizaciones, la experiencia nos dice que es necesaria la implementación de políticas de buen gobierno empresarial Además, resulta clave la transparencia de la información no financiera, así como la correcta implementación de la Responsabilidad Social Corporativa. Todo ello, resulta de especial importancia para conseguir unas mejores prácticas en la contabilidad gestión.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII3	especial la confianza de la sociedad en las instituciones, destacando en especial que las partes interesadas mantengan siempre un cierto optimismo y confianza en la evolución futura, tanto humana como institucional.	
SII4	Sí, la contabilidad en términos generales permite el <i>control de recursos</i> , entendida como <i>herramienta gerencial</i> , podría ser un elemento que participe de cierta forma en la <i>estructura administrativa</i> y participe en una estructura de <i>poder</i> como elemento del <i>equilibrio</i> .	Sí, la contabilidad permite el <i>control de recursos</i> . Como <i>herramienta gerencial</i> , ésta podría ser un elemento de la <i>estructura administrativa</i> y, por ende, un dispositivo de <i>poder</i> que promueva el <i>equilibrio</i> en la organización.
SII5	Sí, la contabilidad es un <i>mecanismo de control</i> que ayuda a regular las <i>relaciones de poder</i> en una organización, cada departamento o dependencia debe cumplir con sus funciones, de tal manera que se demuestre el trabajo en equipo, cada uno aporte lo que le corresponde para cumplir con los objetivos planteados por la organización.	Sí, la contabilidad es un <i>mecanismo de control</i> que permite regular las <i>relaciones de poder</i> en una organización.
SII6	El papel de la contabilidad es fundamental, sobre todo porque busca revelar la información de modo fehaciente y a todos los interesados.	No aportó información relevante.
SII7	No, porque <i>el poder no puede estar ligado</i> específicamente a <i>resultados contables</i> .	No, el poder no puede incidir en los resultados contables.
SII8	Sí La relación que existe entre la contabilidad se vincula a la perspectiva que considera que <i>la contabilidad, no es neutral ni</i>	Sí, <i>cuando</i> la contabilidad <i>no es neutral ni objetiva responde al poder capitalista</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII8	<i>objetiva, sino, más bien, que es un instrumento que responde a las necesidades y a los fines del poder capitalista.</i>	
SII9	Por la interrelación numérica y gestión	No aportó información relevante
SII10	<i>Sí, siempre que la información contable se construya con oportunidad, veracidad y calidad, permite a los actores evidenciar elementos de las decisiones tomadas, su impacto en la organización y genera los insumos para la rendición de cuentas a todas las partes interesadas, a partir de las cuales se revisan los alcances de roles y responsabilidades y la forma como se desempeñan quienes los detentan de cara a los valores, lineamientos y metas establecidos.</i>	<i>Sí, una información oportuna, veraz y de calidad, favorece la toma de decisiones que impactan en la organización. Esta se emplea para el diseño de las herramientas que sustentan la rendición de cuentas, así como la evaluación de los roles y responsabilidades de los miembros de la organización, sus valores y, el cumplimiento de los metas establecidos.</i>
Contadores públicos		
SIC1	La contabilidad presenta el estado económico sobre todas las actividades que realizan los miembros de la organización, de aquí el equilibrio con el poder y las buenas prácticas.	No aportó información relevante
SIC2	Efectivamente, el recurso económico siempre será motivo de conflicto, por tanto, la transparencia será un elemento clave para equilibrar las relaciones de poder.	No aportó información relevante
SIC3	La contabilidad si puede considerarse como un mecanismo de control para equilibrar relaciones en las organizaciones porque permite <i>vigilar, controlar y disciplinar a los individuos</i> , por un lado, <i>por medio de la visibilidad que ofrecen sus cifras sobre el desempeño,</i>	<i>Sí, la contabilidad es un mecanismo de control que equilibra las relaciones en las organizaciones porque permite vigilar, controlar y disciplinar a los individuos por medio de la visibilidad aportada por las cifras sobre el</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC3	<i>la conducta, las acciones y los resultados de los individuos; por el otro, por medio de herramientas como los costos estándar y el presupuesto, que les determinan a los individuos lo que pueden hacer o no mediante estándares de eficiencia y normas de comportamiento que están relacionados con los objetivos de la empresa.</i>	<i>el desempeño, la conducta, las acciones y los resultados de los individuos. También, por medio de los costos estándar y el presupuesto, se establecen las acciones que los individuos pueden realizar para alcanzar estándares de eficiencia y normas de comportamiento relacionados con los objetivos de la empresa.</i>
SIC4	El empoderar a cada una de las áreas de la organización mostrándoles claramente la contabilidad y los impactos en sus procesos, generan un mejor trabajo en equipo, ya que cada área tiene claro su responsabilidad, su alcance y su impacto en el resultado esperado.	No aportó información relevante
SIC5	El papel de la contabilidad es fundamental, pues busca revelar la información a todos los interesados y conllevara a tener un <i>control interno saludable</i> .	Sí, se fomenta un <i>control interno</i> adecuado.
SIC6	Sí, porque de esa manera se refleja el producto contable y en base a las decisiones se puede equilibrar las relaciones de poder.	No aportó información relevante
SIC7	El poder está enmarcado en Las funciones que le compete a cada organismo o integrante de la organización y no está supeditado al tema contable.	No aportó información relevante
SIC8	Es más participativo.	No aportó información relevante
SIC9	Sí, permite obtener un escenario claro de cada departamento, con el	Sí, pues se promueve la toma de decisiones.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 22

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Explique		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC9	objetivo de conocer el avance y ejecución, permitiendo equilibrar a cada miembro para que opte por tomar las mejores <i>decisiones</i> a futuro.	
SIC10	Al brindar información al día y real se debe emplear para <i>la toma de decisiones y control</i> ; caso contrario se estaría a ciegas.	Sí, pues se promueve el establecimiento de <i>controles y la toma de decisiones</i> .

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 23

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante J, intencionalidad específica 3)

<i>Categoría</i>	Síntesis de las categorías emergentes
<i>La contabilidad como mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones</i>	<p>Cinco de los investigadores (SII1, SII2, SII5, SII8 y SII10) conciben la contabilidad como un mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones. Por ello, como lo expresó SII10 una <i>información oportuna, veraz y de calidad</i>, favorece una toma de decisiones que impactará en la organización a través de la <i>rendición de cuentas</i>, la evaluación de <i>los roles y responsabilidades</i> de los miembros de la organización, sus <i>valores y</i>, el cumplimiento de las <i>metas establecidas</i>.</p> <p>Para SIC5, SIC9 y SIC10 la contabilidad es un un mecanismo de control que equilibra las relaciones de poder en las organizaciones a partir el establecimiento de <i>controles y la toma de decisiones</i>.</p> <p>Así mismo, para SIC3 la contabilidad es un mecanismo de control que equilibra las relaciones en las organizaciones porque permite <i>vigilar, controlar y disciplinar a los individuos por medio de la visibilidad aportada por las cifras sobre el desempeño, la conducta, las acciones y los resultados de los individuos</i>. También, por medio de <i>los costos estándar y el presupuesto</i>, se establecen las acciones que los individuos pueden realizar para alcanzar <i>estándares de eficiencia y normas de comportamiento relacionados con los objetivos de la empresa</i>.</p>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Los hallazgos precedentes confirman lo expresado por Ortega (2013) en tanto que las cifras reveladas por la contabilidad en los informes financieros aportan información sobre “la conducta, las acciones, el desempeño y los resultados de los individuos involucrados en la empresa” (p. 135).

En sentido similar Miller y O’Leary (2009) destacan que, la contabilidad ha sido una herramienta para la disciplina, el control y la vigilancia; mecanismos implementados en las organizaciones para gobernar la vida social y laboral de los individuos.

No obstante, a partir de la concepción de la contabilidad basada en un proyecto sociopolítico, se comenzó a promover la idea de un individuo libre con capacidad de tomar decisiones, lo cual permitió establecer nuevos instrumentos de control para regular su comportamiento. Se partió de la premisa, que el individuo es libre para tomar decisiones. Por ende, “la tarea de la gestión organizacional tendría que entenderse como una supervisión y determinación de esta libertad, que siempre es susceptible de corromperse” (Miller y O’Leary, 2009, p. 161).

En síntesis, los hallazgos de la investigación revelaron que la contabilidad se emplea en las organizaciones como un mecanismo de control que permite equilibrar las relaciones de poder, a través del suministro de información transparente, oportuna y de calidad que apoya la toma de decisiones para mejorar la gestión organizacional.

CAPÍTULO VI

LA CONTABILIDAD COMO PRÁCTICA SOCIAL EN UN SISTEMA DE GOBIERNO CORPORATIVO

Postulados teóricos de sus categorías emergentes, desde la postura de Miller y O' Leary

En el presente capítulo se aborda la última intencionalidad específica de la investigación relacionada con los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social, que pudieran incorporarse para orientar un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary. En este sentido, se desarrolla el análisis con base en las categorías emergentes derivadas de los hallazgos.

6.1. Análisis de los postulados teóricos que dan cuenta de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo

A continuación se exponen los resultados del análisis de la información suministrada por los sujetos de información como respuesta a la interrogante correspondiente a la intencionalidad específica 4, formulada en los siguientes términos ¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?

6.1.1. Elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo

La matriz 24 muestra la concepción de los entrevistados sobre los aspectos característicos de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo.

Para facilitar el procesamiento de la información, en el discurso de los sujetos de información se precisaron las subcategorías de análisis que integran la categoría de análisis denominada *Elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo*.

Tales subcategorías, se expresaron en letra cursiva y, aportaron los elementos clave para conceptualizar desde la postura de los entrevistados, las categorías emergentes que sustentan el empleo de la contabilidad como práctica social de control e interés público en un sistema de gobierno corporativo, las cuales se exponen en la matriz 24.

Matriz 24

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII1	<p>La contabilidad debe ser considerada como <i>garante de interés público</i>, como un garante del interés de una sociedad, el mismo que suministrar información para la toma de decisiones sobre políticas y prácticas sociales que adopte la empresa en el nivel estratégico de la organización.</p> <p>La contabilidad contribuye a determinar si las estrategias y prácticas sociales de la empresa consisten en la prioridad social.</p>	El <i>interés público</i> ,
SII2	<p>Fíjate, la contabilidad como práctica social, en efecto es una práctica social y tiene una función importante del gobierno corporativo pero que no es determinante en la toma de decisiones, o sea la contabilidad como disciplina o el contador o el área de finanzas o quién sea no va a la junta de accionistas a votar, entonces importante aclarar que estás entendiendo como gobierno corporativo si es junta de accionistas o gerencia, porque insisto, la norma contable nuestra las nif, contempla esos dos niveles si lo contemplas a nivel como te lo estoy diciendo es una torta reparto a lo mejor es a nivel de la gerencia un actor principal por qué bueno si se reúne la gerencia para tomar decisiones este para discutir con un gerente general piensa que la estructura jerárquica sea la horizontal o vertical puede tener más peso el vocero, sí pero básicamente uno en el gobierno corporativo lo que hace utilizar lo que me dice la contabilidad incluso si la contabilidad se atrasa llega tarde pero la</p>	No aportó información relevante.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 24

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	<p>parte administrativa me da, reporto, tomo decisiones con lo que me da el área administrativa, me ha pasado muchísimo entonces la contabilidad me dice que tengo que hacer con relación a mis activos, los descarto, los revalorizó, me refinancio; la contabilidad me dice si sigo con las ventas a crédito, pasó ventaja a contado, como soy más competitivo dando si estando a 15 días o 10 días descuento, me ayuda a definir la política de inversión si veo que estoy en capacidad máxima de producción y hay una demanda insatisfecha que quiero hacer pero como un menudo para vender o internamente o externamente para adquirir para satisfacer esa demanda, entonces el elemento principal que caracteriza a la contabilidad o a lo contable en un gobierno comparativo en serio insumo para toma de decisiones más nada no hay otro, entonces este ojo, que si en tu tesis hablas de gobierno comparativo para calar esas dos cosas, ojo con lo que significa interés público que en todo el marco contable tiene definido qué significa qué interés de inversionistas, acreedores, que cotiza en el mercado de patrimonio y ojo con las relaciones de poder porque la contabilidad es una disciplina supeditada al poder, sin duda las estructuras de poder ahí tenemos el IASB y el órgano emisor de la normativa contable internacional, tenemos a las asambleas a los congresos locales, entonces es una disciplina disciplinada; es una frase propia, la</p>	

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 24

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII2	contabilidad como disciplina disciplinada está sujeta al poder en términos de Foucault, está presa del poder de quién, no está preso el poder en este mundo piensa del político y del económico	
SII3		No respondió.
SII4	La contabilidad es un instrumento de gestión organizacional. Cuenta la contabilidad con una práctica y un lenguaje propios que le permiten aportar a la gestión organizacional.	No aportó información relevante.
SII5	Consolidación de una <i>visión de empresa</i> Eje rector de las <i>decisiones organizacionales</i> Elemento del <i>cambio organizacional</i>	Suministro de información sobre: a) La consolidación de una <i>visión de empresa</i> b) La <i>toma de decisiones</i> . c) El <i>cambio organizacional</i> .
SII6	La contabilidad cuenta la historia económica de la empresa y brinda información para la <i>toma de decisiones</i> , los diferentes aspectos del análisis de la información financiera son semáforos de alerta acerca del <i>desempeño de la empresa</i> , por ejemplo, si se tiene alta rotación de personal, se tendría que analizar cuál es la razón y realizar ajustes en las políticas de recursos humanos que permita retener el talento humano.	Suministro de información sobre el <i>desempeño de la empresa</i> , la cual es fundamental para la <i>toma de decisiones</i> .
SII7	La <i>actividad económica</i> . Las <i>operaciones</i> que realiza. Los objetos económicos de las operaciones	Suministro de información sobre la <i>actividad económica</i> y las <i>operaciones</i> de la empresa.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 24

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Investigadores		
SII8	Considerando que la Contabilidad Social tiene como objetivo la creación de <i>confianza a través de la transparencia y rendición de cuentas con la finalidad de favorecer inversiones a largo plazo</i> , lograr estabilidad financiera e integridad en los negocios como lo establece la Organización para la Cooperación y el Desarrollo	Fortalecimiento de la <i>confianza a través de la transparencia y rendición de cuentas con la finalidad de favorecer inversiones a largo plazo</i> .
SII9	<i>Las buenas prácticas.</i> <i>Un buen sistema de información contable.</i> <i>Procesos de control</i>	a) <i>Las buenas prácticas.</i> b) <i>Un buen sistema de información contable.</i> c) <i>Procesos de control</i>
SII10	<i>Consenso y claridad del modelo (sistema -reglas – teoría) sobre el cual opera / Oportunidad / Periodicidad / Consistencia / Congruencia / Ética / organización / Insumo para la prospección y toma de decisiones.</i>	a) <i>Consenso y claridad del modelo</i> bajo el que opera la empresa. b) <i>Oportunidad.</i> c) <i>Periodicidad.</i> d) <i>Consistencia.</i> e) <i>Congruencia</i> f) <i>Ética.</i> g) <i>Toma de decisiones.</i>
Contadores públicos		
SIC1	<i>Objetivo y metas claras</i> <i>Cumplimiento de presupuestos</i> <i>Orientación del POA</i> <i>Orden y Autoridad equilibrados</i>	a) <i>Objetivo y metas claras</i> b) <i>Cumplimiento de presupuestos</i> c) <i>Orden y Autoridad</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 24

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC2	<i>Transparencia, auditoría, control interno, políticas y procedimientos, alineación de los objetivos financieros con los objetivos institucionales.</i>	<i>Transparencia, auditoría, control interno, alineación de los objetivos financieros con los objetivos institucionales.</i>
SIC3	<i>Objetivos claros Comunicación Planes de acciones adecuados Responsabilidad corporativa y social Democratización de las finanzas</i>	<i>a) Objetivos claros b) Planes de acción adecuados d) Responsabilidad corporativa y social e) Democratización de las finanzas</i>
SIC4	<i>Metas claras Planes de acciones claros Responsables Accionables que generan pérdida o ganancia Democratización de las finanzas</i>	<i>a) Metas claras b) Planes de acción c) Democratización de las finanzas</i>
SIC5	<i>Metas y objetivos y planes claros Manejo de responsables Transparencia</i>	<i>a) Metas, objetivos y planes claros b) Manejo responsable c) Transparencia</i>
SIC6	<i>Balance general Activo Pasivo Patrimonio Control La actividad económica</i>	<i>Control.</i>
SIC7	<i>Los elementos que permitan evidenciar el cumplimiento de los</i>	<i>No aportó información relevante.</i>

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Continuación Matriz 24

Fase 1. Categorización de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		
Sujeto	Discurso	Sub categoría emergente:
Contadores públicos		
SIC7	principios universales del cooperativismo.	
SIC8	El presupuesto flexible.	No aportó información relevante.
SIC9	La contabilidad de gestión permite que el gobierno corporativo <i>tome decisiones adecuadas</i> en base a sus necesidades, adicionalmente debe ser <i>transparente</i> , con <i>información útil y confiable</i> para las tomas de decisiones, atrayendo nuevos inversionistas, o donantes que permita la implementación de nuevos proyectos para el bienestar social de distintos beneficiarios, cumpliendo con las políticas internas.	Suministro de información útil, confiable y transparente que apoya la toma de decisiones.
SIC10	Tiene un nivel explicativo de la información siempre y cuando la información contable sea verás y no manipulada por factores internos o externos.	No aportó información relevante.

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

Matriz 25

Fase 2. Triangulación de la respuesta suministrada por los sujetos de información (interrogante K, intencionalidad específica 4)

<i>Categoría</i>	Síntesis de las categorías emergentes
<i>Elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo</i>	<p>Para los investigadores, los elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, se resumen en:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El interés público: SII1 b) La toma de decisiones: SII5, SII6, SII7, SII10 c) La actividad económica y operaciones de la empresa: SII7 d) La confianza a través de la transparencia y rendición de cuentas: SII8 e) El sistema de información contable y control: SII9 <p>Para los Contadores Públicos, los elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, se resumen en:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Objetivo y metas claras: SIC1, SIC2, SIC3, SIC4, SIC5 b) Cumplimiento de presupuestos: SIC1 c) Orden y Autoridad: SIC1 d) Planes de acción adecuados: SIC3, SIC4 e) Responsabilidad corporativa y social: SIC3, SIC5 f) Democratización de las finanzas: SIC3, SIC4 g) Transparencia: SIC2, SIC5, SIC9 h) auditoría y control interno: SIC2 i) Control: SIC6 j) Toma de decisiones: SIC9

Fuente: Elaboración propia con base en la respuesta de los sujetos clave de información, 2023.

A partir de las categorías emergentes expuestas en la última columna de la matriz 25, la postura de los sujetos entrevistados reveló que los elementos que caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo se resumen en: a) objetivos y metas claras (SIC1, SIC2, SIC3, SIC4 y SiC5); b) toma de decisiones (SII5, SII6, SII7, SII10 y SIC9); c) confianza, transparencia y rendición de cuentas (SII8, SIC2, SIC5 y SIC9); d) planes de acción adecuados (SIC3 y SIC4); e) responsabilidad corporativa y social (SIC3 y SIC5); f) democratización de las finanzas (SIC3 y SIC4); g) auditoría y control interno (SIC2, SIC6, SII9); h) interés público (SII1); i) sistema de información contable (SII9); j) cumplimiento de presupuestos (SIC1); y, k) orden y autoridad (SIC1).

Esta posición se relaciona con el argumento de Miller (1994), bajo el cual la contabilidad es una práctica social e institucional, intrínseca y constitutiva de las relaciones sociales” (p. 1). En este sentido, la contabilidad ya no tiene un carácter neutral, dado que incide en el mundo que habitan los individuos, sus relaciones, las alternativas de negocios de las empresas, la gestión de las actividades, entre otros aspectos. Es decir, la contabilidad es un elemento determinante de la “gestión de la vida social y organizacional” (p. 1).

Por último, desde la vertiente de la contabilidad como práctica social e institucional “las prácticas contables son más que los cálculos numéricos de costos, beneficios, pérdidas y retornos” (Miller, 1994, p. 3-4). Estas trascienden el suministro de la información financiera de la organización, para expresar un discurso que aporta el sentido de las prácticas contables y demuestra como “la contabilidad influye, y a su vez, está influenciada por una multiplicidad de agentes, organismos, instituciones y procesos” (p. 1).

En este orden de ideas, los hallazgos de la investigación demostraron que la contabilidad como práctica social e institucional aporta los elementos fundamentales para la gobernanza de las organizaciones, el fortalecimiento de la confianza entre los grupos de interés y, el mejoramiento de la gestión empresarial. Todos ellos, considerados clave para la sostenibilidad de la empresa en el tiempo.

Ciertamente, desde sus inicios, la contabilidad se empleó en las organizaciones como un instrumento de poder, gobernanza, vigilancia y control del desempeño de sus miembros. La información suministrada por las prácticas contables se utilizó para el diseño de indicadores de desempeño y eficiencia, expresados en estándares de productividad, rendimiento, entre otros, que garantizaban los intereses de los propietarios y accionistas, los cuales por su posición dominante ejercían el poder organizacional.

Con el paso del tiempo, la globalización y las transformaciones ocurridas tanto en el funcionamiento de las organizaciones como del entorno, demostraron que la concepción del poder antes descrita era insuficiente e inadecuada para promover una gestión que además de preocuparse por el alcance de los objetivos organizacionales con criterios de eficiencia y, de los intereses de los socios y accionistas, contribuyera con el equilibrio de las relaciones de poder, la toma de decisiones, el interés público, así como con el fortalecimiento de la confianza, la transparencia en la rendición de cuentas y la democratización de las finanzas.

A juicio de Miller (1994), bajo el enfoque de poder mencionado se concibió la contabilidad como un instrumento “neutral de observación”;

concepción inadecuada que limitó los aportes de esta disciplina para “hacer evidentes ciertos aspectos cruciales del funcionamiento de la empresa” (p. 132).

Por ello, se hizo inminente la necesidad de replantear la concepción tradicional de la contabilidad dado que, por ejemplo, algunas prácticas como el costeo estándar y el presupuesto, se emplearon en las organizaciones como instrumentos de control de sus miembros. Esto significó, el uso de ambos mecanismos con fines de normar el cumplimiento de las funciones y acciones de los miembros de la organización; todo ello con el objetivo de maximizar los beneficios de los socios, accionistas y de aquellos que ejercían el poder en la organización.

Así, el poder en las organizaciones fue el resultado de su propia estructura administrativa que, por su carácter jerárquico y rígido, promovió el establecimiento de relaciones de dominación de los jefes hacia los subordinados para presionar a estos últimos en el cumplimiento de normas, funciones y actividades orientadas hacia el cumplimiento de los objetivos propuestos por los miembros con capacidad de ejercer el poder, los cuales en ocasiones no coincidían con los objetivos organizacionales.

Ante la situación descrita, emergió la contabilidad de gestión como una práctica social e institucional, cuyos fundamentos refuerzan las buenas prácticas de gobierno corporativo y la cultura de control en todos los niveles de la organización, en la medida que se promueve una toma de decisiones basada en el suministro de información financiera y no financiera. Esta última, es fundamental para el logro de los objetivos y metas organizacionales, pero, por su carácter cualitativo no puede obtenerse a partir de la contabilidad financiera.

Este enfoque de la contabilidad de gestión significó un replanteamiento de la noción tradicional de la contabilidad, pues se comenzó a entender el hecho económico desde una concepción amplia y dinámica que trasciende la dimensión contable, para incorporar una de carácter social implícita en las prácticas y acciones que emergen de las relaciones internas y externas que establecen los miembros de la organización, de sus intereses diversos, de las formas como se ejercen el poder y el control, así como de los contextos social e institucional de cada organización en particular.

Los aspectos mencionados demuestran que la contabilidad de gestión además de aportar herramientas de control, suministra información para que el gobierno corporativo tome decisiones que trascienden los aspectos relacionados con la gestión organizacional. Ello sustentado en que:

A. Los estudios de Miller (1994), Miller, y O'Leary (1987, 1993, 2009), demuestran que el poder y las relaciones de poder en las organizaciones más que instrumentos de control, son mecanismos que garantizan la libertad de sus miembros. Estos últimos, dejan de ser sujetos pasivos y subordinados para transformarse en sujetos libres, que en la acción social tienen capacidad para expresarse, así como de aportar el conocimiento necesario para mejorar la gestión y el desempeño de la organización en sentido amplio.

Por ello, el poder es el resultado de las relaciones sociales. El mismo, puede emplearse para promover la libertad de los individuos, la verdad y la construcción de saberes, que “penetran todos los nexos sociales, razón por la cual no está localizado, sino en multiplicidad de redes de

poder en constante transformación, las cuales se conectan e interrelacionan entre las diferentes estrategias” (Giraldo, 2006, p. 108).

- B. La evolución de las ciencias administrativa y contable han demostrado que las organizaciones son más sostenibles en el tiempo, en la medida que sus acciones son socialmente responsables y satisfacen las expectativas de sus grupos de interés.

En concordancia con lo anterior, garantizar el interés público implica para las organizaciones fortalecer la confianza entre sus grupos de interés (inversionistas, proveedores, Estado, sociedad); establecer criterios adecuados para valorar la gestión empresarial en función de la naturaleza y características particulares de la organización; implementar sistemas adecuados de control interno; promover la transparencia en la toma de decisiones y en la rendición de cuentas, entre otros aspectos.

Entre las herramientas suministradas por la contabilidad de gestión, Miller, Kurunmaki y O’Leary (2008) manifiestan la necesidad de incorporar los “híbridos” o estructuras intermedias en la conformación del gobierno corporativo. Tales estructuras son el resultado de la integración de prácticas financieras, económicas, administrativas, sociales y de marketing, que por su carácter interdisciplinario permiten concebir la realidad de la organización desde una postura amplia que trasciende la dimensión contable del hecho económico.

Desde esta perspectiva, los gobiernos corporativos fundamentados en estructuras híbridas promueven la regulación de la actividad económica a

partir de contratos a tiempo determinado, cuyas cláusulas garantizan la sostenibilidad de la organización a través de la formulación de prácticas más estables encausadas a conservar y ampliar el mercado, mejorar la gestión y el desempeño, reducir el riesgo en la toma de decisiones, entre otros aspectos. Todos ellos, son clave para mejorar la eficiencia organizacional, en la medida que agregan valor tanto a los procesos operativos y administrativos, como a las relaciones que se establecen con los grupos de interés.

Además, estas estructuras de gobierno corporativo se caracterizan por la sustitución de las jerarquías por relaciones más horizontales que facilitan la comunicación y la transferencia de nuevos conocimientos entre los miembros de la organización, así como la disponibilidad de información oportuna y confiable para la toma de decisiones.

En síntesis, desde la postura de Miller (1994) y Miller y O'Leary (1987), la contabilidad es un elemento implícito en la estructura de gobernanza de la empresa. De tal modo que, la contabilidad puede ser concebida como una práctica social en un sistema de gobierno corporativo, en la medida que en las organizaciones se incorpore un nuevo enfoque de gestión fundamentado en las categorías emergentes derivadas de los hallazgos mostrados en los precedentes capítulos, las cuales se concretan en: a) la formulación de objetivos y metas claras; b) la toma de decisiones que coadyuve a la mejora de la gestión; c) la confianza; d) la transparencia en la rendición de cuentas; e) la implementación de procesos de auditoría y control interno; e) la democratización de las finanzas; f) el empleo de un sistema de información contable; g) el cumplimiento de los presupuestos; h) el orden y autoridad; e, i) el interés público.

En tal sentido, a partir del pensamiento de Miller y O' Leary los postulados teóricos de las categorías emergentes mencionadas que podrían sustentar a la contabilidad como práctica social de control e interés público se resumen en los siguientes términos:

- A. En cuanto a la formulación de objetivos y metas claras; así como el fortalecimiento de una toma de decisiones que promueva la mejora en la gestión organizacional, se propone el diseño de políticas gerenciales que articulen los estándares de eficiencia con las vivencias y percepciones de los miembros de la organización; aspecto fundamental para sustituir una gestión basada en rigurosos estándares por una gestión negociable, que asegure la participación, cooperación y, compromiso de todos con el desempeño organizacional.
- B. Con respecto a la auditoría, el control interno, el cumplimiento de los presupuestos, el empleo de un sistema de información contable, así como el orden y autoridad, se propone la sustitución del concepto de control en términos de vigilancia por uno que promueva la libertad de los miembros de la organización para participar en el logro de los objetivos y metas organizacionales propuestas.
- C. En relación con la confianza, la transparencia en la rendición de cuentas, la democratización de las finanzas y, el interés público, se propone adoptar una concepción de la contabilidad más amplia, interdisciplinaria e integradora, enfocada en la configuración de una "persona más útil organizacionalmente" (Miller y O'Leary, 1987, p. 163).

En el campo de las organizaciones, esto significa que: i) las prácticas contables deben trascender la cuantificación de los aspectos relacionados con los costos, ganancias, pérdidas, etc., para expresar un discurso, un “vocabulario” que permita comprender la realidad de la organización y, en especial, las relaciones que pretende administrar y; ii) la posibilidad de que sus miembros puedan participar libremente en la consecución de los objetivos organizacionales.

En definitiva, se ha planteado la fundamentación de cada una de las categorías emergentes derivadas del trabajo empírico desde la concepción de Miller O’ Leary, enfocadas en los objetivos y metas claras; toma de decisiones; confianza; transparencia; rendición de cuentas; auditoría y control interno; democratización de las finanzas; sistema de información contable; cumplimiento de presupuestos; orden y autoridad; e interés público.

A partir de las precedentes categorías se sustenta que la contabilidad de gestión representa una práctica social e institucional, cuyo funcionamiento fortalece las buenas prácticas de gobierno corporativo y la cultura de control en los niveles organizacionales, esto indudablemente debería estar acompañado del fomento de una toma de decisiones fundada en el suministro de información financiera y no financiera.

CONCLUSIONES

Miller y O'Leary (1987, 1993) conciben la contabilidad como una práctica social e institucional, cuyos fundamentos trascienden los aspectos técnicos asociados con el registro y la presentación de información financiera, para incorporar un conjunto de elementos clave para el funcionamiento de las sociedades. Atendiendo a su carácter social, la contabilidad es una disciplina que legitima el orden social; es decir, la vida del individuo y sus relaciones sociales.

En tal sentido, la contabilidad cumple un papel estratégico en la gobernanza de las organizaciones. Sus fundamentos están intrínsecos en las diversas formas de gobierno, incluyendo el de la empresa u otras formas de organización social (Miller, 1994). Esta concepción de la contabilidad, emerge como un mecanismo de "gobierno de la vida económica", en la medida que busca minimizar los problemas asociados con las deficiencias de "racionalidad" y "responsabilidad" a través del establecimiento de normas para regular la conducta de los individuos (Miller, 1994).

Sobre la base de los fundamentos expuestos por Miller y O'Leary (1987, 1993), en esta investigación se concibe la contabilidad de gestión como práctica social que fundamenta las buenas prácticas de gobierno corporativo. Por ello, se planteó como intencionalidad general proponer los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social que orienten un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary.

En cuanto a la primera intencionalidad específica orientada a estudiar las categorías teóricas de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary, la revisión de literatura especializada demostró que los

citados autores teorizaron sobre estas categorías desde un enfoque crítico social, cuyas bases permiten concebir la contabilidad de gestión como un área de la contabilidad enfocada en el ejercicio del poder en las organizaciones.

Entre los mecanismos suministrados por la contabilidad de gestión para el ejercicio del poder organizacional se encuentran los sistemas de control, ampliamente utilizados por los accionistas y la gerencia para normar las acciones de los empleados y el cumplimiento de sus funciones a través del establecimiento de estructuras jerárquicas que garantizan sus propios intereses.

Adicionalmente, Miller y O'Leary (1987, 1993) advierten el papel relevante de las prácticas de contabilidad de gestión para conformar estructuras de gobierno corporativo, pues la información no financiera suministrada por aquella promueve una toma de decisiones informada que garantiza la sostenibilidad y competitividad de las organizaciones.

En síntesis, la contabilidad de gestión emerge como una práctica social implícita en las relaciones de poder y la gobernanza de las organizaciones. Sus bases, se emplean en el campo empírico tanto para garantizar el ejercicio del poder, como para promover buenas prácticas de gobierno corporativo que coadyuven con el mejoramiento de la gestión organizacional.

De otro lado, con respecto a la segunda intencionalidad específica de la presente investigación en cuanto a explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones, se confirma la concepción de la contabilidad como práctica social que contribuye mediante el suministro de información

financiera y no financiera en procura de la toma de decisiones informada por parte de los accionistas e inversionistas, así como la transparencia en la redición de cuentas y la ética empresarial.

En este sentido, las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo, se concretan fundamentalmente en: a) promover la confianza entre los grupos de interés a través de la transparencia y rendición de cuentas; b) minimizar los conflictos de intereses entre los socios mayoritarios y minoritarios; c) tomar decisiones que garanticen el cumplimiento de los objetivos organizacionales; y, d) la reducción de la incertidumbre y la corrupción.

En resumen, el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones se caracteriza esencialmente por: a) transparencia en la presentación de información financiera y no financiera; b) la actuación ética en la gestión empresarial; y, c) la creación de valor y sostenibilidad de la empresa a largo plazo.

En cuanto a la tercera intencionalidad específica de investigación relativa a los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico, se encontró que la posición de los sujetos de estudio coincide con la concepción teórica que aborda la contabilidad de gestión como una práctica social e institucional, que puede implementarse en las organizaciones a través de estrategias que aseguren la transparencia en la presentación de los informes financieros, la eficacia del control interno, la protección de los intereses de los socios y, la evaluación del rendimiento de los miembros de la organización, entre otras.

Por ello, puede afirmarse que la contabilidad de gestión es una herramienta estratégica para la implementación de buenas prácticas de gobierno corporativo que aseguren tanto la sostenibilidad y el crecimiento de la empresa con criterios de transparencia y ética empresarial, como el ejercicio adecuado del poder para garantizar el cumplimiento de los objetivos empresariales, los intereses de los accionistas y, el interés público.

Finalmente, con relación a la cuarta intencionalidad específica orientada a generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary, los hallazgos de la investigación revelaron que la contabilidad de gestión puede considerarse como una práctica social que fundamenta las buenas prácticas de gobierno corporativo en la medida que las organizaciones adopten nuevos mecanismos de gestión basados en: a) el establecimiento de objetivos organizacionales claros y alcanzables; b) una toma de decisiones adecuada comprometida con las necesidades de la organización y sus objetivos; c) la consolidación de la confianza entre los distintos grupos de interés; d) la transparencia financiera y la ética; e) la implementación de la auditoría y el control interno y; f) la consideración del interés público.

REFERENCIAS

Acero, I. y Alcalde, N. (2012). Gobierno Corporativo y rendición de cuentas: Existe algún efecto sobre la performance empresarial. *Revista de Contabilidad RC-SAR*, (15) 1, 143-178. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.um.es/rcsar/article/view/368351> [Consulta: 2021, Mayo, 01].

- Acosta, G. (2018). Gobierno corporativo y poder desde la perspectiva de la teoría de agencia. *Ciencias administrativas* (6) 11, 41-54. [En línea]. Recuperado de <https://revistas.unlp.edu.ar/CADM/article/view/2864/4101>[Consulta: 2021, Mayo, 01].
- Acosta, M., Calvo, A., Capanegra, A., Carlevarino, A., Parisi, A., Rofé, J., Verbeke, G. (2015). *De la burocracia a la organización red*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas. [En línea]. Recuperado de: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/libros/Walter_Burocracia-2015.pdf. [Consulta: 2018, septiembre, 12].
- Álvarez, Y. (2011)._El poder y las relaciones de poder en las organizaciones. Algunas aproximaciones teóricas desde las perspectivas de Michel Foucault, Pierre Bourdieu y Max Weber. *Revista Gestión & Sociedad*, 4(1), 145-161. [En línea]. Recuperado de: https://www.ses.unam.mx/docencia/2019I/Alvarez2010_ElPoderYLasRelacionesDePoder.pdf [Consulta: 2018, septiembre, 12].
- Álvarez, H. (2007). Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica. *Lúmina*, 8, 172-204. [En línea]. Recuperado de <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1190/1266> [Consulta: 2021, Abril, 03].
- Altamirano, W. (2019). *EL gobierno corporativo y el rendimiento empresarial, modelo para las cooperativas de ahorro y crédito en el Ecuador*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de la Plata, Facultad de Ciencias Económicas. [En línea]. Recuperado de: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/75094/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Consulta: 2018, septiembre, 22].
- Alturo, C. y Dussán, C. (2016). *Contabilidad de gestión en la pequeña empresa manufacturera como herramienta estratégica para la competitividad: un estudio desde El Espinal, Colombia*. (Documento de trabajo N° 11). Bogotá: Ediciones Universidad Cooperativa de Colombia. [En línea]. doi: <http://dx.doi.org/10.16925/greylit.1900> [Consulta: 2021, diciembre, 02].
- Alzate, S., Jiménez, L. y Vargas, M. (). Algunos Impactos que Genera la Contabilidad en la Sociedad, la Economía y la Subjetividad. *Adversia*, 3-11. [En línea]. Recuperado de:

<https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/20901/17496> [Consulta: 2018, septiembre, 22].

Argentes, E (2012). *El gobierno corporativo en empresas Hispanos-Marroquíes*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de Granada, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. [En línea]. Recuperado de: <https://hera.ugr.es/tesisugr/20948670.pdf> [Consulta: 2018, septiembre, 22].

Asociación de Academias de la Lengua Española. (2021). *Diccionario de la Real Academia Española*. [En línea]. Recuperado de: <https://dle.rae.es/p%C3%BAblico?m=form> [Consulta: 2021, diciembre, 02].

Asuaga, C. (2008). *Evolución y perspectivas de la investigación en contabilidad de gestión*. III Jornadas Universitarias en Contabilidad. Montevideo. [En línea]. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2860356.pdf> [Consulta: 2020, septiembre, 22].

Bernal, A., Oneto, A., Penfold, M., Schneider, L. y Wilcox, J. (2012). Gobierno corporativo en América Latina. Importancia para las empresas de propiedad estatal. *Serie Políticas Públicas y Transformación Productiva N° 6*. [En línea]. Recuperado de <http://www.icgc.com.co/wp-content/uploads/2018/01/gobierno-corporativo-importancia-empresas-estado.pdf> [Consulta: 2021, Mayo, 01].

Bermúdez, L., Monsalve, L., Pérez, A. y Posada, M. (2016). Contabilidad de gestión: una propuesta complementaria a la contabilidad financiera, impactos y retos. *Adversia*, 1-13. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/332446>. [Consulta: 2020, septiembre, 22].

Blair, M. (1995). *Ownership and Control: Rethinking Corporate Governance for the twenty-first century*. Washington D.C.: Brookings Institution Press.

Buelvas, C. y Mejía, G. (2015). El papel de la contabilidad de gestión en el sistema de información contable y su incidencia en la rentabilidad de las empresas. *Panorama Económico*, 22, 91-108. [En línea]. Recuperado de <https://revistas.unicartagena.edu.co/index.php/panoramaeconomico/article/view/1370>. [Consulta: 2022, septiembre, 28].

- Buitrago, H. y Betancourt, M. (2013). El gobierno corporativo como pilar fundamental para la sostenibilidad de la economía. *Gestión & Desarrollo*, 10 (1), 195-205. [En línea]. Recuperado de <https://www.usbcali.edu.co/sites/default/files/gyd10-cap11.pdf>. [Consulta: 2021, octubre, 22].
- Bustamente, H. (2010). El interés público en la nueva base institucional de la regulación contable en Colombia. Comentarios generales a propósito del proceso de convergencia hacia estándares contables internacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 56, 81-104. [En línea]. Recuperado de <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/14694/12847> [Consulta: 2021, Mayo, 01].
- Caballero, G. (2014). *El poder de los “grupos de interés”: un cambio en la actitud de la organización*. [En línea]. Recuperado de <https://www.fundacionseres.org/Paginas/Campus/Informes.aspx?IDi=1061>. [Consulta: 2021, septiembre, 23].
- Cadbury, A. (1992). *The financial aspects of corporate governance*. [En línea]. Recuperado de <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>. [Consulta: 2021, marzo, 10].
- Canetti, M. (2007). *Contabilidad y control: fundamentos teóricos para la mejora de la confiabilidad de la información contable*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas. [En línea]. Recuperado de: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1185_CanettiMM.pdf [Consulta: 2020, septiembre, 22].
- Carenys, F. (2001). *La contabilidad de gestión como instrumento de control de gestión en las entidades de depósito. El caso de las cajas de ahorro españolas*. Tesis Doctoral inédita. Universitat Pompeu Fabra, Departament d’Economia i Empresa. [En línea]. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/37760711_La_Contabilidad_de_gestion_como_instrumento_de_control_de_gestion_en_las_entidades_de_deposito_El_caso_de_las_cajas_de_ahorro_espanolas/link/0c96052246dab4a362000000/download. [Consulta: 2023, noviembre, 22].
- Carreón, J., y Campos, G. (2008). Las organizaciones, el poder y Michel Foucault. *Barataria*, (9), 143-154. [En línea]. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2983339.pdf> [Consulta: 2020, septiembre, 22].

- Cokins, G. (2013). Top 7 trends in management accounting. *Strategic Finance*, 21-29. [En línea]. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/301317287_The_Top_Seven_Trends_in_Management_Accounting [Consulta: 2021, diciembre, 10].
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway. (2013). *Informe ejecutivo COSO*. [En línea]. Recuperado de http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf [Consulta: 2018, enero, 18].
- Corporación Andina de Fomento. (2010). *Lineamientos para un Código Andino de Gobierno Corporativo*. CAF. [En línea]. Recuperado de https://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/703/GC_LineamCodigoAndino.pdf?sequence=1&isAllowed=y[Consulta: 2021, septiembre, 22].
- Cruz, L. (2013). El concepto de poder en la administración. *Contaduría y Administración*, 58 (4), 39-57. [En línea]. Recuperado de <http://www.scielo.org.mx/pdf/cya/v58n4/v58n4a3.pdf> [Consulta: 2021, septiembre, 22].
- Chua, W. (1986). *Radical developments in accounting thought*. *The Accounting Review*, 51(4), 601-632. [En línea]. Recuperado de https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2591231/mod_resource/content/0/Chua%20%281986%29.pdf [Consulta: 2018, agosto, 09].
- Díaz, L., Torruco, U., Martínez, M., Varela M. (2013). La entrevista recurso flexible y dinámico. *Investigación en Educación Médica*, (2) 7, 162-167. [En línea]. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2007505713727066> [Consulta: 2021, junio, 06].
- Escobar, J. y Cuervo, A. (2008). Validez de contenido y juicio de expertos: una aproximación a su utilización. *Avances en Medición*, (6), 27-36. [En línea]. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/302438451_Validez_de_contenido_y_juicio_de_expertos_Una_aproximacion_a_su_utilizacion/link/59a8daecaca27202ed5f593a/download. [Consulta: 2018, agosto, 06].

- Escobar, B. y Lobo, A. (2002). Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la contabilidad de gestión. *Revista Española de financiación y contabilidad*, (XXXI) 111, 245-286. [En línea]. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/28214974_Implicaciones_Teoricas_y_Metodologicas_de_la_Evolucion_de_la_Investigacion_en_Contabilidad_de_Gestion [Consulta: 2021, abril, 29].
- Espinoza, E. (2020). La investigación cualitativa, una herramienta ética en el ámbito pedagógico. *Conrado*, (16) 75, 103-110. [En línea]. Recuperado de: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1990-86442020000400103 [Consulta: 2021, abril, 29].
- Fama, E. y Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, (26) 2, 301-325. [En línea]. Recuperado de: https://www.wiwi.uni-bonn.de/kraehmer/Lehre/SeminarSS09/Papiere/Fama_Jensen_Separation_ownership_control.pdf [Consulta: 2022, enero, 29].
- Fernández, V. (2019) *Las personas en la responsabilidad social corporativa: aplicación teórica y estudio de casos*. Tesis Doctoral inédita. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). [En línea]. Recuperado de: <http://espacio.uned.es/fez/view/tesisuned:ED-Pg-EcoyEmp-Vfernandezt> [Consulta: 2021, abril, 29].
- Fernández, J. y Bajo, A. La Teoría del Stakeholder o de los Grupos de Interés, pieza clave de la RSE, del éxito empresarial y de la sostenibilidad. *aDResearch ESIC*, 6 (6), 130-143. [En línea]. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3980299> [Consulta: 2021, noviembre, 29].
- Flores, J. y Rozas, A. (2008). El gobierno corporativo: un enfoque moderno. *Quipukamayoc*, (15) 29, 7-22. [En línea]. Recuperado de: <https://doi.org/10.15381/quipu.v15i29.2065> [Consulta: 2021, noviembre, 29].
- Foucault, M. (2001). *Defender la sociedad*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Foucault, M. (1988). El sujeto y el poder. *Revista Mexicana de Sociología*, 50(3), pp. 3-20. [En línea]. Recuperado de: <http://links.jstor.org/sici?sici=0188-2503%28198807%2F09%2950%3A3%3C3%3A3AESYEP%3E2.0.CO%3B2-A> [Consulta: 2021, noviembre, 29].

- Franco, R. (2011). Reflexiones contables. Teoría, regulación, educación y moral. *Reflexiones Contables* (3). Bogotá: Universidad Libre de Colombia. Seccional Bogotá. [En línea]. Recuperado de: <http://www.unilibre.edu.co/bogota/pdfs/2017/reflexiones-contables.pdf>. [Consulta: 2018, agosto, 11].
- Franco, R. (2003). Hacia un modelo de contabilidad integral. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoria* (15), 113-156. [Consulta: 2018, agosto, 11].
- Gaitán, S. (2009). Gobierno corporativo en Colombia. Tendencias actuales *Administración*, (15), 137-153. [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/3223/322327246007.pdf>. [Consulta: 2022, enero, 11].
- Ganga, F. y Vera, J. (2008). El gobierno corporativo: consideraciones y cimientos teóricos. *Cuadernos de Administración*, (21) 35, 93-126 [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/205/20503505.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 11].
- Garzón, M. (2021). El concepto de gobierno corporativo. *Visión de Futuro*, (18) 25, 154-177. [En línea]. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7900909.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 11].
- Giraldo R. (2006). Poder y resistencia en Michel Foucault. *Tabula Rasa*, (4), 103-122. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/396/39600406.pdf> [Consulta: 2023, mayo, 10].
- Giraldo, G.A. (2007). La cosificación de la contabilidad a través de la racionalidad instrumental de la lógica empresarial. *Contaduría* (50), 133-154. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/2125> [Consulta: 2018, septiembre, 09].
- Goncalves, M. y Carvalho, M. (2009). *La Contabilidad ya estaba presente en la antigüedad Clásica*. *Contabilidad* (15), 35-44. [En línea]. Recuperado de: www.partidadoble.es. [Consulta: 2018, septiembre, 09].
- González, E. (1999). La empresa ante sus grupos de intereses: Una aproximación desde la literatura del análisis de los stakeholders. *Papeles de Ética, Economía y Dirección*, (4), 1-14. [En línea]. Recuperado de:

<https://es.slideshare.net/villamarcos/la-empresa-ante-sus-grupos-de-inters-stakeholders-elsa-gonzlez> [Consulta: 2022, enero, 06].

Hernández, E. (2006). Reflexiones sobre la naturaleza y orígenes de la contabilidad por partida doble. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, (49) 23-56. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/view/25697/21218> [Consulta: 2020, septiembre, 09].

Hernando, M. (2014). *Un modelo de control de gestión para la pequeña empresa familiar en España: especial referencia a los activos intangibles*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de Alcalá, Departamento de Economía y Dirección de Empresa – Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Programa de Doctorado en Ciencias de la Dirección. [En línea]. Recuperado de <https://ebuah.uah.es/xmlui/bitstream/handle/10017/25744/Tesis%20Carmen%20Hernando%20Vivar.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2021, diciembre, 09].

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Nueva York: IFAC. [En línea]. Recuperado de: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf> [Consulta: 2018, septiembre, 09].

International Accounting Standard Board (IASB). (2018). *Marco conceptual*. [En línea]. Recuperado de: http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/1522857642-8905.pdf [Consulta 2021, diciembre, 14].

International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). *Manual de Código de ética para profesionales de la contabilidad*. Nueva York: IESBA. [En línea]. Recuperado de: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Spanish-Translation-2018-IESBA-HB_Web.pdf [Consulta: 2021, diciembre, 09].

International Federation of Accountants. (2020) *Public Interest Responsibilities Must Remain Paramount in an Age of COVID-19*. [En línea]. Recuperado de: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/public-interest-responsibilities-must-remain-paramount-age-covid-19> [Consulta: 2021, diciembre, 09].

- International Federation of Accountants. (2012). Una definición de interés público. *Resumen Posición de política N° 5*. [En línea]. Recuperado de: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Resumen-de-Posicion-de-Politica-de-La-IFAC-No-5-Una-Definicion-del-Interes-Publico_0.pdf [Consulta: 2021, diciembre, 09].
- Jiménez, D. (2013). La ideología del interés público y el concepto de confianza en la formación del contador público. *Revista Colombiana de Contabilidad*, 1(2), 114-132. [En línea]. Recuperado a partir de <https://ojs.asfacop.org.co/index.php/asfacop/article/view/55>. [Consulta: 2019, febrero, 02].
- Jiménez A., Rubiela (2012). Contabilidad: entre la responsabilidad social y el interés público. *Criterio Libre*, 10 (17), 219-234. [En línea]. Recuperado de <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriolibre/article/view/1149/884>. [Consulta: 2023, enero, 09].
- Johnson, T y Kaplan, R (1988). La contabilidad de Costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión. Madrid. Plaza & James.
- Karam, T. (2005). Una introducción al estudio del discurso y al análisis del discurso. *Global Media Journal*, (2) 3, 1-19. [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/687/68720305.pdf> [Consulta: 2021, junio, 09].
- Kohler, E. (1979). Diccionario para Contadores. México D. F. Editorial Hispano-Americana.
- Larrinaga, C. (1999). Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: Una revisión. *Revista de Contabilidad*, (2) 3, 103-131. [En línea]. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=247958> [Consulta: 2021, diciembre, 09].
- Lizarzaburu, E. (2017). *Percepción Directiva de la Responsabilidad Social Corporativa y sus Efectos sobre la Reputación Corporativa y la Confianza hacia la Empresa: Aplicación en el Sistema Financiero de una Economía Emergente*. Tesis Doctoral inédita. Universidad Carlos III de Madrid. [En línea]. Recuperado de: https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/25422/tesis_edmundo_lizarzaburu.pdf?sequence=1 [Consulta: 2018, agosto, 07].

- López, E. (2012). *El gobierno corporativo y el modelo de resultado global*. Tesis Doctoral inédita. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad III. [En línea]. Recuperado de: <https://eprints.ucm.es/22422/1/T34681.pdf> [Consulta: 2018, septiembre, 09].
- Machado, M (2004) Dimensiones de la contabilidad social. *Revista internacional Legis de contabilidad y auditoría*, 17, 175-218. [En línea]. Recuperado de: https://www.academia.edu/6324306/Dimensiones_de_la_contabilidad_social_CONTABILIDAD_SOCIAL_Dimensiones_de_la_contabilidad_social. [Consulta: 2020, septiembre, 22].
- Maldonado, S. (2003). La información contable en la gestión empresarial: Una reflexión a partir de la experiencia en consultoría de la Pontificia Universidad Javeriana. *Economía Gestión y Desarrollo* (1), 107 – 125. [En línea]. Recuperado de: http://revistaeconomia.puj.edu.co/html/articulos/Numero_1/art5.pdf [Consulta: 2018, noviembre, 17].
- Mariño, Andrés. (2014). Las relaciones de poder y la comunicación en las organizaciones: una fuente de cambio. *AD-minister*, (24), 119-141. [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=322331212007>. [Consulta: 2020, agosto, 08].
- Martín, M, (2015). *Aproximación a un modelo de buena gestión en las pequeñas empresas*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de Castilla de la Mancha, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, Departamento de Contabilidad. [En línea]. Recuperado de: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/9811/TESIS%20Mart%C3%ADn%20Garc%C3%ADa.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2018, noviembre, 11].
- Martínez, M. (2006). Validez y confiabilidad en la metodología cualitativa. *Paradigma*, 27(2), 07-33. [En línea]. Recuperado de:

http://ve.scielo.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1011-22512006000200002 [Consulta: 2018, noviembre, 26].

- Miller, Peter & O'Leary, Ted (2009). La contabilidad y la construcción de la persona gobernable. En Mauricio Gómez & Carlos Mario Ospina (eds.). *Avances interdisciplinarios para una comprensión crítica de la contabilidad. Textos paradigmáticos de las corrientes heterodoxas*, 127-169. Colombia: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Nacional de Colombia; Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
- Miller, P.; Kurunmaki, L.; O'Leary, T. (2008). Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organizations and Society* (339) 942–967. [En línea]. Recuperado de: <http://www.lse.ac.uk/accounting/Assets/CARR/documents/D-P/Disspaper40.pdf> [Consulta: 2018, noviembre, 11].
- Miller, P. (1998). The margins of accounting. *European Accounting Review* 7 (4), 605-621.
- Miller, P. (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice: And Introduction*. London: Cambridge Studies in Managementa. [En línea]. Recuperado de: [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/6.%20Miller,%20P.%20\(1994\).%20La%20contabilidad%20como%20pr%C3%A1ctica%20social%20e%20institucional%20una%20introducci%C3%B3n.%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/6.%20Miller,%20P.%20(1994).%20La%20contabilidad%20como%20pr%C3%A1ctica%20social%20e%20institucional%20una%20introducci%C3%B3n.%20(2).pdf) [Consulta: 2018, noviembre, 26].
- Miller, P. y Napier, C. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting Organizations and Society*, (18) 7/8, 631-647. [En línea]. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/036136829390047A> [Consulta: 2021, mayo, 16].
- Miller, P. y O'Leary, T. (1993). Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance. [En línea]. *Accounting Organizations and Society*, (18) 2/3, 187-206. Recuperado de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368293900333> [Consulta: 2018, noviembre, 28].
- Miller, P. y O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265.

Recuperado de: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90039-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90039-0) [Consulta: 2018, agosto, 01].

- Morgan, G. (1990). *Imágenes de la organización*. Madrid: Editorial Ra-Ma.
- Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting Organizations and Society*, 13 (5) 477-485. [En línea]. Recuperado de: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368288900189> [Consulta: 2021, abril, 01].
- Muñoz (2007a). Control social: una perspectiva socio-política de la contabilidad. *Lúmina* (08), 133-155. [En línea]. Recuperado de: <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/viewFile/1188/1264> [Consulta: 2018, septiembre, 20].
- Okuda, M. y Gómez, Carlos. (2005). Métodos en investigación cualitativa: triangulación. *Revista Colombiana de Psiquiatría*, (XXXIV) 1, 118-124. . [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/806/80628403009.pdf>. [Consulta: 2021, mayo, 10].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (2004). *Principios de gobierno corporativo de la OCDE*. España: Ministerio de Economía y Hacienda. [En línea]. Recuperado de: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/37191543.pdf> [Consulta: 2018, septiembre, 10].
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico (2016). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20*. Paris. OCDE, Paris. [En línea]. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259171-es>. [Consulta: 2021, Mayo, 01].
- Ortega, F. (2007). La contabilidad como mecanismo anatómico y bio-político del poder. *Porikan*, 179-204. [En línea]. Recuperado de: http://www.unicauca.edu.co/porik_an/imagenes_3noanteriores/No.12porikan/articulo7.pdf. [Consulta: 2018, septiembre, 01].
- Ortega, N. (2013). La contabilidad vista como dispositivo de poder: aproximación interpretativa desde la perspectiva foucaultiana. *Cuaderno de Contabilidad* (14) 34, 133-158. [En línea]. Recuperado de: <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/6071/4891> [Consulta: 2018, septiembre, 10].

- Pardo, S. (2015), Prácticas de valoración y gobierno corporativo: medios para la resignificación del control en las organizaciones colombianas. *Cuadernos de Contabilidad*, 16 (40): 205-231. [En línea]. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v16n40/v16n40a07.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 06].
- Pardo, S. y Peña, A. (2020). Regulación en contabilidad y gobierno corporativo en la financiarización de empresas de interés público en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, (21), 1-20. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/29878> [Consulta: 2020, noviembre, 23].
- Pardo, A. (2012). Análisis crítico del discurso: Conceptualización y desarrollo. *Cuadernos de Lingüística Hispánica*, (19), 41-62. [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/3222/322227527004.pdf?fbclid=IwAR1YrIXpONRqFb0n8jzRV> [Consulta: 2021, junio, 01].
- Peña, T, y Pirela, J. (2007). La complejidad del análisis documental Información, cultura y sociedad. *Revista del Instituto de Investigaciones Bibliotecológicas*, (16) 55-81. [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/2630/263019682004.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 06].
- Pinzón, R. Serrato, A. (2021). El dilema ético del contador público en Colombia. Una reflexión sobre su función social de garantizar la confianza pública. *Cuadernos de Contabilidad*, (22), 2-10. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/34180/26008> [Consulta: 2018, agosto, 06].
- Portalanza, A. (2013). Gobierno corporativo una aproximación teórica. *Saber, Ciencia y Libertad* (8)1, 117-124. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/saber/article/view/1888> [Consulta: 2021, Mayo, 01].
- Potter, B. (2005). *La contabilidad como una práctica social e institucional: Perspectivas para enriquecer nuestra comprensión del cambio contable*. Traducido por Quiche, F. [En línea]. Recuperado de: [file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/LA%20CONTABILIDAD%20COMO%20UNA%20PR%C3%81CTICA%20SOCIAL%20E%20INSTITUCIONAL%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PS-5100/Downloads/LA%20CONTABILIDAD%20COMO%20UNA%20PR%C3%81CTICA%20SOCIAL%20E%20INSTITUCIONAL%20(1).pdf) [Consulta: 2018, septiembre, 06].
- Quinche, F. (2008). Una evaluación crítica de la contabilidad ambiental empresarial. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas* (XVI) 1, 197-216.

- [En línea]. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/909/90916114.pdf> [Consulta: 2018, agosto, 06].
- Quintero, G. (2003). Contabilidad de gestión. *Lúmina*, 4, 51–60. [En línea]. Recuperado de: <https://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/view/1145> [Consulta: 2021, diciembre, 06].
- Reguera, N. (2012). *Gobierno corporativo y gestión de resultado: El impacto de la crisis económica*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de Sevilla, Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. [En línea]. Recuperado de: https://docs.google.com/viewerng/viewer?url=idus.us.es/xmlui/bitstream/handle/11441/72027/Tesis_Reguera+Alvarado,+Nuria.pdf?sequence%3D1&isAllowed=y [Consulta: 2018, agosto, 02].
- 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: 2021, marzo, 23].
- Rivera, E. (2017). *Perspectiva crítica de investigación basada en la obra de Michel Foucault y su aplicación en las ciencias empresariales*. Tesis Doctoral inédita. Universidad Autónoma de Barcelona. [En línea]. Recuperado de: <https://www.tesisred.net/handle/10803/405247#page=1> [Consulta: 2021, diciembre, 30].
- Rivera, E. (2012). Foucault: His influence over accounting and management research. Building of a map of Foucault's approach. *Int. J. Critical Accounting*, (4)5/6, 728–756. [En línea]. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/290429387_FOUCAULT_SU_INFLUENCIA_EN_LA_INVESTIGACION_EN_CONTABILIDAD_Y_GESTION_CONSTRUCCION_DE_UN_MAPA_DEL_ENFOQUE_FOUCAULTIANO [Consulta: 2021, diciembre, 30].
- Robbins, S. y Coulter, M. (2005). *Administración* (8^{va}. ed.). México: Pearson.
- Rodríguez, D. (2016). La ideología del interés público y el concepto de confianza en la formación del contador público. *Revista Colombiana De Contabilidad - ASFACOP*, (1) 2, 114-132. [En línea]. Recuperado de

<https://ojs.asfacop.org.co/index.php/asfacop/article/view/55> [Consulta: 2021, noviembre, 23].

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*, XIX (1), 159-174. [En línea]. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/rfce/v19n1/v19n1a10.pdf> [Consulta: 2020, noviembre, 23].

Russell, E. (2016). *50 cosas que hay que saber sobre Management*. Bogotá: Ariel.

Salgado, J. (2014), Tendencias en contabilidad de gestión: una mirada a su evolución (finales del siglo XIX y siglo XX). *Cuadernos de Contabilidad*, 15 (39), 787-805. [En línea]. Recuperado de: <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/cuacont/article/view/12874> [Consulta: 2021, noviembre, 23].

Sanabria, P. (2006). Gobierno corporativo discurso o práctica empresarial. *Revista de la Facultad de Ciencias Empresariales*, XV (26), 129-144. [En línea]. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/273319364_Gobierno_corporativo_Discurso_o_practica_empresarial__Corporate_governance_discourse_or_business_practice/link/550855560cf27e990e0a4dc0/download. [Consulta: 2021, septiembre, 12].

Serveleón, B. (2015). *La ética como componente transversal del plan de estudios para la formación del contador público colombiano*. Tesis Doctoral inédita. [En línea]. Universidad Santo Tomás, Facultad de Educación, Doctorado en Educación. [En línea]. Recuperado de: <https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/277/La%20etica%20como%20componente%20trasversal%20del%20plan%20de%20estudios.pdf?sequence=1> [Consulta: 2021, diciembre, 30].

Shleifer, A. y Vishny, R. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737-783. [En línea]. Recuperado de: <https://scholar.harvard.edu/files/shleifer/files/surveycorpgov.pdf> [Consulta: 2021, diciembre, 30].

Soldevilla, P. (2000). *El control de gestión en las organizaciones no lucrativas: el caso de los Colegios de Economistas de España*. Tesis Doctoral inédita. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona. [En línea]. Recuperado de <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/7328/tpsg1de1.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 2021, noviembre, 23].

- Tua, J. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. *Contaduría* (13), 9-74. [En línea]. Recuperado de: <https://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/File/24995/20322> [Consulta: 2018, agosto, 06].
- Urrea, E., Muñoz, A., y Peña, J. (2013). El análisis del discurso como perspectiva metodológica para investigadores de salud. *Enfermería Universitaria*, (10)2, 50-77. [En línea]. Recuperado de: <http://www.scielo.org.mx/pdf/eu/v10n2/v10n2a4.pdf> [Consulta: 2021, junio, 06].
- Valderrama, Y. y Moreno, L. (2012). Contabilidad de gestión ambiental en empresas constructoras. Impacto y efectos de su uso. *Centro de Investigación de Ciencias Administrativas y Gerenciales*, 9 (1), 36-54. [En línea]. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5028125>. [Consulta: 2018, noviembre, 03].
- Valderrama, Y. (2019). *Juicio profesional del auditor. Estrategias para su formación frente a la subjetividad impuesta por las relaciones de poder desde el enfoque de Michael Foucault*. Tesis Doctoral inédita. Universidad de Los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Doctorado en Ciencias Contables, Venezuela.
- Varguillas, C. (2006). El uso de atlas.Ti y la creatividad del investigador en el análisis cualitativo de contenido UPEL. Instituto pedagógico rural el mácaro. *Laurus*, (12), 73-87. [En línea]. Recuperado de: <https://www.redalyc.org/pdf/761/76109905.pdf> [Consulta: 2021, junio, 06].
- Yela, J. y Hidalgo, C. (2010). El poder en Foucault: bases analíticas para el estudio de las organizaciones. *Cuadernos de Administración*, (44), 57-70. [En línea]. Recuperado de: <http://www.scielo.org.co/pdf/cuadm/n44/v26n44a04.pdf>. [Consulta: 2020, septiembre, 22].

ANEXOS

Guía de entrevista (objetivos específicos 2,3, y 4)

Título de la propuesta doctoral: *La contabilidad de gestión como práctica social. Una fundamentación de buenas prácticas de gobierno corporativo, desde el pensamiento de Miller y O'Leary*

Autora: Msc. Isabel Armas Heredia

Tutora: Dra: Aura Elena Peña

Introducción

Actualmente las organizaciones para mejorar su desempeño en los mercados financieros, fortalecer su competitividad y generar valor en el mediano y largo plazo, toman sus decisiones a partir de la combinación de prácticas cuantitativas suministradas por la contabilidad financiera, con las de carácter cualitativo sustentadas en el gobierno corporativo y la contabilidad de gestión o reportes integrados. Estas últimas, son herramientas clave para lograr el equilibrio entre los grupos de interés, las relaciones de poder y las exigencias de la sociedad en general.

En tal sentido, la práctica contable para responder a las expectativas de los grupos de interés se replanteó para además de garantizar los intereses de los propietarios o accionistas en cuanto a la información, abarcar los correspondientes a los múltiples usuarios de la información. Sin embargo, aún se cuestiona el papel de la contabilidad por favorecer los intereses de los grupos más poderosos y, se demanda de ésta la aplicación de técnicas que contribuyan a una mayor equidad en el contexto en que se apliquen.

Como parte de un proyecto de investigación del Programa Doctoral en Ciencias Contables de la Universidad de Los Andes (Mérida, Venezuela), se ha diseñado la propuesta de tesis doctoral titulada *La contabilidad de gestión como práctica social. Una fundamentación de buenas prácticas de gobierno corporativo, desde el pensamiento de Miller y O'Leary*.

La propuesta se ha planteado como intencionalidad general proponer los fundamentos teóricos de la contabilidad de gestión como práctica social de control e interés público, que orienten un sistema de gobierno corporativo, a partir del pensamiento de Miller y O'Leary. Para alcanzar la intencionalidad general, se han planteado las siguientes intencionalidades específicas:

1. Estudiar las categorías teóricas de la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo, a partir del análisis del discurso que fundamenta la contabilidad como una práctica social e institucional desde los postulados de Miller y O'Leary.
2. Explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones.
3. Examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.
4. Generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad de gestión como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.

Metodológicamente, la investigación se desarrollará a partir de las siguientes fases:

A. La primera de carácter teórico, se sustenta en el análisis del discurso fundamentado por Miller y O'Leary (2009, 1993) y Miller (1994), cuyos postulados se han seleccionado como la base para analizar los fundamentos teóricos que orientan la implementación de un sistema de gobierno corporativo que integre la contabilidad de gestión como dispositivo de control para garantizar la consecución del interés público. A partir de esta fase, se precisará la naturaleza, características, fundamentos y relaciones entre las siguientes categorías teóricas: contabilidad de gestión, relaciones de poder, gobierno corporativo, control e interés público.

B. La segunda de carácter empírico, se orienta hacia la comprensión del discurso relacionado con la contabilidad de gestión, las relaciones de poder el gobierno corporativo, el control y el interés público por parte de dos grupos de informantes calificados. El primero, conformado por investigadores que han desarrollado investigaciones relacionadas con las categorías de la investigación, mientras que, en el segundo, se encuentran los Contadores Públicos, Gerentes y Administradores que ejercen la contabilidad de gestión y forman parte de la gobernanza de corporaciones que funcionen con una estructura de gobierno corporativo. Los criterios para la selección de los informantes calificados se resumen en:

A. Primer grupo: 10 investigadores con título de doctor en áreas afines a la contabilidad; éstos deben desempeñarse en funciones docentes e investigativas en instituciones universitarias reconocidas, haber desarrollado como mínimo un proyecto de investigación en

contabilidad de gestión y gobierno corporativo, en los últimos dos años y, tener como mínimo cinco publicaciones en revistas científicas reconocidas durante los últimos cinco años.

- B. Segundo grupo: 10 contadores públicos, gerentes y administradores, con una experiencia mínima de 10 años en el campo laboral de corporaciones empresariales y, de 5 años en el ejercicio de funciones en contabilidad de gestión y gobierno corporativo.

Instrucciones:

Esta entrevista se ha diseñado para conocer la percepción de los informantes calificados sobre los fundamentos de la contabilidad de gestión como práctica social de control e interés público que sustenta la implementación de un sistema de gobierno corporativo.

El instrumento está conformado por un total de trece ítems formulados bajo una estructura de interrogantes abiertas y cerradas, las cuales se plantearon en función de las intencionalidades específicas 2, 3 y 4 de la investigación y de las siguientes categorías de estudio: contabilidad de gestión, relaciones de poder, gobierno corporativo, control e interés público.

En tal sentido, se agradece contestar las interrogantes de manera clara, precisa y objetiva y, en caso de no conocer la respuesta de alguna o algunas interrogantes dejarla sin respuesta y pasar a la siguiente. Sus respuestas solamente se emplearán para los fines de esta Investigación, garantizando así la confidencialidad tanto del entrevistado como de sus apreciaciones.

Así mismo, para facilitar la recolección de la información, la entrevista se aplicará a través de dos vías: a) a partir del contacto directo con los sujetos de estudio y, b) a través de correo electrónico. En el último caso, se estima un lapso

no mayor de quince días para la recepción de la información por correo electrónico. No obstante, si en un período comprendido entre 3 y 5 días no se recibe respuesta, se procederá a recordar la importancia de responder el cuestionario, que no le tomará más de unos minutos.

Estructura de la entrevista

1. Datos personales

1.1. Apellidos y Nombres:

1.2. Profesión:

1.3. Título de Especialización/Posgrados: Sí ___ No___

Especifique: _____

1.4. Señale con una X en cuál de las siguientes áreas se desempeña laboralmente:

A) Docencia e investigación

B) Gerencia y administración de corporaciones empresariales

C) Contabilidad de Gestión

D) Gobierno corporativo

1.5. Cargo que desempeña actualmente _____

1.6. N° años laborando en alguna de las áreas mencionadas ___

2. Ítems de la entrevista

Intencionalidad específica 2: Explicar las categorías empíricas que sustentan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones.

<p>• Descripción del propósito/Disparador</p> <p>El gobierno corporativo de una organización comprende el conjunto de relaciones establecidas entre sus directivos, gerentes, administradores, accionistas, y demás partes interesadas; las cuales constituyen un elemento fundamental para mejorar el desempeño económico, promover el crecimiento y la creación de confianza entre los inversionistas. Su objetivo consiste en el fortalecimiento de la confianza, la transparencia y la rendición de cuentas; aspectos que aportan las bases para la atracción de nuevas inversiones a largo plazo, así como para alcanzar la estabilidad financiera de la organización.</p>		
Ítems	Aceptado	Rechazado
<p>A. En su criterio ¿Cuáles elementos caracterizan el gobierno corporativo en las organizaciones?</p> <p>B. Desde su experiencia ¿Cuáles son las ventajas de adoptar buenas prácticas de gobierno corporativo?</p> <p>C. ¿Cuáles elementos considera usted caracterizan el discurso de los actores que ejercen la práctica del gobierno corporativo en las organizaciones?</p> <p>D. ¿Considera Ud. que la contabilidad puede emplearse para promover la adopción de buenas prácticas de gobierno corporativo en las organizaciones? Sí ___ No ___ Explique</p>		
<p>Intencionalidad específica 3: Examinar los elementos que permiten contrastar el discurso teórico sobre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo con las categorías encontradas en el campo empírico.</p>		
<p>• Descripción del propósito/Disparador</p> <p>La contabilidad de gestión es una práctica social e institucional que aporta al buen gobierno corporativo de la empresa, en la medida que suministra la información financiera y no financiera requerida para la toma de</p>		

decisiones; es decir, se convierte en “una nueva poderosa forma de ‘escribir el mundo’, no como un medio de registro de datos para las decisiones económicas racionales” (Miller, 1994, p. 36).

Para Miller y O’Leary (1987), las técnicas de contabilidad de gestión se adoptan en la firma entendida como la unidad donde se ha gestado un mecanismo de poder sustentado en la libertad; el mismo garantiza al individuo tener una vida informal en la organización; desviarse de algunos patrones de racionalidad establecidos, considerar las influencias del entorno externo, etc.

Desde esta perspectiva, la contabilidad de gestión comprende un conjunto de herramientas, métodos y procedimientos empleados por el gobierno corporativo para analizar los datos financieros y no financieros que agregan valor a la organización.

Items	Aceptado	Rechazado
<p>E. Según su opinión, ¿cómo contribuye la contabilidad de gestión con el desempeño de las organizaciones?</p> <p>F. ¿Considera usted que la contabilidad como práctica social contribuye con la configuración de un gobierno corporativo que equilibre los intereses de los diferentes usuarios de la información? Sí ___ No ___ Explique.</p> <p>G. Según su opinión, ¿Qué elementos caracterizan el discurso de los actores que ejercen el poder en las organizaciones?</p> <p>H. En las organizaciones ¿Cómo se caracterizan las relaciones de poder?</p> <p>I. ¿Considera usted que existe vinculación entre la contabilidad de gestión, las relaciones de poder y el gobierno corporativo? Sí__ No___. Explique.</p> <p>J. Considera usted que la contabilidad puede emplearse como un mecanismo de</p>		

control para equilibrar las relaciones de poder en las organizaciones. Si ____ No ____ Explique.		
Intencionalidad específica 3: Generar los postulados teóricos que den cuenta de la contabilidad de gestión como práctica social en un sistema de gobierno corporativo, desde la postura de Miller y O' Leary.		
Miller (1994) afirma que el enfoque de la contabilidad como práctica social e institucional partió del análisis de la forma cómo la contabilidad opera en las organizaciones, enfatizando en el hecho que éstas y sus prácticas contables, son entidades dinámicas y sociales en constante transformación, pues las organizaciones se vinculan con diversos intereses, algunos de ellos de carácter interno (intereses de los accionistas, la gerencia y del gobierno corporativo), mientras que otros por su carácter externo, se derivan del entorno dentro del cual opera cada organización en particular (intereses de los proveedores, clientes, Estado, competidores, instituciones, etc.). Tales intereses, inciden directa e indirectamente en las transformaciones ocurridas en la práctica contable. En tal sentido, el contador de gestión satisface las expectativas de la organización y demás grupos de interés, contribuyendo con el buen desempeño y funcionamiento de la misma. Todo ello, con el fin de servir al interés público.		
Ítems	Aceptado	Rechazado
K. ¿Qué elementos caracterizan la contabilidad como práctica social en un sistema de gobierno corporativo?		

Gracias