

Visión Contable

Visión Contable



La *Revista Visión Contable* es una publicación académica que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones o avances de la disciplina contable. La *Revista Visión Contable* es un espacio para la socialización del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate en torno a los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad.

Revista Visión Contable N° 10
Enero-diciembre de 2012
ISSN 0121-5337

Revista de la Facultad de Contaduría Pública
Universidad Autónoma Latinoamericana – UNAULA
Ediciones UNAULA
Fondo Editorial registrado en COLCIENCIAS [Resolución 01599 de 2012]

Rector

JOSÉ RODRIGO FLÓREZ RUIZ

Vicerrectora Administrativa

CARMEN ALICIA ÚSUGA CASTAÑO

Vicerrectora Académica

CLAUDIA PATRICIA GUERRERO ARROYAVE

Directora Centro de Investigaciones

LUZ DARY CHAVARRIAGA GÓMEZ

Decano Facultad de Contaduría Pública

JORGE ALBERTO SÁNCHEZ GIRALDO

Director editorial Revista Visión Contable

JHON HENRY CORTÉS JIMÉNEZ

Comité Científico Internacional

ANTHONY TINKER – Baruch College at the City University of New York

PABLO ARCHEL DOMENCH – Universidad Pública de Navarra

FRANCISCO CARRASCO FENECH – Universidad Pablo de Olavide – Universidad de Sevilla

CARLOS LARRINAGA GONZÁLEZ – Universidad de Burgos

Comité Científico Nacional

FABIOLA LOAIZA ROBLES – Universidad de la Salle

JAIRO ALONSO BAUTISTA – Universidad Santo Tomás

HÉCTOR JOSÉ SARMIENTO RAMÍREZ – Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid

MARCO ANTONIO MACHADO RIVERA – Universidad de Antioquia

HERNÁN CARLOS BUSTAMANTE – Universidad Autónoma Latinoamericana

Autores

HÁROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ; WERNER VON BISCHOFFSHAUSHEN; EFRÉN DANILO ARIZA BUENAVENTURA; CLAUDIA BARRIOS ÁLVAREZ & YAISMIR ADRIANA RIVERA ARRUBLA; JOSÉ RAFAEL ZAÁ MÉNDEZ; SANDRA MILENA MUÑOZ LÓPEZ & DIEGO FERNANDO DUQUE RAMÍREZ; JUAN PABLO ROMANO PASTOR; GUSTAVO ALBERTO RUIZ ROJAS & YULIANA ARCILA ARCILA; WALTER SÁNCHEZ CH.

Universidad Autónoma Latinoamericana

Facultad de Contaduría Pública

Carrera 55 N° 49-51

Tel. (57 + 4) 511 21 99

www.unaula.edu.co

revista.visioncontable@unaula.edu.co

Medellín - Colombia

Contenido

Presentación Editorial.....	11
Desarrollos teóricos en contabilidad	17
Hárold Álvarez Álvarez	
Reflexiones en torno al papel de la contabilidad ambiental administrativa.....	51
Werner Von Bischoffshausen W.	
La contabilidad como expresión socio-cultural: una reflexión histórica	79
Efrén Danilo Ariza Buenaventura	
Sistemas Contables Administrativos (SCA): escenarios de interacción social en las organizaciones modernas....	117
Claudia Barrios Álvarez	
Yaismir Adriana Rivera Arrubla	
Ética, normatividad y calidad del ejercicio profesional del contador público	140
José Rafael Zaá Méndez	
El descentramiento de la duda. Los grupos de investigación formativa en la dinamización de la investigación en la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana.....	154
Sandra Milena Muñoz López	
Diego Fernando Duque Ramírez	
Caminando hacia una profesión globalizada. El proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB en Argentina.....	170
Juan Pablo Romano Pastor	

¿Cómo cambian los conceptos acerca de la lectura y la escritura en la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana?	190
Gustavo Alberto Ruiz Rojas	
Yuliana Arcila Arcila	
El MECI y el MCICO o CIC: De lo simple a lo complejo	225
Walter Sánchez Ch.	

Presentación Editorial

La *Revista Visión Contable* nació en el año 1991, con la coordinación del C.P. Jaime Alberto Lara Jiménez, quien entonces también era el decano de la Facultad de Contaduría Pública. Sin embargo, debido a diversas dificultades institucionales, la *Revista* estuvo ausente del escenario académico por un periodo de diez años, hasta que en el año 2001 regresó con la edición del número dos. Desde esta época hasta ahora, la publicación ha producido ocho números aunque de manera interrumpida.

Hoy, con la edición del número diez de la *Revista* y desde la nueva dirección editorial, hemos querido brindar una orientación académica distinta, para lo cual hemos pensado en dos características fundamentales: primero, declaramos la intención de consolidar una revista académica que propenda por la construcción de pensamiento contable; y segundo, de acuerdo con lo anterior y en coherencia con la tendencia académica contable que se ha estado construyendo en Colombia desde hace algunos años, la *Revista* se propone crear un espacio para la discusión de lo contable en clave de lo sociológico, lo político, lo ecológico, es decir, en clave de lo alternativo. Nuestro sueño es la creación de un espacio editorial que se reconozca en el país y la región latinoamericana por su apuesta como escenario de construcción de pensamiento contable alternativo, reflexivo y crítico.

Por supuesto, la realización de estos dos presupuestos es una tarea que cumpliremos nosotros como coordinadores del proyecto editorial con la ayuda de ustedes como autores y lectores de los artículos que aquí se publiquen. El compromiso de este equipo editorial es hacer lo necesario para que los productos de sus reflexiones e investigaciones se socialicen y circulen con las calidades suficientes para que recompensen su esfuerzo.

Finalmente, como garantía de la seriedad con la que queremos seguir asumiendo este proyecto, deben saber que los artículos presentados a la *Revista* han sido y serán evaluados por pares académicos, lo cual permite el completo anonimato entre autores y evaluadores. Así

mismo, al conocer las necesidades académicas de la indexación, nos proponemos en el mediano plazo ubicar a la *Revista* en el índice hemerográfico nacional de Publiindex y, luego, trascender a otros índices de calidad académica y editorial.

A continuación realizaremos una breve descripción de cada uno de los artículos que serán publicados en este número de la *Revista*. El primer artículo publicado se ha denominado *Desarrollos teóricos en contabilidad*, el cual ha sido escrito por el maestro Hérold Álvarez Álvarez. En este artículo el maestro Hérold expone, a partir de trabajos realizados por Montesinos, Cañibano y Tua, las doctrinas y escuelas más significativas en la construcción teórica de la contabilidad. El maestro pretende que este artículo sea usado como texto académico básico para la socialización en el aula de clase, especialmente para la fundamentación de materias como teoría y epistemología contable.

Posteriormente, hemos incluido un artículo del reconocido investigador chileno Werner von Bischoffshausen, el cual ha titulado *Reflexiones en torno al papel de la contabilidad ambiental administrativa*, en éste el profesor Werner expone el papel y las herramientas básicas de la contabilidad ambiental administrativa en el nuevo contexto de gestión empresarial. De igual manera, se enfatiza en el concepto de costo como aspecto vital para la eficiente gestión ambiental de las organizaciones y, por último, se realizan algunas reflexiones en torno al rol que le compete al contador en este contexto.

En tercer lugar, el maestro Danilo Ariza nos ha compartido un maravilloso texto que ha estado inédito desde la década de 1990, el cual ha denominado *La contabilidad como expresión socio-cultural: una reflexión histórica*, en él el maestro Danilo realiza una encantadora síntesis de la forma en que evolucionó la contabilidad desde la Edad Antigua hasta la Edad Contemporánea, enfatizando algunos matices de carácter social y cultural que tuvieron significativa influencia en este proceso.

Luego, hemos incluido el artículo titulado *Sistemas contables administrativos (SCA): escenarios de interacción social en las organizaciones modernas*, escrito por las profesoras e investigadoras Claudia Barrios Álvarez y Yaismir Adriana Rivera Arrubla. En el artículo las profesoras Claudia y Yaismir Adriana realizan diversas reflexiones que aportan en la comprensión acerca de cuál es el modo en que los sistemas contables administrativos logran vincular tiempo y espacio en las prácticas

sociales de las organizaciones modernas. Esto lo realizan desde la aplicación de los planteamientos de Anthony Giddens, en su teoría de la estructuración. La investigación de las profesoras es producto de una reflexión acerca de algunas de las categorías centrales de la teoría de la estructuración.

El quinto artículo que hemos publicado ha sido escrito por el profesor venezolano José Rafael Zaá Méndez, el cual ha titulado *Ética, normatividad y calidad del ejercicio profesional del contador público*; en éste el profesor Zaá analiza los aportes de la normatividad contable a un mayor control de calidad del ejercicio profesional del contador público por la vía de la ética praxeológica. Señala el profesor que este trabajo es importante para los contadores públicos y para la sociedad en general, en tanto que contribuye a una óptima prestación de servicios, mayor responsabilidad social, riguroso cumplimiento de normas profesionales y postulados éticos y, como consecuencia, mayor prestigio para la profesión.

Posteriormente, hemos incluido el artículo titulado *El descentramiento de la duda. Los grupos de investigación formativa en la dinamización de la investigación en la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana*, escrito por la profesora Sandra Milena Muñoz López y el profesor Diego Fernando Duque Ramírez. En su artículo los profesores reflexionan alrededor de la dinámica de los grupos de estudio y los semilleros de investigación en los programas de contaduría pública, donde examinan críticamente su papel como propulsores de la investigación y como espacios de formación de profesionales conscientes y transformadores de la realidad. La profesora Sandra y el profesor Diego indican que en un primer momento, se amplía la mirada tradicional que se tiene alrededor de los semilleros de investigación, para exponer, posteriormente, la duda sobre la conveniencia de las intencionalidades institucionales por “capturarlos y formalizarlos”; luego, se exalta el trabajo de grupos de estudio y semilleros de investigación como un hecho social que fortalece a todos sus integrantes y favorece el tránsito entre los viejos y nuevos saberes, para finalmente elaborar una propuesta de temáticas para los semilleros de la facultad y desmitificar las visiones tradicionales que los consideran un asunto exclusivo de estudiantes y sin aparente impacto en la evolución de los programas académicos.

A continuación hemos publicado el artículo titulado *Caminando hacia una profesión globalizada. El proceso de adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF) del IASB en Argentina*, escrito por el profesor e investigador argentino *Juan Pablo Romano Pastor*. En el artículo se realiza una descripción del proceso de armonización de normas internacionales de contabilidad que ha efectuado Argentina. Frente a este hecho el profesor Juan Pablo señala que la profesión argentina inició en el año 1998 el proceso de adaptación (primero) y finalmente adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, el cual se concretó en el año 2010 con la sanción de la Resolución Técnica N° 26. Agrega que durante esos años, se sucedieron diferentes etapas que marcaron un profundo cambio en la forma de “pensar” y de “hacer” contabilidad. El resultado: nuevos desafíos para los profesionales y la necesidad de percibir al contador público como un profesional de clase mundial. Partiendo de estos cambios, el profesor Romano Pastor señala que se analiza cada una de las fases que se llevaron adelante para concluir en la obligatoriedad de utilizar IFRS en la preparación de información financiera para cierto tipo de entes en Argentina.

El octavo artículo, titulado *¿Cómo cambian los conceptos acerca de la lectura y la escritura en la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana?*, ha sido escrito por el profesor Gustavo Alberto Ruiz Rojas y la estudiante Yuliana Arcila Arcila, en él se efectúa una comparación y un contraste entre las actitudes que los estudiantes de primer semestre y de quinto año de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana tienen frente a la escritura y la lectura. Además, el profesor Ruiz y la estudiante Arcila, efectúan una contrastación con los resultados de un cuestionario abierto que indaga acerca de prácticas y perspectivas sobre lectura y escritura. Con base en esto se establece una interpretación para definir si los estudiantes de quinto año mantienen creencias similares a los de primer semestre o si por el contrario éstas se han transformado en un sentido que permita fortalecer la lectura y la escritura como estrategias de aprendizaje autónomo.

Por último, cerramos esta edición con un artículo del reconocido investigador Walter Sánchez, el cual ha titulado *El MECI y el MCICO o CIC. De lo simple a lo complejo*; en este artículo el profesor Walter

indica que en el sector público colombiano el asunto del control ha sido regulado por diversas instituciones y la más reciente tiene que ver con el sistema de control interno contable. El profesor Walter señala que es necesaria una mirada crítica desde la perspectiva teórico-conceptual para develar las debilidades conceptuales que desde la academia se filtran hasta las entidades públicas, razón por la cual se emiten normas con serias debilidades y falencias estructurales.

Finalmente, agradecemos la colaboración de todos los autores que enviaron sus artículos, tanto de aquellos que han sido publicados en este ejemplar, como de aquellos que no superaron el proceso de evaluación e, igualmente, agradecemos el trabajo y la colaboración desinteresada de nuestros evaluadores. Deseamos que este ejemplar de la *Revista Visión Contable* sea de gran apoyo académico para todos nuestros lectores.

Afectuosamente,

Jhon Henry Cortés Jiménez

Director Editorial

Revista Visión Contable

Desarrollos teóricos en contabilidad

Primera entrega

Hárold Álvarez Álvarez

Profesor e investigador Universidad Autónoma Latinoamericana
y Universidad de Manizales - Colombia

Resumen

Este artículo realiza varias reflexiones alrededor de la evolución teórica de la contabilidad, para ello hace alusión a perspectivas metodológicas empleadas por otros autores, tales como paradigmas y programas de investigación. Se habla de las principales doctrinas clásicas de la contabilidad y de algunas contemporáneas, todas ellas desde la perspectiva funcionalista. El artículo se encuentra orientado hacia la formación básica en teoría contable, de forma que puede ser apropiado para su uso como texto en el aula de clase. Además, se exalta el rol de la contabilidad como disciplina social y en alguna medida se describe su impacto en las organizaciones.

Palabras clave

Doctrinas contables, escuelas contables, programas de investigación, paradigmas, tendencias positivas y normativas, historia contable.

Abstract

This paper makes different reflections around the theoretical evolution of accounting, for that, it makes allusion to methodological perspectives used by other authors, such as paradigms and investigation programs. It talks about the main classical doctrines of accounting and some contemporary, all of them from a functionalist perspective. The article is oriented to the basic formation in the accounting theory, which can be appropriate to use it as a text in the class room. It also exalts the role of accounting as a social discipline and in some way its impact in the organizations is described.

Key words

Accounting doctrines, investigation programs, paradigms, positive and normative tendencies, accounting history.

Recibido: N.A. - Versión final aceptada: N.A. - Autor invitado

Introducción

El objetivo de este artículo es la divulgación descriptiva de algunas propuestas de análisis y clasificación de las experiencias vividas por los contables en el proceso de construcción disciplinar de la contabilidad. Como base de la descripción, se han seleccionado diversos trabajos de connotados autores, fundamentalmente europeos, que han realizado sus reconstrucciones históricas a la luz de enfoques socio-epistemológicos, en particular de los planteamientos de Popper, Kuhn y Lákatos, que para auscultar la experiencia investigativa teórica de cualquier disciplina constituye una herramienta invaluable.

Dos vías han estado en discusión para abordar la temática que hoy nos ocupa, con el fin de establecer el desarrollo histórico reciente de la reflexión contable. Aquél que predica el desarrollo del conocimiento por evolución progresiva o el contrapuesto que predica el carácter discontinuo de tal proceso. Hemos escogido textos de autores que se orientan por la segunda alternativa a través de la cual se considera a la historia no como simple crónica de los acaecimientos que se han ido sucediendo en el tiempo, sino como análisis científico del hecho histórico.

Cuando en su introducción a *La estructura de las revoluciones científicas* (1969), Kuhn se refiere al papel de la historia y del historiador en el estudio de la ciencia dice:

Tradicionalmente al historiador se le ha encargado determinar por qué hombre y en qué momento fue inventado o descubierto un hecho, ley o teoría; y describir y explicar el conjunto de errores, mitos y supersticiones que impidieron una acumulación más rápida de los componentes del caudal científico moderno. Sin embargo, durante los últimos años, unos cuantos historiadores de la ciencia han descubierto que les es cada vez más difícil desempeñar las funciones que el concepto del desarrollo por acumulación les asigna.

La ciencia vista como proceso histórico discontinuo nos permite observar teorías y creencias que en el momento se han considerado como científicas pero que con el tiempo resultan incompatibles con las que posteriormente adquieren consistencia y son objeto de considera-

ción. No es que aquellas pierdan el carácter de científicas, pero el hecho de haber sido descartadas hace difícil poder considerar el proceso de desarrollo científico con carácter acumulativo.

Además del carácter discontinuo del proceso científico es necesario anotar que dicha tarea no corresponde a la actividad aislada, solitaria o esotérica de un iluminado. La ciencia es una actividad comunitaria sometida a la influencia del entorno en el que se desarrolla y al que pretende servir una vez ha coronado su objetivo, el trabajo científico.

Esta nueva forma de ver el quehacer de la ciencia, con elementos sociológicos de por medio, en donde no es extraño identificar intereses, valores, pasiones etc., como en cualquier empresa humana, se origina en los trabajos de Popper, Kuhn, Lakatos, Bunge, Hanson y otros. Este enfoque nos permite analizar la tarea de la ciencia con una óptica más realista y desde diversos puntos de vista, que en todo caso constituyen una ganancia para comprender el surgimiento, la prevalencia, la coexistencia, la rivalidad y la declinación de teorías, tanto como el resultado del trabajo de las comunidades, que se agrupan a su alrededor y conviven con ellas.

La construcción lakatosiana de *Programas de investigación*, como una conjunción enriquecida de los planteamientos popperianos y kuhnianos nos servirá como hilo conductor de esta reflexión sobre el proceso de construcción disciplinar contable, que de antemano, advertimos, está plegado de intereses regulativos, normativos, que en muchas ocasiones han producido formulaciones enmarcadas dentro el concepto denominado “teorías del falso conocimiento” o conocimiento interesado. Éste está conformado por postulaciones tautológicas que se auto validan sin necesidad de referencia empírica, con lo que las construcciones teóricas derivadas no son otra cosa que convencionalismos y/o especulaciones sobre la realidad. Dentro de este debate han surgido posiciones, desde las positivistas a ultranza hasta las defensoras extremas de la normatividad absoluta, circunstancias que han originado tendencias investigativas disímiles que han influenciado con sus teorías los entramados regulativos contables de países y grupos de naciones en los últimos treinta años.

En primer término nos referiremos a varios trabajos de los profesores Vicente Montesinos, Leandro Cañibano, Jorge Tua, Richard Mattessich, Leandro Cañibano, y José Antonio Gonzalo, en la óptica de

identificar el quehacer reflexivo contable a la luz de la metodología de “programas y subprogramas de investigación”, o a partir de enfoques similares.

También nos referiremos a diversos avances teóricos entre los que tocaremos el tema relativo a la formalización del pensamiento contable como uno de los elementos básicos de la disciplina en el proceso de construcción de su discurso científico, haciendo mención de la insoslayable producción del profesor Richard Mattesich, así como de algunos de los aportes de los profesores Watts y Zimmerman, Coase, Simon, Jensen y Meckling, Cañibano y Moisés García. Estos aportes se detallarán aprovechando las referencias que a los mismos se hacen en el trabajo de los profesores Cañibano y Gonzalo (1995).

Finalmente, en la conclusión, expresaremos nuestros propios puntos de vista críticos del proceso de desarrollo disciplinar y propondremos algunos planteamientos que consideramos necesarios para el avance de desarrollo disciplinar.

Programas y subprogramas de investigación

Las décadas de los sesenta y los setenta se manifiestan como los tiempos que propiciaron cambios cualitativos de la forma de ver el conocimiento contable y, por múltiples circunstancias, algunas de las cuales mencionaremos más adelante, los teóricos de la contabilidad se acercaron a disciplinas humanísticas y filosóficas para comprender mejor los procesos de avances, retrocesos y estancamiento de la producción teórica básica y de sus derivaciones, tanto en el nivel nacional como internacional.

De este cambio gestáltico en el análisis de la historia contable surgieron los trabajos de los profesores Cañibano, Tua, Montesinos y de otros no menos importantes, influenciados por la propuesta lakatosiana de programas de investigación que, en propias palabras del profesor Montesinos (1978), significó:

La metodología de los programas de investigación se sitúa en el ámbito del desarrollo del conocimiento científico, y supone un planteamiento diacrónico o dialéctico frente a las metodologías

sincrónicas, estructurales o intemporales, propias del que se ha venido a denominar el contexto de justificación. La metodología de los programas de investigación se preocupan de las génesis de las teorías y por la lógica de su evolución y desarrollo, guiada por una “heurística positiva”, en cuyo establecimiento juegan un importante papel los estudios de historiografía, tanto interna como externa a la ciencia de la Contabilidad... La metodología de Lákatos pone en marcha igualmente una heurística negativa, basada en el “modus tollens”, que sin embargo no se aplica a las hipótesis constitutivas del “núcleo firme” del Programa de investigación, aunque sí a las hipótesis auxiliares en el denominado “cinturón protector”... La metodología comentada permite agrupar las teorías en torno a diversos paradigmas aceptados convencionalmente (influencia kuhniiana) formados por un conjunto de hipótesis fundamentales. De este modo conseguimos evitar los desenfoques conceptuales que pudieran derivarse de una consideración desordenada y arbitraria de las diversas teorías.

Una teoría lleva la impronta del Programa al que pertenece y su cuestionamiento está condicionado por la solidez de dicho Programa, el cual es abandonado cuando su productividad desaparece en el proceso de confrontación problemática y si ha surgido un nuevo Programa alternativo que dé cuenta de los problemas solucionados y no solucionados por aquél.

Cuando un programa no predice anomalías o no se resuelve los nuevos problemas identificados se dice que ha entrado en crisis, es decir, en un estadio degenerativo. “Esta degeneración en el caso de las teorías positivas, puede interpretarse como pérdida de potencialidad para predecir hechos nuevos y, en el caso de las teorías normativas, como incapacidad para prescribir normas que resulten en una superior eficiencia de las acciones”.

Bajo esta óptica los profesores antes mencionados han identificado a lo largo de la historia de la contabilidad y, especialmente, en los lapsos catalogados como “*periodos científicos*”, diversas construcciones que ha identificado como programas o subprogramas de investigación sucesivos o alternativos, ya que en algunos casos han sucedido y en otros han coexistido en diversos contextos espacio-temporales.

La perspectiva de Montesinos

Para el profesor Montesinos (1978), cabe resaltar los periodos siguientes:

- *Empírico*, que comprende desde la Antigüedad hasta la alta Edad Media, aproximadamente el inicio del siglo XIII. Este largo periodo se caracteriza por la inexistencia de sistemas contables complejos, aunque sí se muestra a lo largo del mismo una permanente preocupación social por el mantenimiento de sistemas contables en coordinación con el desarrollo de las actividades económicas. Se encuentran ejemplos de anotaciones que datan desde la más remota antigüedad, especialmente de los sumerios, egipcios, griegos y romanos. A raíz de la invasión de los bárbaros se origina un periodo de regresión en la actividad económica en el Occidente cristiano, lapso del que prácticamente no queda vestigio de ninguna cuenta. Entretanto, en el Imperio Romano de Oriente, en el Egipto ptolemaico, romano y bizantino, se observa una progresiva evolución hacia la estructura medieval, conservándose cuentas hasta épocas próximas a la invasión islámica. A partir del siglo XI, con las Cruzadas, surge la actividad económica en Europa Occidental y con ello reaparecen los registros contables de tales actividades. Ésta es la etapa final del periodo empírico, dentro de la Alta Edad Media, en que se vive una época de progreso mercantil paulatinamente floreciente y en que se pasará, en un término relativamente reducido de tiempo, de los registros más primitivos, como los memoriales, pasando por la Partida Simple, hasta arribar a los inicios de la Partida Doble.
- *Génesis y aparición de la Partida Doble*, periodo comprendido entre el siglo XIII y finales del siglo XV. Este periodo comienza con la aparición del “Liber Abaci” de Leonardo Fibonacci de Pisa, que contempla temas de teneduría de libros y de matemáticas financieras desarrollados en números arábigos. Es en esta época cuando se asiste a la transformación de la Partida Simple en la Partida Doble, gracias al auge comercial y a la aparición del capitalismo, cuyo espíritu está movido por una nueva idea domi-

nante: el tránsito del concepto de riqueza al de capital productivo, es decir, un capital que en el proceso de mantenerse origina un capital adicional, produciendo así mismo una racionalidad en las actividades ordinarias de la sociedad que, a su vez, el nuevo sistema de registro contribuye a consolidar. La expansión del comercio, el desarrollo de las operaciones a crédito, el nacimiento de las sociedades comerciales y la representación comercial bajo la forma de contratos de comisión o de mandato, figuran entre los factores que contribuyeron al desarrollo de la contabilidad en esta época. Aparecen en este periodo otras preocupaciones que para su desarrollo definitivo e integrado habrá que esperar al siglo XX, pero cuyos primeros planteamientos surgen en esta época; se trata de la contabilidad de costos, que de sus elementales desarrollos existen vestigios en la contabilidad de Francesco Dantini, de Prato, Italia, de 1390; así mismo, en los registros de la casa de los Médicis, del siglo XV, se utilizan técnicas de cálculo de costos.

- *Expansión y perfeccionamiento de la Partida Doble. Doctrina del Contismo*, cuyos desarrollos comprenden los siglos XVI hasta mediados del siglo XIX. Aunque es de aceptación común que durante este periodo los avances metodológicos no fueron de gran importancia, si son significativos los avances en la aplicación de la nueva orientación a través de las fronteras geográficas, así como los desarrollos de los principios de periodización y de valoración de inventarios. Es de destacar la presencia, en Italia, al inicio de este periodo, del reconocido autor Ángelo Pietra, quien complementa la obra de Paciolo al incluir nuevos conceptos contables tales como la contabilidad presupuestal, la distinción entre empresas y propietario, y el perfeccionamiento del balance de comprobación. Un siglo después aparece la obra del autor Ludovico Flori que aporta, en desarrollo de los planteamientos de Pietra, la idea de la existencia de tres estados contables, el de Resultados, el de Balance y el de Capital. Merece especial consideración la obra de Menher, en los Países Bajos, en el siglo XVI, en la que se pronuncia por una contabilización de los inventarios al valor de realización o corriente, y al valor de costo o de adquisición para los bienes de capital.

- El profesor Montesinos anota con respecto al desarrollo de la contabilidad en la Francia de esta época: “la escuela francesa de los siglos XVII y XVIII va elaborando progresivamente una teoría de la contabilidad entendida como ciencia de las cuentas, apartándose progresivamente de las preocupaciones patrimoniales que siempre habían caracterizado a las actividades contables, desde muchos siglos antes de la conformación del método de Partida Doble”. Una de las fallas que se anotan a estos planteamientos es el confundir uno de los instrumentos contables, la cuenta, con la disciplina contable en general, con lo que se la reduce a, tan sólo, la descripción del funcionamiento de un sistema de cuentas. Debe destacarse la importante posición que ganó la cuenta de inventarios en la teneduría de libros, y su papel en la determinación de la renta, como consecuencia del desarrollo del método de Partida Doble. Así mismo, en esta época, se establecen los períodos contables fijos, en un principio de dos años, aunque no es clara la periodificación de los factores de producción ni tampoco la contabilización de la depreciación. Se inicia la aplicación del criterio de prudencia, materializado en la contabilización del valor más bajo, ello influenciado por las quiebras fraudulentas ocurridas en esos tiempos en Francia. Debe mencionarse la obra de Matice de la Porte, de 1772, *La ciencia de los negocios y la teneduría de libros*, en la que se plantean cuestiones prácticas de contabilidad en aplicación de los planteamientos de Paciolo, Pietri y Flora y que, además, aportan una distinción importante entre la personalidad moral de la empresa y la del propio propietario, fijando así la base de la denominada *Teoría de la empresa*. Finalmente merece especial mención el autor Edmund Desgranes de Randy quien con su propuesta de dividir las cuentas generales en cinco (caja, mercancía, efectos a recibir, efectos a pagar y pérdidas y ganancias), suscita la famosa escuela Cinco cuentista; aunque la obra de Desgranes tuvo gran influencia, no pasa de ser una buena vulgarización de los conceptos contables de los anteriores tratadistas ya mencionados.
- *Científico*, comprendido entre 1840 y nuestros días. En tal sentido seguimos, en apretado resumen, al profesor Vicente Montesinos, quien advierte posibles deformaciones de la realidad

cuando se trata de clasificar en ciertas corrientes doctrinales la obra de algún autor influenciado por más de una corriente de pensamiento.

Las corrientes doctrinales contables que, según el profesor Montesinos, abarcan el desarrollo investigativo, desde mediados del Siglo XIX y se extienden hasta el siglo XX, son las siguientes:

- a) Doctrinas jurídico-personalistas.
- b) Doctrinas contestas y neocontistas.
- c) La teoría matemática y el empeño formalizador.
- d) La introducción de los aspectos conductistas y la percepción comunicacional.
- e) El enfoque económico.

Naturalmente estas alternativas no son excluyentes, de manera que pueden coexistir en el tiempo y en el espacio, todo ello dependiendo de las características de desarrollo socioeconómico de los ámbitos de las organizaciones relativas a las cuentas.

a) Doctrinas jurídico-personalistas. Esta corriente está basada en la *Teoría de la personificación*, a través de la cual se pretende explicar el funcionamiento de la cuentas considerando que todas ellas representan obligaciones del propietario. Esta doctrina, cuyos antecedentes datan de dos siglos atrás, fue perfeccionada por la *Escuela Toscana*, que con la obra de Giuseppe Cerboni, avanza hacia una doctrina de las responsabilidades personales entre los administradores de la organización económica.

Para Cerboni la contabilidad es la ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas, distinguiendo dentro de su contenido cuatro diferentes, así:

1. Estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales o civiles según las cuales las mismas se explican y se regulan.
2. Organización y disciplina interna de las empresas.
3. Cálculos, o sea la aplicación de la matemática a los hechos administrativos y su demostración.

4. Estudio de los métodos de registración destinados a coordinar y representar hechos administrativos de las empresas, en punto a revelar los procesos y sus hechos específicos, jurídicos y económicos, y mantenerlos reunidos todos en una sola ecuación.

Carboni pretendió dotar a la contabilidad de una forma científica, por lo que propuso una estructura de verdad para la disciplina basada en seis axiomas, cada enunciado con uno o más corolarios con los que pretendió establecer unas especies de leyes de comportamiento entre los actores empresariales y la información contenida en la contabilidad. Esta construcción no resiste la crítica ante un examen epistemológico riguroso, pero tiene el mérito de ser el primer precedente que intenta cumplir con requisitos formales en la edificación de teorías científicas en el campo de la contabilidad.

Carboni publicó una memoria en 1873 titulada *Primi saggi di logismografia*, que tuvo extraordinaria acogida. La logismografía, cuyo significado es el de una descripción razonada de las cuentas es la más moderna expresión de la teoría personalista, visión jurídico-administrativa que considera a la entidad económica, “empresa”, desde el ángulo de las relaciones jurídicas resultantes de la actividad de las personas que están encargadas de su gestión y administración y de las terceras personas interesadas en ella.

Hubo muchos seguidores de esta teoría, entre los que se destacan Rossi, Bonalumi, Riva Gitti, Mondini en Italia; Faure en Francia; Fulton, Cronhelm, Sprague y Kester en Estados Unidos fueron seguidores de la *Ownership theory*, de raigambre jurídico-personalista.

Dado que cualquier actividad económica está inserta en un marco jurídico de referencia la estructura de tal ámbito condiciona los procesos objeto de la contabilidad, así como los profesionales contables que le ejecutan. En tal sentido muchos de los planteamientos carbonianos no responden a las necesidades disciplinares y que son ficciones que no reflejan la realidad factual en la que está inmersa la contabilidad. Por ello surgen, al margen de dichos planteamientos, trabajos que se agrupan en diversas líneas, como la mencionada *Teoría del propietario*, que luego deriva en la reconocida tendencia denominada *Teoría de la entidad*, que tiene su origen en la separación de la empresa y el propietario.

b) Doctrina contista. Considerada como la primera escuela aparecida en la disciplina contable, está basada en la *Teoría de la personificación*, centrada en el funcionamiento de las cuentas y cuyo mecanismo trataba de explicarse a través de la ficción de la personificación.

Esta escuela admitía que las cuentas son el objeto de la contabilidad. Sus teorizaciones primeras fueron desarrolladas por Nicoló D’Anastasio en 1803 y Giuseppe Bornachini, a partir de 1818, si bien sus primeros planteamientos prácticos datan del siglo XVII. Desde un punto de vista filosófico, los contistas no buscaron la “esencia”, o sea, una indagación sincera sobre lo que es la cuenta. La cuenta como registro no llena condiciones de ser objeto científico; cosa diferente es “lo que la cuenta registra”, que son fenómenos patrimoniales.

Para la escuela contista, la contabilidad es la ciencia de las cuentas y tiene por objeto establecer los procedimientos apropiados para realizar los adecuados registros en las mismas. Tales procedimientos son el resultado de una centenaria práctica desarrollada primero en Italia, y más tarde en la mayoría de los lugares que ostentaron auge comercial e industrial.

La doctrina neocontista se origina en los planteamientos de Fabio Besta, aunque su desarrollo y difusión se debe a autores no italianos, específicamente franceses y norteamericanos. Esta corriente rechaza la ficción de la personificación adoptada por el contismo clásico y, en su lugar, se preocupa por la noción de valor, captada y manifestada a través de las cuentas y de los balances. El neocontismo ve en la contabilidad algo más que un simple mecanismo puramente formal de registro y considera que es preciso conocer la realidad para poder gobernar económicamente una entidad a través de las cuentas y ellas, las cuentas, son su centro de interés.

El neocontismo tuvo notoria influencia en países del centro de Europa como Alemania, Suiza, Hungría, entre otros. También en Estados Unidos y Francia se manifestaron seguidores de esta corriente.

c) La teoría matemática y el empeño formalizador. El profesor Montesinos hace, de partida, la siguiente diferenciación: por *teoría matemática* se entenderá la corriente de pensamiento que considera a la contabilidad dentro de la categoría de ciencias formales, como una

parte de las matemáticas; de otro lado, significa *empeño formalizador* la tendencia, cada vez más extendida, dirigida a exponer las teorías contables en términos formales, utilizando para ello el instrumental matemático.

Aunque desde el inicio de las formulaciones que se pueden catalogar de teorías, como la de Paciolo, varios matemáticos notables fueron tratadistas contables y utilizaron algunas fórmulas matemáticas en sus tratados contables, la teoría matemática propiamente dicha dentro de la contabilidad apareció sólo a finales del siglo XIX.

La teoría matemática considera que la contabilidad es un método de observación, construido de acuerdo con los principios del razonamiento matemático, e independiente de las características particulares del objeto o campo de observación al que se aplique.

Para autores como Léutey y Guilbault, la contabilidad es una rama de las matemáticas y su objeto sería el de redactar las cuentas con vista a comparar valores materiales. Como toda cuenta se apoya en operaciones aritméticas, se desprende de ello que la contabilidad es una rama de las matemáticas y que ha de clasificarse entre las ciencias exactas. Estos autores en la misma obra incluyen la siguiente definición de contabilidad que no es concordante con la anterior, pues se adscribe más a la ciencia económica: “la contabilidad, rama de las matemáticas, es la ciencia de la coordinación racional de las cuentas relativas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital; es decir, a las cuentas de la producción, de la distribución y del consumo de las riquezas privadas y públicas” (Montesinos, 1978).

En 1924 E. de Fages de Latour, publicó *Los conceptos fundamentales de la contabilidad*, en el que desarrolla una propuesta de *contabilidad pura*, percibida como un método abstracto de observación de fenómenos alejado de los contenidos empíricos de dichos fenómenos. “La contabilidad es la numeración de las unidades en movimiento”, diría de Fages y ejemplifica con casos supuestos de contabilidad en ciencias naturales, como la biología animal. Esta perspectiva es reafirmada por P. Garnier cuando afirma: “El método tiene sus reglas, que nada deben al sujeto observado. No hay, no puede haber teoría económica de la contabilidad, como no hay teoría jurídica... Todavía aquí, más que nunca, recordamos que el método contable es solamente un método de observación, nada más” (Montesinos, 1978).

El autor brasileño Francisco D'Auria (1949) formula en su obra la definición de contabilidad pura y sus aplicaciones: "La contabilidad, precisamente, define un objeto sometido a observación y elaboración, para su conocimiento pormenorizado de su estado inicial, de las variaciones en el tiempo, y del estado actual en cualquier momento... Todo puede ser objeto de aplicaciones de la contabilidad. Cualquier organismo material o moral, o cualquiera de sus partes es susceptible de contabilización" (Montesinos, 1978). Para D'Auria la contabilidad se aplica al conocimiento de los estados y de la evolución de los sistemas, entendidos como conjuntos armónicos, de los más simples a los más complejos. Tales sistemas pueden ser de muy variada naturaleza; así, por ejemplo, está el sistema económico-administrativo, único objeto actual de la contabilidad, que pertenece al mundo social, y cuyo fin es la utilidad; el sistema moral, dentro del mundo social también, y cuyo fin es el bien; el sistema biológico, dentro del mundo físico, dirigido a conseguir una función biológica eficiente, etc.

Esta posición de proponer como objeto de conocimiento contable cualquier fenómeno natural o social se ha ido perfilando en los últimos años, a partir de la década de los sesenta del presente siglo, hacia la observación contable de los fenómenos circulatorios, económicos o no económicos, con base en el análisis circulatorio, metodología que replazaría a la partida doble. El profesor Moisés García, investigador español de la Universidad Autónoma de Madrid, inicia su obra *Contabilidad Social* (1980), con los siguientes párrafos.

Por primera vez también se define el 'sistema de la circulación económica', con base al cual puede trasladarse al análisis económico todo el esquema del análisis circulatorio. El resultado es sorprendente por cuanto se abren insospechadas posibilidades al nuevo análisis contable en economía, superiores a las del convencional, basando en el armazón formal extremadamente simplista de la partida doble.

En lo macroeconómico, el razonamiento circulatorio arranca con las formulaciones de Quesnay (*Tableau economique*). Es ampliamente utilizado por Marx y reaparece posteriormente en los trabajos de Leontief y de Keynes. Las teorías de este último sobre el ingreso y gasto nacional agregados cristalizan finalmente en los modernos modelos de Cuentas Nacionales a través de los trabajos de Richard Stone.

Sin embargo, no hay nada de economía en la ‘teoría de las estructuras y sistemas circulatorios’, fundamento lógico del análisis circulatorio y, por tanto, del análisis contable. Se trata de una teoría formal que hunde sus raíces en la tradición de las construcciones lógico-matemáticas, y cuyos antecedentes más próximos son las modernas ‘Teoría de conjuntos’ y la ‘Teoría General de Sistemas’. Dentro de esta última, la ‘Teoría de los modelos’ resulta perfectamente aplicable a los modelos contables en tanto modelos de un tipo particular de sistemas: los sistemas circulatorios (García, 1980).

Con todos estos avances y aún más, considerando los nuevos retos aparecidos en el panorama contable, de informar sobre los fenómenos ambientales naturales y sociales diferentes de los tradicionales, la perspectiva contable de desarrollarse prácticamente en ámbitos que vayan más allá de lo meramente económico-financiero parece todavía lejana. Para constatar ello basta con observar los contenidos académicos dominantes en los programas de contaduría o ciencias empresariales, en los que nos encontramos con la escasa o nula presencia de planteamientos del tenor formal que acabamos de mencionar. Una causa explicativa de esta situación es el escaso desarrollo teórico de esta tendencia, la cual, salvo contadas y honrosas excepciones como las de los profesores Richard Mattessich, Moisés García, Yuri Ijiri y pocos más, no ha aportado una cantidad suficiente de obras que divulguen los modernos planteamientos con miras a solucionar los nuevos problemas contables.

En relación con el tiempo formalizador el profesor Montesinos cita a algunos autores del siglo XVII y del XIX como los pioneros de dicho enfoque, entre los que destacamos a Hustcraft Stephe, como iniciador en Inglaterra, en 1736, de la *Teoría del propietario* y quien formula sus explicaciones contables recurriendo a planteamientos algebraicos elementales pero muy significativos por su claridad y sencillez expositiva. Así mismo sus seguidores W. Fulton y W. Cronhelm, quienes publicaron sus obras en 1800 y 1818, profundizan en las explicaciones de la mecánica contable bajo la óptica matemática. También a Giovanni Rossi, apasionado seguidor de la obra de Cerboni, quien publicó en 1895 su *Trattato della unitá teorética dei metodi discrittura doppia*, y en 1901 la *Teoría matemática della scrittura doppla italiana*, en las que explica que “la cuenta puede

considerarse como elemento matemático sobre el que pueden seguirse operaciones de cálculo, por cuanto está formado de dos series de cantidades homogéneas, aunque de significado opuesto y de signo contrario entre sí, esto es, una parte positiva y otra negativa, anotadas en las dos partes en que la cuenta está dividida” (Montesinos, 1978).

Afirma el profesor Montesinos que es a partir de los años cincuenta del siglo XX cuando irrumpe con fuerza la matemática en el terreno de las ciencias económicas y particularmente en la contabilidad. Las obras de Paton *Accounting Theory* de 1922; de Cutolo *Sull attribuzione del valore del Neto nel Bilanci Contabile* de 1952; de Palomba *Introduzione all'Economica* de 1950; de Devine *Integration of Accounting and Economics in the Elementary Accounting Course* de 1952; y de Littleton *Accounting Rediscovered* de 1958, constituyen una buena muestra de esta irrupción de la utilización de la herramienta matemática en la explicación de los planteamientos contables. Pero es la obra del profesor Richard Mattessich, iniciada con su escrito *Towards a general and axiomatic foundation of accountancy* aparecido en *Accounting Research*, de octubre de 1957 y continuada con *Accounting and Analytical Methods* en 1964 y otras publicaciones posteriores, las que propician definitivamente la calificación de la existencia de una escuela o corriente formalizadora de la contabilidad por autores como Leandro Cañibano en el sentido de programa de investigación apuntado por Lákatos.

Finaliza este acápite el profesor Montesinos (1978), con algunas precisiones de importancia para los estudiosos contables que se inician en su investigación, advirtiéndole que

La formalización contable, como la de otras ciencias, debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual nos sea posible ordenar y delimitar claramente las ideas de que disponemos, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que trabajamos, y depurar los planteamientos; sería desacertado, sin embargo, pensar que la formalización es un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos. La formalización en contabilidad es un fenómeno evidente para cualquiera que tome contacto con las publicaciones de la materia, en especial las anglosajonas. Su desarrollo se ha planteado, fundamentalmente, en las dos direcciones siguientes: a) Estudio del comportamiento de las

magnitudes objeto de los estudios contables, a través de modelos formalizados que manifiesten de manera precisa las relaciones en las que aquellas intervienen. b) Investigación de las características generales de la estructura de los sistemas contables de información, en especial aquellos que se implantan con base en el sistema de la doble clasificación. En esta segunda dirección hay que resaltar los intentos de axiomatización realizados, en los cuales el de Mattessich es, sin duda alguna, el más perfeccionado y riguroso.

d) La inclusión de los aspectos conductistas y la perspectiva comunicacional. Según el profesor Montesinos (1978), la disciplina contable se ha visto influenciada por las modernas tendencias de los enfoques organizativos, tal como el enfoque decisional planteado en 1938 por Chester Barnard y continuado por H. Simon, J.G. March, R.M. Cyert, y C. Bonini. Desde esta perspectiva las organizaciones son coaliciones de individuos que persiguen sus propios objetivos y que se los traslada a la organización. La contabilidad también ha sido influenciada por esta tendencia y por ello, de un sistema dirigido a colaborar con la dirección en el proceso de maximización de beneficios a través de un sistema de evaluación que pretende ser neutral, pasa a percibirse como un sistema de información encaminado a facilitar datos en diversos niveles de la gestión, permitiendo así una toma de decisiones fundamentada, referida a las funciones de planificación y de control. Según este enfoque, la contabilidad debe servir como medio de comunicación, para ello el contador debe seleccionar, procesar y comunicar los datos relevantes para las diferentes decisiones, adoptando una visión integral de los fenómenos observados, contemplando sus diversos aspectos y las interacciones que puedan producirse entre las partes del sistema.

e) El enfoque económico. Finalmente, llegamos al enfoque económico, de fundamental interés para el presente recuento histórico, ya que a partir de él justificamos el entronque contabilidad-economía, base para la comprobación de la hipótesis de la investigación, relativa a la posibilidad de realizar un tránsito desde lo micro contable a lo macro contable. Obviamente que para la comprobación de la mencionada hipótesis tomaremos aportes realizados por autores clasificados en otras escuelas, como es el caso del trabajo de Mattessich.

El profesor Montesinos, cuyo trabajo continuamos siguiendo en este apartado, propone una clasificación de diez tendencias de investigación, como componentes del enfoque económico. Haremos una breve referencia a algunas de ellas, las que en nuestro modesto criterio consideramos más relevantes.

- Controlismo
- La escuela de la Economía Hacendal
- La doctrina alemana de la Economía de la Empresa
- Patrimonialismo
- Contabilidad Social

• **El Controlismo** es una escuela veneciana encabezada por Fabio Besta, quien abandona el contismo y las posiciones cerbonianas y desarrolla un concepto de contabilidad entendida como ciencia del control económico lo que origina la denominación *Controlismo*.

Esta corriente entiende que el objeto de los estudios contables es el control económico de la riqueza hacendal. De forma más pura que los cerbonianos, se concentra más en la contabilidad y procura dar el máximo a la riqueza patrimonial como algo concreto, real, objeto de indagaciones propias, más que como finalidad de entenderse como la senda o el control.

La obra de Besta, de gran profundidad en el tratamiento de los temas, denota su principal preocupación: dar jerarquía y rango científico a la contabilidad. Basándose en el estudio histórico de la *cuenta* y teniendo presente la noción económica de *valor*, establece la definición de cuenta, así: “una serie de notaciones referidas a un objeto determinado conmensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento” (Montesinos, 1978).

Besta investiga las funciones de la administración económica, distinguiendo tres tipos de funciones diferentes: de gestión, de dirección y de control. Es en el tercer grupo donde la contabilidad centrará su atención. Dentro del control distingue dos partes: registro y constreñimiento del trabajo económico, clasificando luego las funciones de con-

trol con respecto al tiempo en que acaecen los hechos administrativos a los que se refiere y con respecto a su naturaleza.

El Controlismo como tal no se desarrolla fuera de Italia y hoy en día se considera superado, aunque deja sentadas bases sobre las que se fundamentarán, más tarde, estudios de administración y organización de empresas.

- **La escuela de la Economía Hacendal**, fue creada y promovida por Gino Zappa, sucesor de Besta. Este autor define la Economía Hacendal como la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas, y dentro de ellas distingue tres disciplinas íntimamente relacionadas: organización, técnica administrativa y contabilidad. La obra de Zappa pone de relieve la conexión sistemática entre las tres disciplinas, hasta el punto que su desarrollo aislado no puede entenderse científicamente. En este punto su aportación es trascendental, por cuanto pone de manifiesto el carácter sistemático e interconectado de las investigaciones científicas en el campo de las actividades económicas de las haciendas.

Según el profesor Lopes de Sa, la corriente hacendalista dominó la Italia del siglo XX, pero terminó por no ofrecer un cuerpo de doctrina abarcador, de lógica profunda, competente para justificar el campo contable. Su visión de la contabilidad no convence y no consigue imponerse por falta de lógica científica capaz de justificar la dignidad y la autonomía necesarias. Para tal *economía hacendal* la contabilidad se limitaba a los 'levantamientos' o 'revelaciones' de riqueza, pero no presenta la esencia para justificar la clasificación.

- **La doctrina alemana de la Economía de la Empresa** desarrolla un enfoque contable de difícil distinción entre una y otra disciplina, luego de un proceso investigativo y de avances prácticos, en los albores del siglo presente. Se destacan entre los investigadores de esta escuela los eminentes autores Schmalenbach, Schmidt y Schneider.

Schmalenbach desarrolla la *Teoría dinámica*, cuyo significado apunta a otorgar igual o mayor importancia al balance de rédito o estado de resultados que al balance patrimonial. Según el mismo autor no se trata de una verdadera teoría de balances, y tampoco quiere pasar por ser el primero en dar importancia a un estado contable que fue suficiente-

mente destacado por Stevin en el año 1600. El propósito de su trabajo queda claramente expuesto al inicio del prólogo, al decir: “este libro estudia el cierre del ejercicio de las empresas mercantiles”.

Este autor precisa el significado de los dos estados contables, balance y resultados: el primero es un estado estático, orientado a mostrar una adecuada información sobre el estado patrimonial; el segundo es un estado dinámico, dirigido a informar sobre la eficiencia económica de la producción de la hacienda.

En la contabilidad por partida simple se averigua, de hecho, el beneficio exclusivamente con la ayuda del Balance... En la contabilidad por partida doble, el Balance dispone de un satélite que es la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la cual se empareja siempre con el Balance, como una mano con la otra. La cuenta de Pérdidas y Ganancias muestra, en formas más o menos resumidas, los movimientos habidos durante un periodo contable, y el Balance presenta la situación resultante de esos movimientos (Montesinos, 1978).

Por su parte Schmidt, influenciado por criterios de la economía positiva, trata de reflejar estos puntos de vista en la contabilidad con el propósito de alcanzar una información ‘verdadera’ con respecto al patrimonio empresarial y al rédito del ejercicio, acción orientada a coadyuvar a la entidad en la búsqueda de conservar su valor-relativo en el ámbito económico donde participa, y en la obtención del mayor rédito posible del empleo del capital.

Erich Schneider es un seguidor de los dos autores antes mencionados y continuó su labor en la dirección planteada al interior de la Economía de la Empresa, fundamentando la información contable en sólidos criterios económicos, tanto del nivel de economía empresarial como de economía política.

La contabilidad no es para Schneider una técnica (la partida doble), ni una necesidad práctica para la vida administrativa de la empresa (contabilidad externa), ni siquiera un imprescindible método de control (contabilidad de costes). Es todo eso y algo más; es el instrumento sensible de los órdenes, desde el técnico de la producción hasta las previsiones de los precios y las espec-

tativas del movimiento de los mercados, suministrando así la información necesaria en cada caso, para la perfecta marcha en la empresa (Montesinos, 1978).

- **El Patrimonialismo** fue fundado por el eminente investigador contable italiano Vincenzo Masi, seguidor de Besta, plantea que la contabilidad es la ciencia del patrimonio, orientación que ha sido adoptada por investigadores, no tanto de Italia como de otros países, como España, Brasil, Argentina, Uruguay y Colombia. En palabras del profesor brasileño Lopes de Sa significa:

“La corriente contable que tiene mayor repercusión en la actualidad es la patrimonialista... El patrimonialismo continúa como una corriente viva, avanzando cada vez más profundamente, presentando obras de raro valor científico y filosófico en muchos países del mundo. Los fenómenos patrimoniales, o sea, todo lo que acontece con la riqueza hacendal, continúa siendo objeto central de estudio de las mejores obras de nuestra tiempo y la propia parte instrumental, formal, escritural, prosigue siendo normalizada dentro de una óptica nítidamente patrominialista (Montesinos, 1978)”.

Masi parcela el estudio de la disciplina contable en tres componentes: la estática patrimonial, la dinámica patrimonial, y la revelación del patrimonio.

- La estática es el estudio del patrimonio en un momento dado del tiempo, como si su acción estuviera detenida, para examinar cuantitativa y cualitativamente su composición, sus elementos, cantidades, valores, estructura y condiciones de equilibrio.
- La dinámica es el estudio del patrimonio como un todo en movimiento continuo, causado por factores internos y externos a la organización. Examina el patrimonio, las inversiones y las financiaciones y los movimientos que los afectan reflejados en los ingresos, costos y gastos, entradas y salidas financieras, económicas y patrimoniales, relativas a las organizaciones institucionales.
- En cuanto a la revelación dice el profesor Masi: “La estática y la dinámica patrimonial no podrían ser estudiadas totalmente ni

explicadas completamente, sin el uso de procedimientos diversos, oportunamente coordinados, de revelaciones que se evidenciaran en el patrimonio y los hechos patrimoniales, tal y como se manifiestan en las empresas y en las instituciones de todas las naturalezas, y así mismo justifica la existencia de una revelación patrimonial o levantamiento patrimonial”.

- **Por Contabilidad Social** se reconoce la tendencia que se ocupa de reflejar los fenómenos macroeconómicos. También se la ha denominado contabilidad macroeconómica, macrocontabilidad o cuentas nacionales.

Según el profesor Adolf Enthoven se pueden diferenciar tres etapas en el desarrollo de la contabilidad social, así:

- a) Primera fase, que data desde la antigüedad hasta 1930, periodo en el que se van perfilando las ideas en torno al proceso de circulación de valores en las economías y aparecen estimaciones de la renta en casi todos los países, de una forma o de otra. En esta etapa se destacan los trabajos de Sir William Petty (1623-1687), Richard Cantillon (1680-1734), Françoise Quesnay (1694-1774). La idea de la circulación de valores dentro del sistema económico considerado como un conjunto de partes interrelacionadas se desarrolla a través de los trabajos de Karl Marx, León Walras y Wilfredo Pareto.
- b) Segunda fase, que se desarrolla entre 1930 y 1945, época de crisis económica en que los estudios teóricos y las realizaciones prácticas sobre Contabilidad Nacional se ven influenciados por la obra de Keynes. En esta etapa se inscriben las obras de Ragnar Frish, Richard Stone, Ed Van Cleeff, Jan Tinbergen y Wassily Leontief.
- c) La tercera fase se desarrolla a partir de 1945 hasta nuestros días y es la de mayor ímpetu en el auge de la Contabilidad Social. A partir de la finalización de la segunda Guerra Mundial, a instancias de la Organización de las Naciones Unidas, se inicia los primeros estudios sobre las estadísticas de la renta nacional. En 1947 se publican los resultados de estas investigaciones, incluyendo diversas fórmulas para la totalidad del sistema económico en un marco de contabilidad nacional.

La perspectiva de Cañibano y Gonzalo

Por su parte el profesor Leandro Cañibano (1974) identifica tres programas a partir de la publicación de la obra pionera de la reflexión teórica contable por Paciolo en 1494.

El primer programa con una vigencia aproximada entre 1494 y 1914 lo denomina *Legalista*, pues dice él:

La finalidad de la información contable entra dentro de unos cauces estrictamente jurídicos y, por tanto, hay que construir todo el armazón atendiendo a las limitaciones derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en sentido eminentemente legalista, así toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, pueden ser considerados como prueba, ya que lo que priva la expresión del patrimonio en términos cuantitativos no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consiste en la presentación de unos datos que sirvan de garantía a terceras personas (Cañibano, 1974).

Aunque éste no era el objetivo único de la contabilidad aplicada en este tiempo, pues desde las primeras formulaciones contables ha permanecido subyacente el objetivo de información económica, frente al legalista, aquél queda anulado.

Transformaciones socioeconómicas originadas en la primera posguerra mundial, como la inflación galopante en Alemania, posibilitaron el cambio de óptica en el orden de la importancia de estos dos objetivos de la información contable. La orientación legalista y su derivación, la rigurosa objetividad legal, no permitían valorar la realidad económica en su dinámica cambiante.

Nos encontramos, pues, con unas circunstancias que alteran totalmente el papel de la información contable; se le pide que sea capaz de ofrecer una base de cifras realistas, que se adapte al medio, que los resultados calculados respondan a principios económicos, que su conocimiento verdadero evite la creciente descapitalización de las empresas, en suma, que el fin que antes perma-

necía en un modesto segundo plano surge con fuerza arrolladora sobrepasando al que hasta ese momento ocupaba total prioridad (Cañibano, 1974).

Así aparece y se desarrolla, primero en Alemania y luego se irradia en el ámbito internacional el *Programa Económico*, el segundo que identifica Cañibano cuya vigencia dominante la ubica entre 1914 y 1960. Dentro de este enfoque se desarrollan conceptos valorativos como los de costo de reposición, resultados exógenos y good-will, y se lanza un nuevo concepto que apunta a la homogeneización de criterios en el proceso de medición e información contable como es el plan de cuentas, hoy por hoy de amplísima aceptación en el continente europeo y en el ámbito latinoamericano, soporte del encuentro entre las micro y macro magnitudes contables.

En la segunda posguerra se vive un auge de las aplicaciones matemáticas para solucionar problemas científicos y técnicos. La contabilidad no es ajena a dicha influencia. Así se desarrollan los costos estándar y técnicas propuestas basadas en formulaciones matemáticas y estadísticas resueltas con ayuda del computador. La aplicación de la investigación operativa a las ciencias económicas pronto influye a la contabilidad y contribuye a que las exigencias informativas de las empresas comiencen a ser respondidas con mayores perspectivas de acierto en relación con las predicciones que se realizaban cuando no se hacía uso de esta herramienta.

Cañibano dice que si bien es cierto que la puesta en práctica de dichos modelos hubiera sido imposible en otras épocas, a partir del momento al que nos referimos comienza una verdadera revolución en el campo de la informática y de la cibernética; el diseño de nuevos ordenadores, cada vez más poderosos, hace factible el tratamiento de modelos matemáticos aplicados a las ciencias empresariales, dentro de ellas a la contabilidad.

Sin embargo, en contabilidad se presentaba un vacío en el campo de los estudios metodológicos, pues los intereses de los estudiosos, hasta bien entrado el presente siglo, se habían orientado hacia derroteros pragmáticos. Esta falencia hacía que cualquier mejora en la parte mecánica perdiera su efectividad, en tanto no hubiera un cuerpo teórico formalizado que permitiera establecer unas bases generales sobre las

que se fundamentan las aplicaciones particulares en cuya práctica se desarrollarían.

Como respuesta a esta necesidad, comienzan a aparecer los primeros intentos de axiomatización contable con los trabajos de Paton en los años 20 y de Paton y Littleton en los 40.

No puede hablarse seriamente de dicha preocupación hasta que ve la luz el artículo de Richard Mattessich *Hacia una fundamentación general y axiomática de la contabilidad* publicado en 1957, en el cual se establece una serie de axiomas, definiciones, teoremas y requisitos, apoyándose en el álgebra matricial como lenguaje formal. Sin embargo, la formalización rigurosa de la teoría quedaría aplazada hasta 1964, año en que es publicada otra obra del profesor Mattessich *Contabilidad y métodos analíticos. Medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y la macroeconomía*, en cuyo apéndice es presentado a escala formal mediante la teoría de conjuntos el cuerpo de fundamentos sobre los que descansa la teoría de la contabilidad, los cuales son desarrollados magistralmente a nivel semántico a lo largo de toda la obra. La rigurosidad formal permite un análisis de gran profundidad de aspectos de la mayor relevancia, tales como medición, valoración y predicción (Cañibano, 1974).

Esta orientación motivó el interés de una gran cantidad de estudiosos de la teoría contable a partir de los años 60, etapa que al profesor Cañibano le ha permitido identificar como la del surgimiento de un nuevo programa de investigación que él ha denominado *Programa Formalizado*, cuyo objetivo se dirige a “la reducción de las proposiciones contables a cálculos lógicos o matemáticos, para, en virtud de las reglas de inferencia, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad irá elevando, de día en día, su potencialidad explicativa y predictiva” (Cañibano, 1974).

Esta metodología de reconstrucción histórica del quehacer contable ha sido también aplicada por el profesor Jorge Tua (1984), para describir el proceso de formulación doctrinal y de regulación contable en Estados Unidos de Norteamérica. Tua identifica dentro del Programa Formalizado tres subprogramas de investigación así: un periodo previo de formación doctrinal y acción regulativa denominado *subprograma*

de búsqueda y dos periodos sucesivos, uno sustentado en la lógica clásica, predominantemente cognoscitiva, denominado *subprograma lógico* y el otro, el *subprograma teleológico*, impulsado por el criterio de utilidad de la información que puede, según Tua, desembocar en construcciones decididamente normativas y deónticas.

Estas características o rasgos básicos de ningún modo se abandonan al variar los enfoques, lo que sucede es que cambian de lugar en cuanto a las prioridades y siguen influyendo de una u otra forma en las diferentes etapas.

Para el subprograma de búsqueda, según Tua (1984), las reglas contables son fruto de la experiencia más que de la lógica.

Un buen número de autores que se ha ocupado de los primeros pasos de la regulación indica que toda disciplina científica nace normalmente como un conjunto de procedimientos para resolver una serie de necesidades específicas y encuentra inicialmente una vía de apoyo en la propia práctica más que en la reflexión semántica. A medida que se produce su desarrollo, se van realizando construcciones encaminadas a formalizar, explicar y predecir el comportamiento de los hechos, que normalmente contribuyen a mejorar sus aplicaciones prácticas (Tua, 1984).

Con este criterio de base, este periodo previo a la formalización del discurso contable se caracterizó por aplicar una metodología inductiva dirigida a identificar las prácticas en uso, agruparlas alrededor de unos criterios y objetivos básicos para con ellos establecer un conjunto regulativo con pretendida validez general. De ahí que esta etapa también es conocida como de *aceptación generalizada*.

Comúnmente se ha definido al método inductivo como el procedimiento que permite extraer conclusiones generales de observaciones y mediciones particulares; esta orientación guió a los estudiosos de la contabilidad en EE.UU. durante la época de la Gran Depresión hasta la década de los 50. Para el medio contable colombiano es de gran interés conocer este proceso debido a la marcada influencia que sus contenidos doctrinales y regulativos han tenido en la práctica contable de nuestro país. Este ensayo investigativo siguió la construcción inductivo-positiva, caracterizada por cuatro etapas así: a) Observación y registro de todos los hechos; b) Análisis y clasificación de éstos; c) Derivación in-

ductiva de generalizaciones; y d) Contrastación ulterior de las generalizaciones. Postulando, por otro lado, que las hipótesis de trabajo no aparecen en esta secuencia sino hasta su tercer estadio, es decir, el de la derivación inductiva de generalizaciones, con el fin de garantizar la asepsia necesaria, desde la corriente positivista, en la cual se postula que si hay preconcepciones, esto es, juicios de valor, se invalida el proceso investigativo, pues sus resultados estarían viciados.

Sin embargo, como dice Tua, la determinación de qué hechos de los observados son relevantes al momento del estudio propuesto y la elección a favor de una taxonomía con respecto a otra parece confirmar que el tipo de datos que se hayan de reunir o clasificar no está determinado por el problema que se está estudiando, sino por el interior de respuesta que el investigador trate de darle en forma de conjetura o hipótesis. Es la posición subyacente de la mente de quien opera, en esencia sus propios juicios de valor la que establece la relevancia o irrelevancia de los datos en función de las hipótesis previas que maneje.

Otro problema que incide en esta forma metodológica de proceder es el identificado por Hume y objeto de muchos análisis, entre ellos, de Popper en varias de sus obras. Popper responde a este problema con su propuesta metodológica de la falsación como remplazo a la verificación inductiva.

En el caso del *subprograma de búsqueda* las falencias anotadas explicaron el origen de múltiples problemas en el proceso práctico que impedían dar respuesta adecuada a las crecientes necesidades informativas. Los teóricos de la contabilidad destacaron estos puntos débiles que fueron ocasionados por el pragmatismo a ultranza. Con él, la general aceptación pierde todo soporte que no fuese la práctica, con lo cual aparece la clásica trampa teleológica: se confunde la causa con el efecto y la norma racionalmente fundada se convierte en uso, y en lo que debe hacerse por lo que es y lo que se hace.

Tua ubica este momento de decadencia del subprograma de búsqueda hacia finales de los años 50 y comienzos de los años 60, cuando se crea un organismo en EE.UU. orientado a la investigación de las bases teóricas de la contabilidad, el Consejo de Principios Contables (A.P.B.). Aunque desde años atrás la doctrina contable había abordado dicho problema ahora se trata de darle un tinte de autoridad oficial a la producción teórica.

“En este esquema se insiste en el desarrollo lógico contable en varios niveles, así como en la necesidad de una continua investigación. Su contenido marca una clara impronta en la época, fijando una tendencia direccional posterior, un subprograma de investigación en suma, de manera que las declaraciones doctrinales y profesionales que le sucedieron siguieron sus expresiones y conceptos, consagrando el esquema postulados-principios-reglas, utilizado en los trabajos de investigación ARS 1 y 3” (Tua, 1984), que se constituyeron, en un principio, en la orientación oficial por excelencia del Consejo.

El párrafo siguiente tomado del informe del comité especial de investigación, constituye el núcleo central en torno al que se mueve la heurística positiva del nuevo programa denominado subprograma lógico:

Los postulados son pocos en número y son presupuestos básicos sobre los que descansan los principios. Necesariamente derivan del entorno económico y político, y de las formas de pensamiento y hábitos de los diferentes segmentos de la comunidad de negocios. La profesión, no obstante, debe conocer claramente su significado e interpretación, al objeto de que constituyan una base significativa para la formulación de principios y para el desarrollo de reglas y otras guías para la aplicación de principios a situaciones específicas... Un amplio conjunto de principios contables coordinados debe servir como un entramado de referencia para la solución de problemas concretos. En consecuencia, las reglas y otras guías para la aplicación de principios contables a situaciones específicas deben desarrollarse en relación con los postulados y principios previamente expresados. Deben ser razonablemente flexibles (Tua, 1984).

Tua resalta de esta etapa dos elementos interesantes desde el punto de vista formal del contenido. En primer término el apego al esquema postulados-principios-normas como clara intención de adoptar la vía hipotético-deductiva para fundamentar la teoría contable. En segundo lugar se advierte, no explícitamente, una tendencia que servirá a partir de este momento como vía de solución en el permanente conflicto que existe entre las posiciones positivas y normativas. Nos referimos a la distinción entre teoría general contable y sus aplicaciones. La primera, como su nombre lo indica, general o común para cualquier desarrollo

específico, establece las condiciones iniciales, además, no dependen del entorno, es decir, que son válidas para cualquier medio económico. Las segundas son aquellas que se adaptan al entorno específico en que van a servir de base para el desarrollo de políticas particulares y a la obtención de ciertos objetivos en una clara orientación teleológica.

El profesor Tua afirma que se desarrolla en esta época una etapa de producción teórica en la vía de la teoría básica tan fecunda, que ha sido denominada por Nelson *la edad de oro de la investigación a priori*. Agrega el profesor que un verdadero aluvión de trabajos saturó de hipótesis a priori la década de los 60, en la vía postulados-principios-normas con objetivos como los de construir estructuras plenamente integradas de teoría de contabilidad basadas en un conjunto dado de premisas o postulados; desarrollo de teorías sobre la medición contable, teoría de los costos y los valores; desarrollos matemático-contables, etc.

Paralelamente al subprograma lógico se desarrolla una tendencia investigativa crítica del mismo como réplica de la etapa primera, aparentemente ya superada, la de búsqueda, caracterizada por su orientación inductivo-positiva.

En el subprograma *lógico* la contabilidad se orienta hacia la búsqueda de una verdad única, el cálculo del beneficio y del patrimonio, sin importar quien lo recibe y por qué. La contabilidad buscó y tomó conceptos fundamentales basados en la teoría económica, especialmente en la microeconomía, suponiendo que con ello se facilitaría aquel cálculo y, por ende, la distribución de los recursos, con lo que los autores que han militado bajo este subprograma se orientaban más hacia la búsqueda de la verdad que a la noción de utilidad.

La gran cantidad de escritos en la vía apriorística saturó el medio académico contable. Este hecho, junto a la actividad crítica de los investigadores inductivo-positivistas, propició el surgimiento de un nuevo subprograma de investigación que se formalizó a comienzo de los años 70 y que Tua ha denominado *subprograma teleológico*. Dice Tua (1984) al respecto:

La preocupación por dotar a la norma contable de un sentido teórico, vuelve a hacer su aparición al comienzo de esta etapa, pero con un cariz diferente: en esta ocasión se trata de derivar tales estándares a partir de los objetivos de la información contable. Este

nuevo enfoque que hemos denominado teleológico puede contribuir a la creación de una teoría normativa del estándar contable, en cuanto la selección de un conjunto de objetivos es inherente a la utilización de juicios de valor (Tua, 1984).

La heurística de este subprograma está soportada en la búsqueda de unos estándares o convenciones que apunten al alcance de unos objetivos considerados deseables para los estados financieros y la información contable en la perspectiva fundamentalmente del inversor bursátil.

Ya no se habla de principios sino de estándares o convenciones y la preocupación por encontrar una información única y verdadera, clásica de la epata lógica, es remplazada por la búsqueda de una información válida y útil al usuario.

Se nota, además, que se da una separación entre el concepto de teoría general y sus aplicaciones, con clara influencia del sector profesional que pretende obtener una regulación contable que responda a los intereses del medio usuario empresarial y del mercado bursátil, antes que profundizar en cuestiones teóricas más apropiadas de ambientes académicos en quienes parecen delegar esta tarea.

Así, el subprograma teleológico se desarrolla fundamentalmente en la línea pragmática en responder a las necesidades de los usuarios de la información, orientándose por un único esquema de reglas. Los usuarios de la información pueden clasificarse para el programa en dos grandes grupos a quienes se pretende satisfacer, así:

1. Los inversionistas bursátiles, como consumidores de información destinada a la toma racional de decisiones económicas, estudiando sus requerimientos y reacciones a nivel individual o colectivo, así como sus procesos decisorios, para derivar de los mismos las reglas que doten a la información contable la configuración que sea más adecuada a tales propósitos.
2. La entidad emisora y sus directivos, cuyas intenciones y objetivos se ven afectados por la utilización de la norma contable.

El profesor Richard Mattessich escribió, en 1986, el artículo Un examen científico aplicado para una estructura metodológica en el que incluye su visión del progreso investigativo de la disciplina contable, a

partir de los planteamientos epistemológicos de Lákatos, Balzer, Stegmüller y Bunge. En el texto examina cómo las ideas de estos epistemólogos pueden ser aplicadas, de algún modo significativas, a la moderna teoría contable y al análisis de la información.

En este artículo el profesor Mattessich propone una agrupación de la reciente actividad investigativa contable, en tres tradiciones o programas, así: la tradición investigativa de gerencia, la tradición investigativa de valuación-inversión, y la tradición investigativa de información-estrategia.

La tradición investigativa de Gerencia, referida a la relación principal-agente y a la supervisión que el primero realiza sobre el segundo en su relación contractual, está conformada por tres propuestas, a saber, de periodización, original de la agencia y agencia-información.

La propuesta de periodización nace teniendo en cuenta que el monitoreo de la gerencia directiva puede ser satisfecho mejor con la apropiada asignación de costos y beneficios de inversión a un periodo específico. Está basada en los siguientes principios:

1. El costo histórico o costo de adquisición.
2. Asignación periódica de costos y beneficios a través de su comparación.
3. La asignación de los costos por depreciación con base en una vida útil estimada.
4. La suposición de la empresa marcha.
5. La función de gerencia que domina a esta fase.

Una característica fundamental de esta fase es que la función de valuación no es considerada como función contable, sino del mercado.

La propuesta original de la agencia comienza en el pionero trabajo de Coase de 1937 y en el de Simon de 1951, en los que se analizan sistemáticamente los problemas de los contratos de trabajo y dirección, planteamientos que tuvieron que esperar durante más de dos décadas para que fueran aceptadas como teorías válidas para estudiar las relaciones del principal y el agente. El problema nodal que aborda esta propuesta está referido a los costos generados en la conflictiva relación principal-agente, ocasionados en el control de la actividad del agente realizada por el principal, reducción de los resultados debido a dife-

rencias de criterio en la valuación de diversas partidas, anticipación de acciones del agente en su favor frente a los intereses del principal. En relación con este punto se halla la búsqueda de un contrato que posibilite un reparto de riesgos entre el principal y el agente que pueda cumplir con el criterio de la optimalidad paretiana. Así el sistema de información contable adquiere una importancia vital, pues es la base para determinar el comportamiento del agente que no puede ser vigilado permanentemente por el principal.

La tercera fase de la tradición de gerencia es la propuesta *agencia-información*, y surge de la combinación de la teoría descriptiva de la agencia, por una parte, y la economía informática, por la otra. Aunque estos dos aspectos no estuvieron por muchos años relacionados, la creciente formalización de los aspectos precedentes facilitó su encuentro, lo que propició la estrecha cooperación en el proceso investigativo. Su núcleo debe encontrarse en las relaciones contractuales y en la participación en el riesgo entre el principal y el agente.

En la relación contractual entre el principal y el agente se pueden dar una amplia gama de modalidades que estarían contenidas entre dos extremos, uno de los cuales presenta al principal asumiendo el riesgo total y recibiendo el resultado remanente, y al agente, con riesgo cero y remuneración fija; el otro extremo presenta al principal recibiendo una remuneración fija y asumiendo cero riesgo, en tanto que el agente asume todo el riesgo y se embolsa el resultado restante. Entre las múltiples posibilidades contractuales las dos partes se orientan a buscar una que cumpla con la condición óptima paretiana en cuanto al resultado, y de acuerdo con la teoría económica marginal clásica, en relación con la participación en el riesgo.

El profesor Mattessich divide la segunda *tradición investigativa (valuación-inversión)* en tres propuestas, así: del valor presente-valor corriente, del riesgo compartido, y del mercado de capitales. El propósito fundamental de esta tendencia es la de aproximar a la contabilidad hacia la correcta valuación económica de los recursos y derechos.

La primera fase de esta tendencia, del valor presente y valor corriente está suscitada en la oposición al costo histórico y al costo acumulativo. Su comienzo se remonta al siglo XIX y comienzos del XX. Autores como Schmidt y Canning, en la década del veinte del pasado siglo, proponen alternativas como el valor de remplazo (valor

corriente de entrada) para alcanzar de manera objetiva el valor económico actual. Además, se incluyen en esta fase propuestas de Staubus, Edwards y Bell, Sprouse y Moonitz, Chambers, entre otras, que plantean la adopción de sistemas de valoración concomitantes con los del valor corriente. Por otro lado y en la línea del valor presente, basado en la teoría del capital, se consideran los escritos de Hansen, Honko, Albach y Sich.

La segunda fase del programa de valuación-inversión es la propuesta del riesgo compartido. Esta fase también se basa en la teoría económica neoclásica y su extensión realizada por Arrow y Debreu, en 1954, pero principalmente en la moderna teoría del portafolio de Markowitz, expuesta por éste en 1952 y por Fama, en 1965, así como en la teoría de la cotización de activos de capital de Sharpe y Linther. Enfatiza la valuación de las predicciones del mercado e informaciones de carácter similar, así como sus efectos sobre la disciplina contable. Incluye procesos estocásticos en la contabilidad y toma en consideración la valuación de títulos en concordancia con la moderna teoría financiera con su distinción entre riesgos de mercado, el que puede ser eliminado por la diversificación del portafolio, por una parte, y riesgo sistemático para títulos que cambien más rápido y para títulos cuyos precios cambien más lentamente que el índice del mercado de valores, por la otra. Debe ser tenido en cuenta en esta fase, el trabajo de Ball y Brown publicado en 1968, pues fue la primera publicación que consideró la correlación entre los beneficios publicados y los precios del stock de títulos.

La tercera fase de la tradición *valuación-inversión* se denomina mercado de capitales. Está vinculada a la fase precedente y tiene similares premisas básicas, pero enriquecidas con la aceptación de que el beneficio pertinente de los títulos posee una genuina probabilidad de distribución. Se considera que la información del mercado tiene valor si ayuda a lograr la estimación del beneficio real. Así mismo se acepta la hipótesis de la eficiencia del mercado, con especial atención a la información del ámbito financiero.

La tercera tradición investigativa en la propuesta del profesor Richard Mattessich se denomina *Información-estrategia* y corresponde a una particular visión planteada en la década del veinte por J.M. Clark y que ha sido respaldada por él desde los años sesenta.

Se plantean dos etapas en esta tendencia o tradición, así:

- a) Formulación de las consideraciones básicas de la contabilidad como las puestas en práctica en el micro y en el macro nivel.
- b) Distinción estricta entre teoría básica no interpretada o semi-interpretada y las interpretaciones orientadas a fines específicos, para diferentes aplicaciones.

En la ciencia moderna, dice Mattessich, se acepta en forma general la inclusión de hipótesis adicionales auxiliares para el caso de nuevas aplicaciones de una teoría básica.

Bibliografía

- D'AURIA, Francisco. (1949). *Primeiros principios de contabilidade pura*. Universidade de Sao Paulo, Sao Paulo.
- GARCÍA, Moisés. (1980). *Contabilidad social. Del sistema de la circulación económica a los modelos de cuentas nacionales*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- MATTESSICH, Richard. (1986). Un examen científico aplicado para una estructura metodológica. *Revista Teuken N°3, tercer trimestre de 1988*. Universidad Nacional San de la Patagonia Juan Bosco de la Patagonia, Comodoro Rivadavia, Argentina.
- MONTESINOS, Julve. (1978). Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación en contabilidad. *Técnica Contable t. XXX*. Madrid.
- CAÑIBANO, Leandro. (1974). *Teoría actual da la contabilidad*. Madrid: Editorial ICE.
- CAÑIBANO, Leandro y GONZALO, José Antonio. (1995). Los programas de investigación en contabilidad. *Primeras Jornadas de Teoría de la Contabilidad*, Jerez, España.
- TUA, Jorge. (1984). *Principios y normas de contabilidad*. Madrid: Instituto de Planificación Contable.

HÁROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ

alye@une.net.co

Contador Público (Universidad Nacional de Colombia, Bogotá). Magíster en Ciencias Financieras y Sistemas (Universidad Central, Bogotá). Estudios Doctorales en Economía Empresarial (Universidad Autónoma de Madrid, España). Expresidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Académico del Centro Colombiano de Investigación Contable (CCINCO). Articulista en revistas académicas especializadas del orden nacional e internacional. Profesor universitario, de pregrado y postgrado en la Universidad del Quindío, Universidad de Manizales, Universidad la Gran Colombia, entre otras. Actualmente es docente e investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana y de la Universidad de Manizales. Su interés académico ha girado en torno a temas como teoría contable, contabilidad internacional, y la relación contabilidad y economía.

Reflexiones en torno al papel de la contabilidad ambiental administrativa

Werner Von Bischhoffshausen W.

Profesor e investigador de la Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile - Chile

Resumen

El trabajo expone el papel y herramientas básicas de la contabilidad ambiental administrativa en el nuevo ambiente de gestión empresarial que incluye en forma importante el medio ambiente como factor crítico de éxito. Se enfatiza en el concepto de costo como aspecto vital para la eficiente gestión ambiental de las organizaciones. De igual manera, se realizan algunas reflexiones en torno al rol que le compete al contador en este contexto.

Palabras clave

Gestión ambiental; contabilidad ambiental; costos por ciclo de vida; costos ABC.

Abstract

The work shows the role and basic tools of the administrative environmental accounting in the new environment of business management that includes the in a very important way the environment as a critical success factor. The concept of cost as a vital aspect for the efficient environmental management of organizations is emphasized. In the same way, some reflections are made about the role of the accountant on this context.

Key words

Environmental management; environmental accounting; cycle of life costing; activity based costing.

Recibido: 6-08-2012 - Versión final aceptada: 7-10-2012

Introducción: ¿Qué tenemos que ver los contadores con el medio ambiente?

Los titulares de la prensa nos señalan caminos a la respuesta todos los días: “Grupos industriales se juegan sus últimas fichas contra los impuestos verdes”. “Proponen tarificación vial para el sector Oriente”. “Proyecto de planta de generación térmica paralizado por recurso judicial por contaminante”. “Construcción de complejo hidroeléctrico atrasada en dos años por activistas ambientales”.

Los problemas ambientales existen. Son reales, aunque a veces sean exagerados o distorsionados por grupos interesados. Hace medio siglo, eran pocos los que osaban plantear su gravedad. Las chimeneas humeantes todavía eran símbolo de progreso, no de polución atmosférica. Hoy, el calentamiento global por el “efecto invernadero” es ampliamente reconocido, aunque los científicos no estén totalmente de acuerdo en sus efectos finales. Sin embargo, es clara la conveniencia de reducir las emisiones de CO₂. En torno al adelgazamiento de la capa de ozono se produjo el consenso internacional necesario para acordar una serie de medidas. La progresiva pérdida de la biodiversidad –acelerada extinción de especies animales y vegetales– genera reacciones de la autoridad en casi todo el mundo. La deforestación de bosques tropicales causa preocupación, porque también afecta el cambio climático. La alarmante contaminación de los mares provoca artículos esporádicos. La escasez de agua dulce es señalada como probable causa de las próximas guerras.

El párrafo anterior se refiere a los problemas globales. Su efecto específico generalmente no es percibido por las personas comunes y corrientes. A nivel regional y local, los problemas se multiplican, afectando en forma directa e inmediata la calidad de vida de las personas y, en consecuencia, provocando reacciones: la contaminación de ríos y lagos, más allá de su capacidad de regeneración; la disposición de desechos nucleares y tóxicos; la contaminación de suelos y napas (filtraciones de desechos, estanques subterráneos, industrias, aeropuertos); la contaminación atmosférica por diferentes sustancias tóxicas y material particulado; contaminación acústica y visual, por la actividad de transporte, entretenimiento y publicitaria; lluvias ácidas que destruyen bosques; la disposición de desechos sólidos, que aumentan en progresión geométrica respecto al ingreso de las personas; malos olores y vi-

braciones provenientes generalmente de alguna actividad industrial o de la construcción.

Es cierto que muchos de estos problemas no son nuevos. Existían hace cincuenta años o más. También las muertes por problemas ambientales: recordemos el tétanos, infección común cuando el transporte en las calles era a tracción animal. Por una parte, la dimensión y alcance de los problemas nunca había tenido la dimensión actual. Hasta hace pocos años, el clima había influido en el hombre, ahora el hombre está influyendo en el clima. Otra cosa que ha cambiado es la percepción y la forma de enfrentar los problemas. Las personas ya no toleran que su calidad de vida sea disminuida por factores evitables o controlables. Hace varias décadas, con determinados vientos gran parte de un importante puerto del Pacífico quedaba envuelta en un olor nauseabundo, proveniente de plantas elaboradoras de harina de pescado. Los habitantes lo toleraban, opinando que era “olor a dólares”. Hoy día, en otro lugar, una falla técnica en un criadero de cerdos provocó un problema similar; al no producirse una solución en el tiempo esperado, los vecinos recurrieron a la acción directa, bloquearon el acceso a la planta y obligaron a su cierre.

El hecho es que la gestión ambiental está pasando a ser parte integral –a veces, fundamental– de la gestión de la empresa. El aspecto ambiental es uno de los aspectos más visibles del desempeño respecto a la responsabilidad social empresarial (RSE). La mayor divulgación y aplicación del concepto de responsabilidad social en la gestión de la empresa se produce paralelamente a la mayor disponibilidad de información y de facilidad de comunicación, que permite que mucha gente se forme una opinión propia del desempeño social de una entidad. El principio básico es simple: la sociedad no tolera en forma indefinida la existencia de una organización que, medido el conjunto de los impactos positivos y negativos en la calidad de vida de los grupos interesados, genera más perjuicio que beneficio.

Si convenimos en que la actividad económica es generadora de gran parte de los impactos negativos en el medio ambiente, ¿por qué se asigna su responsabilidad a la empresa? ¿No es el consumidor el responsable último de los impactos ambientales? ¿No es él el que exige envases vistosos y prefiere productos desechables? ¿Acaso las encuestas no demuestran que los consumidores están dispuestos a pagar más por productos “verdes”?

Por una parte, la evidencia empírica no es necesariamente coincidente con las encuestas de intención de compra. Por otra, la verdad es que, aunque se mejore la información, sólo la empresa está en condiciones de conocer el impacto ambiental total real generado a través del ciclo de vida del producto. Igualmente, sólo la empresa conoce las alternativas técnicas económicamente viables disponibles para evitar o mitigar dichos impactos. Por todo ello, es lógico que se espere un comportamiento empresarial que minimice los impactos ambientales negativos de su actividad. El desafío para la empresa es la ecoeficiencia: la empresa debe mejorar su rendimiento económico al mismo tiempo que su desempeño ambiental.

Más allá del tema de la responsabilidad social, la variable ambiental se ha convertido en un factor crítico de éxito para muchas empresas (no sólo para las químicas, mineras y petroleras), por diversas razones:

1. *El desarrollo sustentable*: en algunas áreas económicas, como la pesca y la explotación forestal, el desarrollo sustentable es la única alternativa para la sobrevivencia de la empresa en el tiempo. La suerte que han tenido algunas pesquerías en el Atlántico Norte es un buen ejemplo de las consecuencias del cortoplacismo.
2. *La legislación ambiental*: las normas legales y administrativas, desde restricciones para fumar y usar determinados combustibles hasta impuestos ambientales y prohibición de fabricación, proliferan en todo el mundo. Su fiscalización, antes casi inexistente, es cada vez más intensiva.
3. *El activismo*: organizaciones no gubernamentales, como Green Peace, y otros grupos sólo circunstanciales presionan a la opinión pública a través de denuncias y acciones de publicidad, por lo que estiman un mejor desempeño ambiental. Que algunas veces estas acciones sean casi delictivas o motivadas por intereses no tan altruistas como parecen, no debe hacernos olvidar que algunos de los más importantes impactos negativos fueron investigados y desenmascarados por denuncias de algunos de estos grupos. En todo caso, constituyen un factor real.
4. *Los tratados comerciales*: tienden a incluir convenios respecto al desempeño ambiental. El NAFTA fue uno de los primeros.

5. *Cientes e inversionistas*: tanto clientes como algunos inversionistas están considerando la sustentabilidad de proyectos así como la certificación de cumplimiento de normas internacionales –como ISO 14001 y EMAS– en sus decisiones de compra o inversión.
6. Por último, el tema ambiental no sólo representa amenazas para las empresas, sino también oportunidades en desarrollo de tecnología y servicios.

Si estamos de acuerdo en que el tema del medio ambiente constituye un factor crítico para la empresa, está claro que es un tema importante para la contabilidad, principal herramienta de medición del desempeño de la empresa y apoyo para su gestión.

Cuando hablamos de contabilidad ambiental podemos distinguir tres planos:

- a) *Las cuentas nacionales*. La Conferencia de Río de Janeiro en 1992 acordó promover el desarrollo de Cuentas Ambientales, con énfasis en los recursos naturales y su uso y con la información necesaria para desarrollar políticas ambientales.
- b) *La contabilidad financiera*. No es que exista una contabilidad ambiental financiera distinta, sólo se trata de registrar y presentar nuevos hechos económicos, como pasivos ambientales contingentes, exponer el impacto ambiental de las empresas (XXI Conferencia Interamericana) y registrar información de costos e inversiones ambientales para las cuentas nacionales.
- c) *La contabilidad administrativa*. Sus objetivos son el apoyo a sistemas de gestión ambiental y la identificación de costos e ingresos ambientales. Algunas herramientas específicas son los costos por ciclo de vida y los costos con base en actividades (ABC).

El presente trabajo tiene como objetivo principal enfatizar este último aspecto. El apoyo de la contabilidad administrativa a la gestión ambiental de la empresa es vital y para poder realizarlo en forma eficaz, los contadores estamos obligados a adquirir competencias básicas en un área relativamente nueva del desarrollo del conocimiento. La Federación Internacional de Contadores (IFAC) plantea el papel del contador en la organización así:

El contador profesional en la empresa (CPE) tiene un papel que jugar, comprendiendo, demostrando y alcanzando las eficiencias de las que las organizaciones pueden beneficiarse a través de prácticas de negocios sustentables. El logro de la sustentabilidad depende de la generación, análisis, elaboración de informes y aseguramiento de información (financiera y no financiera) robusta y precisa. En consecuencia, es importante que el contador comprenda los conceptos de sustentabilidad y los desafíos que ello presenta para alcanzar aumento de valor para el accionista en el largo plazo. El papel del CPE en cuanto al desarrollo sustentable va más allá del obvio de recolectar, analizar e informar información relacionada. Muchos contadores desempeñan una variedad de otras funciones en las organizaciones, incluyendo gerencias superiores, donde ejercen una mayor influencia en la estrategia y toma de decisiones. El CPE, directamente o en su capacidad asesora, puede ayudar a las organizaciones a integrar aspectos ambientales en la planificación estratégica y su ejecución. EL CPE también puede ayudar a superar los diversos impedimentos culturales, organizacionales y económicos para el desarrollo sustentable. Por ejemplo, a menudo se toman decisiones cortoplacistas y típicamente con base en información incompleta o imperfecta, excluyendo costos y beneficios externos e intangibles. El CPE está en buena posición para estimular el pensamiento a más largo plazo y proveer un conjunto de información más completo a los tomadores de decisiones (IFAC, 2006).

Conceptos básicos de gestión ambiental

Una de las definiciones más amplias de medio ambiente lo describe como un sistema global, constituido por elementos naturales y artificiales de naturaleza física, química y biológica, socioculturales y sus interacciones, en permanente modificación por la acción humana o natural y que rige y condiciona la existencia y desarrollo de la vida en sus múltiples manifestaciones.

Los principales problemas que están afectando y modificando negativamente el medio ambiente, en gran medida por la acción del hombre, los mencionamos en la introducción. El ideal es que la actividad humana se desarrolle dentro de los límites de lo que se ha llamado de-

sarrollo sustentable, que se define como un proceso de mejoramiento sostenido y equitativo de la calidad de vida de las personas, fundado en medidas apropiadas de conservación y protección del medio ambiente, de manera que no se comprometan las expectativas de las generaciones futuras.

Para ello es necesaria la protección del medio ambiente, percibida como el conjunto de políticas, planes, programas y acciones destinadas a mejorar el medio ambiente, a prevenir y controlar su deterioro. Ello debe incluir la preservación de la naturaleza, asegurando la mantención de las condiciones que hacen posible la evolución y el desarrollo de las especies y de los ecosistemas del país, y la conservación del patrimonio ambiental, con un uso y aprovechamiento racional de los componentes únicos, escasos y/o representativos del medio ambiente, para asegurar su permanencia y su capacidad de regeneración.

Dos aspectos que frecuentemente son mencionados como representativos del daño ambiental (que podemos definir como toda pérdida, disminución, detrimento o menoscabo significativo inferido al medio ambiente o a uno o más de sus componentes) derivado de los impactos generados por la actividad económica son la pérdida de biodiversidad o diversidad biológica y la contaminación.

La biodiversidad se refiere a la variabilidad de los organismos vivos que forman parte de los ecosistemas terrestres y acuáticos. Todos los años se extinguen especies, en muchos casos por impactos atribuibles a la actividad económica. Ejemplos claros de esto son la pesca excesiva y el reemplazo de terrenos silvestres por áreas de cultivo.

La contaminación de un ambiente se refiere a la presencia de contaminantes en concentraciones y períodos de tiempo que constituyen un riesgo a la salud de las personas, a la calidad de vida de la población, a la preservación de la naturaleza o a la conservación del patrimonio ambiental. Si bien existe la contaminación natural, por ejemplo, en el caso de erupciones volcánicas o emisión de polen, lo cierto es que la mayor parte corresponde a efectos no deseados, y muchas veces evitables, de la actividad económica.

Lo cierto es que la sociedad tiene conciencia respecto de la importancia del ambiente y de los impactos ambientales (definidos como toda alteración del medio provocada directa o indirectamente por un proyecto o actividad en un área determinada), que en gran parte son

negativos. La sociedad trata de defenderse a través de la legislación, incluyendo en sus normas conceptos como “el que contamina paga”, según el cual todo el que culposa o dolosamente dé lugar a una situación que cause daño ambiental, estará obligado a repararlo a su costo, efectuando la correspondiente restauración material, si fuere posible, e indemnizando en conformidad con la ley.

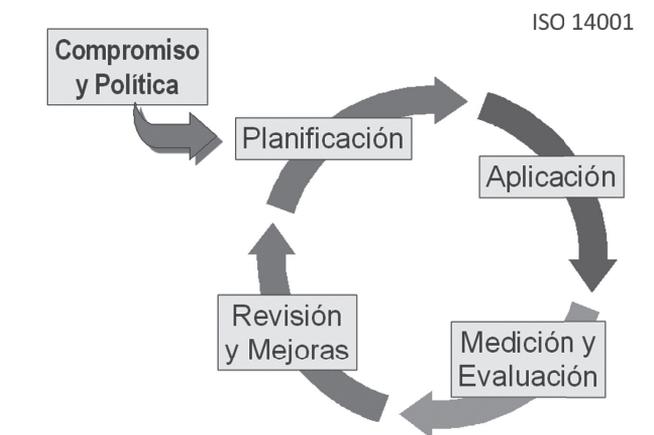
La gestión ambiental en la empresa

Hace ya casi 20 años, un destacado dirigente del gremio empresarial chileno dijo al respecto: “El hombre contemporáneo quiere más bienes y servicios, suministrados sin deterioro del medio ambiente y cuidando la naturaleza. La empresa debe proponer soluciones económicamente eficientes y técnicamente eficaces” (Agüero, 1993). En una palabra, la empresa debe ser ecoeficiente si quiere sobrevivir, y esto es válido para prácticamente todas las empresas en mayor o menor grado. Ya no se trata sólo de las grandes mineras, petroleras, químicas y forestales, aunque sean las más expuestas ante la opinión pública.

Para lograr estos objetivos, deben estar integrados en la gestión de la empresa. La sociedad, a través de la legislación, de la opinión pública y de los mismos empresarios se está encargando de que esto suceda. Como también en la gestión ambiental más vale prevenir que curar (porque el daño puede ser realmente incurable una vez producido), ya es casi imposible concretar un proyecto cualquiera sin un previo estudio de impacto ambiental. El estudio de impacto ambiental es un documento descriptivo de una actividad o proyecto que contiene todos los antecedentes necesarios para la predicción, identificación e interpretación de su(s) impacto(s) ambiental(es) y establece las acciones que se ejecutarán para impedir o minimizar sus efectos significativamente adversos.

Además de la legislación específica de cada país respecto a sistemas de evaluación de impacto ambiental, normas de emisión de contaminantes, tribunales ambientales, etc., también se han desarrollado normas internacionales de gestión ambiental, que si bien son de aplicación voluntaria, gozan de creciente adhesión. Las más conocidas son la ISO 14001 y la EMAS.

Sistema de Gestión Ambiental



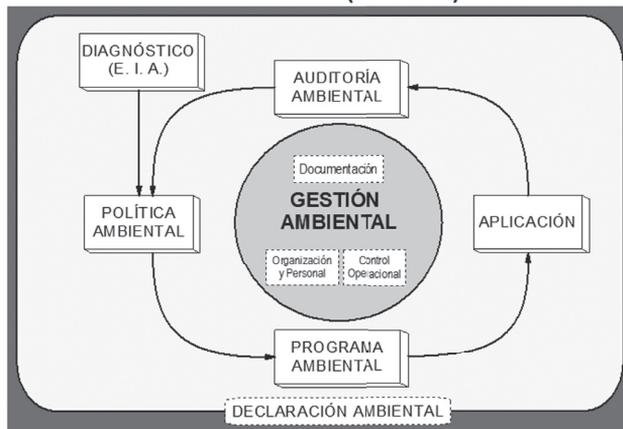
La norma ISO 14001¹ plantea un sistema de gestión que incluye el establecimiento de un compromiso de desempeño ambiental y políticas para asegurar el cumplimiento de dicho compromiso. Estas políticas deben traducirse en la planificación y aplicarse en la operación. El sistema exige herramientas adecuadas de medición y evaluación y una instancia de revisión y mejoras. De hecho, la norma ISO 14001 incluyó el mejoramiento continuo como exigencia varios años antes que la norma 9001. El cumplimiento de la norma es certificado por auditores habilitados y muchas empresas buscan la certificación por las ventajas comerciales que ésta proporciona. Muchos clientes, en especial de países más desarrollados, requieren proveedores certificados para poder cumplir ellos con las exigencias de la norma, la que así tiene un efecto multiplicador. Además de la norma que establece el sistema y cuyo cumplimiento se certifica, ISO ha desarrollado una serie de normas complementarias sobre auditoría, evaluación de sitios y entidades, etiquetamiento y otras.

La norma europea (EMAS=*Environmental Management and Auditing System*) tiene algunas diferencias con la norma ISO. Quizá una de las más llamativas es la incorporación obligatoria de auditorías pe-

¹ ISO 14001 (2004)

riódicas externas. Dentro del marco que proporciona una declaración ambiental, la empresa (o sitio) debe hacer un diagnóstico ambiental (semejante a un estudio de impacto ambiental) y definir una política ambiental conforme a las conclusiones del diagnóstico, traducir la política a un programa, aplicarlo y auditar la aplicación.

Esquema de Gestión y Auditoría Ambiental (EMAS)



Compatible con los anteriores, pero con algunas consideraciones interesantes, es el sistema llamado de eco-control o “concepto de Basilea”, desarrollado por Schaltegger en los años noventa. Plantea cuatro áreas en torno a los objetivos y políticas: aplicación y control, apoyo a la toma de decisiones, sistema de información, y comunicación ambiental. Utilizaremos este modelo para ilustrar el punto, por considerarlo completo y tener un enfoque práctico y realista.

En lo que se refiere a objetivos y políticas, se plantean algunos elementos que se deben tener en cuenta. El primero es *la existencia de un compromiso ambiental definido*, cuyo mínimo debería ser el cumplimiento de la legislación existente, lo cual puede ser válido para empresas pequeñas de bajo impacto, pero que en general debería ser de una administración ambiental amplia o incluso de un compromiso explí-

cito con el desarrollo sustentable. El nivel de compromiso más bajo, la solución de problemas (en su nivel más primitivo, el pago de multas por infracciones), aún es practicado por algunas empresas, pero no es viable en el mediano plazo.

El segundo elemento lo constituye un *diagnóstico de exposición*, que debe identificar y caracterizar las intervenciones o impactos ambientales generados por las operaciones, los productos y los proveedores de la empresa. Debe tenerse en cuenta que los impactos pueden provenir de los procesos productivos propios, de procesos productivos o extractivos anteriores, del consumo o uso de los productos y de procesos posteriores o disposición final.

El tercer elemento a considerar es la *identificación de prioridades*. La gama de impactos ambientales generados por cualquier actividad es tan amplia, que en la práctica no es posible diseñar acciones que abarquen la totalidad de ellos. Para definir las prioridades, es necesario considerar en la evaluación de los problemas ambientales que presenta la organización (de acuerdo con el diagnóstico de exposición) tanto la gravedad de los impactos como la importancia del problema. La gravedad de los impactos es conocida por la empresa. Su importancia depende no sólo de la evaluación científica, sino también de la conciencia social y política existente al respecto y de la reglamentación actual y esperada en torno al mismo. Ponderando estos aspectos, las medidas deben focalizarse en los problemas que son al mismo tiempo graves e importantes. Ellos constituyen la primera prioridad para definir acciones. Respecto a los problemas de alto impacto, pero de baja importancia, la empresa debe monitorear los cambios que se pueden producir en cuanto a su importancia. Respecto a los problemas importantes, pero en los cuales el impacto de la empresa es bajo, sólo debe mantener su posición. Los aspectos de bajo impacto y baja importancia no requieren de medidas.

La definición de metas requiere, por una parte, evaluar las causas de los impactos, que pueden ser por entradas o salidas. Por ejemplo, si un problema prioritario de una organización es el efecto invernadero, las causas pueden ser entradas de petróleo, CFCs, gas natural y R-134a y/o salidas de CO₂, metano, CFCs y R134a. Conocidas las causas, deben establecerse objetivos mensurables a nivel de impacto, no de causa.

La principal característica de los componentes de información y control es que utilizan datos tanto ecológicos como financieros. Otra, que la información está destinada a usuarios internos y externos. Algunos instrumentos utilizados son el inventario ambiental de flujos físicos, la contabilidad ambiental y la auditoría ambiental.

La comunicación ambiental constituye un componente importantísimo de la gestión. Debe manejarse con extremo cuidado, en especial cuando sea comunicación al exterior de la empresa, pero también al interior. Teniendo en cuenta el grado de sensibilidad social respecto al medio ambiente, la empresa ambientalmente responsable no sólo debe parecerlo, sino también serlo. La transparencia no debe provocar temores o suspicacias. Las acciones positivas y los logros deben comunicarse, tanto al personal como al medio externo. No debe olvidarse que las reacciones del público corresponden a la percepción que éste tenga de un determinado ente o suceso, no necesariamente a la realidad del mismo.

El papel de la contabilidad

La gestión ambiental sólo puede tener éxito si es económicamente sostenible. El reconocimiento y la revelación de costos ambientales asociados a un proceso, a un producto o a una unidad organizacional son importantes para una buena toma de decisiones. El objetivo de la contabilidad ambiental administrativa es el apoyo al sistema de gestión ambiental, principalmente, a través de la identificación de costos e ingresos ambientales. Algunos instrumentos para ello son los costos por ciclo de vida y los costos con base en actividades. Entre sus actividades están la evaluación de pasivos ambientales, la contabilidad de costos ambientales, la evaluación ambiental de inversiones y el costeo de externalidades ambientales.

Existen dos corrientes clásicas respecto al concepto de contabilidad ambiental administrativa (CAA) (Schaltegger et al., 2000). El primero, limita la CAA a una contabilidad interna basada en apreciaciones monetarias, constituyendo sólo un aspecto de la contabilidad convencional. El segundo, corresponde a un término general para contabilidad interna ambiental e incluye información referida a unidades físicas, además de la monetaria, como se muestra en el siguiente esquema:

El marco de la contabilidad ambiental (Schaltegger & Burritt, 2000)

Sistemas de contabilidad	Contabilidad convencional ambientalmente diferenciada (unidades monetarias)				Contabilidad ecológica (unidades físicas)		
	Contabilidad administrat.	Contabilidad financiera	Otros sistemas contables	Contabilidad ecológica interna	Contabilidad ecológica externa	Otras contabil. ecológicas	
Usuarios (ejemplos)							
Administración	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	⊙	
Accionistas		⊙			⊙		
Autoridad tributaria			⊙			⊙	
Acreedores		⊙			⊙		
Agencias Certificadoras					⊙		
Autoridad ambiental		⊙		⊙	⊙	⊙	
Contabilidad convencional ambientalmente diferenciada (unidades monetarias)							
Contabilidad ecológica (unidades físicas)							
+ Contabilidad ambiental = Contabilidad convencional ambientalmente diferenciada + Contabilidad ecológica							
⊙	Sistema contable históricamente más importante para comunicación, análisis, etc., con los respectivos usuarios.			⊙	Sistema contable adicional para comunicación, análisis, etc., con respectivos usuarios y partes interesadas.		

El cuadro ilustra los usuarios y grupos de interés (*stakeholders*) más importantes, así como los sistemas y categorías de contabilidad asociados. En el eje vertical se muestran ejemplos de usuarios y grupos de interés. El eje horizontal está dividido en dos diferentes categorías de contabilidad: contabilidad convencional monetaria y contabilidad ecológica. Conforme a este modelo, la contabilidad convencional monetaria incluye la contabilización de todos los aspectos monetarios, estén o no ambientalmente relacionados. En este mismo contexto, la contabilidad ecológica se refiere a todo el registro de intervenciones e impactos ambientales medidos en unidades físicas.

Las áreas marcadas en gris oscuro en la categoría de contabilidad convencional representan los sistemas contables convencionales ambientalmente diferenciados. Siendo parte de la contabilidad convencional, miden en términos monetarios los impactos en la organización que son generados por aspectos ambientales. La contabilidad convencional monetaria está dividida en tres sistemas contables: Contabilidad administrativa convencional, contabilidad financiera convencional y otros sistemas convencionales.

La contabilidad administrativa convencional es la herramienta central y básica para la mayoría de las decisiones internas de gestión. Normalmente no está disponible para usuarios externos, por tratarse de información confidencial y sensible. Un sistema de contabilidad ambiental administrativa considera temas como ¿qué son costos ambientales y cómo deberían ser determinados y registrados?, ¿qué tratamiento debería brindarse a los costos ambientales?, ¿deberían asignarse al costo de productos o a gastos generales?

La contabilidad financiera convencional está diseñada para satisfacer los requerimientos de información de usuarios externos respecto a los impactos financieros que genera la organización. Temas ambientales típicos de la contabilidad financiera convencional incluyen si desembolsos ambientales deben activarse o llevarse a resultados, qué normas y directrices aplicar en el registro y exposición de pasivos ambientales y pasivos ambientales contingentes, cómo tratar contablemente certificados de emisión transables.

“Otros sistemas convencionales” es un término usado aquí para cubrir eventuales sistemas específicos adicionales, por ejemplo, para efectos tributarios.

Existen diversos organismos internos y partícipes (*stakeholders*) externos interesados en aspectos ambientales: gerencias, directorio, accionistas, personal, autoridades, clientes, consumidores finales, ONG, inversionistas. Por ello, la contabilidad ambiental debe extenderse a la inclusión de una categoría de sistemas de registros ecológicos (en gris claro en la ilustración).

Las diferencias fundamentales entre éstos y la contabilidad convencional están en cuatro aspectos:

- Los sistemas ecológicos están focalizados en los impactos ambientales. La contabilidad convencional, en los impactos monetarios
- El origen de los datos de ambos sistemas generalmente es distinto
- La información proporcionada a menudo tiene propósitos diferentes y es requerida por usuarios distintos
- La información ecológica utiliza medidas de calidad y unidades físicas, diferentes de las unidades monetarias utilizadas por la contabilidad convencional

Los sistemas de registros ecológicos internos están diseñados para registrar e informar datos acerca de variables ecológicas, expresados en términos de unidades físicas, para uso interno de la administración. Esta información complementa los sistemas convencionales de contabilidad administrativa. Métodos de medición de los impactos generados por los productos y procesos de la organización en el medio ambiente constituyen una base indispensable para la buena toma de decisiones. El desarrollo permanente de nuevas formas para determinar emisiones contaminantes o daño ambiental ha sido característico durante las últimas dos décadas. Independientemente de su grado de sofisticación, que dependerá de las características y necesidades propias de la empresa, registros ecológicos internos constituyen un requisito imprescindible de cualquier sistema de gestión ambiental.

Los sistemas de registros ecológicos externos están destinados a generar la información requerida por usuarios externos a la administración: público en general, medios de comunicación, accionistas, inversionistas, ONG y otros. Su producto más conocido son las memorias

o balances ambientales emitidos por miles de empresas, ya sea como informes separados o como parte integrante de su memoria anual.

“Otros sistemas de contabilidad ecológica” se refiere a sistemas de registro que proveen información específica a organismos reguladores para controlar el cumplimiento de normas legales.

Los sistemas convencionales ambientalmente diferenciados y los sistemas ecológicos, tomados en conjunto, constituyen la contabilidad ambiental corporativa.

El análisis anteriormente expuesto, nos permite apreciar la complejidad del tema, que no se aprecia tanto en una simple definición, como la de IFAC, que define la contabilidad ambiental administrativa como focalizada en la información tanto física respecto a los flujos de energía, agua, material y desechos, como monetaria, relacionada con costos, ingresos y ahorros ambientales (IFAC, 2005).

Los costos ambientales

“La contabilidad de costos constituye la herramienta central para la toma de decisiones de gestión como la determinación de precios... Para la gestión ambiental, los costos relacionados (en su mayoría ocultos en los gastos generales) pueden ser definidos y asignados a productos y centros de costos” (ONU, 2001).

Podemos definir como costos ambientales, en primer lugar, aquéllos que previenen, eliminan, mitigan o reparan el daño ambiental; luego, todos los que se generan por ayudar a la preservación del medio ambiente o de la naturaleza; por último, todos los costos resultantes de acciones u omisiones que dañan el medio ambiente. Para poder analizarlos mejor, los podemos clasificar en cuatro grupos principales: convencionales, potencialmente ocultos, contingentes, y de imagen y relaciones públicas.

Los *costos ambientales convencionales* son aquéllos que se generan como consecuencia de decisiones ambientales. Como ejemplo tenemos el mayor costo por activos fijos adicionales, como filtros para emisiones. En materiales, el mayor costo que puede implicar el uso de elementos “verdes”. Puede que la modificación de algunos procesos para reducir un impacto ambiental específico requiera de mano de obra adicional. Dependiendo de las características de la empresa, la gestión ambiental pue-

de requerir personal directivo o de supervisión específico para el tema. Respecto a los costos convencionales, existe el riesgo de pasar por alto en la información para la toma de decisiones eventuales “ahorros ambientales”. A menudo, el reciclaje, la recuperación de materiales, la reducción en el consumo de energía y efectos similares, aparecen como resultado bienvenido, pero a veces, imprevistos de acciones destinadas a reducir los impactos negativos de la empresa. Hay casos clásicos, como cuando las imprentas de los Estados Unidos se vieron obligadas a instalar poderosos (y costosos) filtros para sus tóxicos “riles” (residuos industriales líquidos) y una vez que estuvieron en operación descubrieron que el valor de algunas tintas recuperadas reutilizables era mayor que el costo de los filtros.

Entre los *costos potencialmente ocultos*, podemos distinguir entre iniciales, normativos, voluntarios y terminales. Existe una serie de costos previos a la iniciación de operaciones de una organización. Podemos señalar costos de estudios de localización, de evaluación de impacto ambiental, de investigación y desarrollo, y de autorizaciones. Cuando no está consciente de su existencia y origen, es fácil que se diluyan entre gastos generales y puesta en marcha.

Otros costos ambientales potencialmente ocultos son los normativos, originados por leyes, reglamentos y convenciones de cumplimiento obligatorio. Tradicionalmente se incluían en gastos generales, por ser aparentemente menores, pero su volumen creciente hace necesario un control adecuado de ellos. Se incluyen los a veces numerosos informes y notificaciones a la autoridad, como asimismo los muestreos y monitoreo de emisiones. El etiquetado ambiental exigido para algunos productos. Deben considerarse también eventuales gastos por reparación ambiental y multas., entrenamiento especial del personal, seguros ambientales y costos adicionales en la administración de residuos y desechos forman parte de este grupo.

Parecidos, pero correspondientes a desembolsos por aplicación de programas ambientales que van más allá de la exigencia legal, ya sea para cumplir con normas internacionales o con objetivos propios de la empresa, son los costos ambientales voluntarios. Además de monitoreos y muestreos, pueden incluirse en este grupo de costos potencialmente ocultos la elaboración de informes de desempeño (“balances ambientales”), el reciclaje de materiales, gastos de investigación, auditorías ambientales, etc.

Tenemos los costos ambientales terminales. Ellos no sólo están a menudo ocultos, en muchos casos se omiten. Dada la dinámica progresiva de la legislación ambiental, probablemente parte de ellos no existía cuando se inició el proyecto, pero su relevancia actual suele ser muy grande. En este grupo se incluyen los costos derivados del abandono de sitios o plantas de operación o almacenamiento, la disposición final de existencias, la atención e inspección de sitios posterior al cierre.

Como *costos ambientales contingentes* clasificamos el valor esperado de futuros costos por cumplimiento legal, gastos jurídicos, multas ambientales, indemnizaciones por daños. Para su evaluación no sólo deben considerarse las políticas de la empresa, sino también la dinámica propia de la normativa ambiental. En ningún caso deben confundirse con gastos de reparación o indemnización futuros por daños ambientales generados en el pasado. Éstos constituyen pasivos ambientales contingentes, deberían estar considerados por la contabilidad ambiental administrativa y no son relevantes para la toma de decisiones, salvo en el caso de existir posibilidad de reducir su monto.

Los *costos ambientales de imagen y relaciones públicas* son costos en que la organización incurre voluntariamente como parte de las actividades de comunicación ambiental. Pueden incluir la confección de una “memoria” ambiental, ya sea como parte de su memoria anual o como un documento separado, los costos por la relación con grupos interesados (“*stakeholders*”) y con autoridades ambientales, actividades de paisajismo (“*cruzada verde*”), información y eventual apoyo a grupos ecologistas, campañas de prensa y muchas posibilidades más.

La multitud de costos ambientales no puede llevarnos a olvidar que la gestión ambiental también suele generar flujos económicos positivos para la organización. Si no se toman en cuenta, se pueden tomar decisiones equivocadas. Sólo su apropiado conocimiento permite una evaluación equitativa del efecto económico global de la gestión ambiental.

La mayor parte de las emisiones de la empresa corresponden a elementos o materiales adquiridos por la empresa y no utilizados en su proceso. Esto es válido para materias primas, material de embalaje, combustibles, etc. En consecuencia, medidas ambientales destinadas a

reducir emisiones y desechos, a través de sustitución de materiales, recuperación y reciclaje, deberían redundar en menores costos por consumo y por disposición final de desechos.

También pueden constituir una fuente de ingresos la venta de derechos de emisión que ya no se requieran al reducirlos. Si se desarrollan nuevas tecnologías propias de procesamiento “más limpio”, pueden licenciarse. También debe considerarse el beneficio derivado del acceso de la empresa con sus productos a mercados más restrictivos en cuanto al desempeño ambiental.

El costeo de las externalidades ambientales (recomendado inicialmente por la Agencia de Protección Ambiental de los Estados Unidos de América) consiste en calcular los costos de los impactos ambientales generados por los productos o la operación de la empresa que son absorbidos por el entorno. Es decir, son costos que no cubren ni la empresa ni el consumidor en cuanto tal, sino la sociedad en su conjunto. Este ejercicio, que puede parecer una pérdida de tiempo, es muy importante por una razón eminentemente práctica: los costos externos de hoy se convertirán en costos internos mañana. La tendencia en todo el mundo es a la internalización de las externalidades, a través de impuestos ambientales o cobro de derechos específicos.

Por supuesto, todos estos costos admiten diversas clasificaciones. El grupo de trabajo de expertos “Improving the Role of Government in the Promotion of Environmental Accounting” de la División para Desarrollo Sustentable de las Naciones Unidas recomienda agrupar los costos ambientales en las siguientes categorías (ONU, 2001):

1. *Costos de materiales de salida de productos.* Incluye los costos de adquisición de recursos naturales, como agua y otros materiales que se convierten en productos, subproductos y embalaje.
2. *Costos de materiales de salidas de no-productos.* Incluye los costos de adquisición (y a veces de procesamiento) de energía, agua y otros materiales que se convierten en desechos y emisiones.
3. *Costos de control de desechos y emisiones.* Incluye costos por manipulación, tratamiento y disposición final de desechos y emi-

siones; costos de reparación e indemnización relacionados con el daño ambiental; todos los costos relacionados con el cumplimiento de normas ambientales.

4. *Costos de prevención y otros de gestión ambiental.* Incluye los costos de actividades preventivas de gestión ambiental, como proyectos de producción más limpia. También incluye costos por otras actividades de gestión ambiental, como planificación y sistemas, mediciones ambientales, comunicación ambiental y toda otra actividad relacionada.
5. *Costos de investigación y desarrollo.* Incluye los costos de investigación y desarrollo relacionados con aspectos ambientales.
6. *Costos menos tangibles.* Incluye costos internos y externos relacionados con aspectos menos tangibles. Los ejemplos incluyen pasivos, regulaciones futuras, productividad, imagen corporativa, relaciones con partícipes (*stakeholders*) y externalidades.

La importancia del costeo con base en actividades

Para disponer de una información apropiada para la toma de decisiones, es conveniente aplicar el costeo con base en actividades (conocido también por ABC = *activity-based costing*). Este sistema trata de la correcta asignación de costos a los diferentes productos, reduciendo la proporción de costos ocultos en gastos generales. Este método puede mejorar el desempeño económico como consecuencia de una mejor protección ambiental. Tanto o más importante que lo anterior, no aplicarlo puede distorsionar decisiones comerciales, de determinación de precios y de inversiones. En el pasado, cuando los costos ambientales de todo tipo eran bajos o inexistentes, la no asignación precisa de ellos no tenía mayor relevancia. En la situación actual, ya no es así. Si no se conocen en forma precisa los costos ambientales generados por cada producto, los márgenes de producción de éstos serán poco confiables y es muy posible que productos “limpios” (que generan bajos costos ambientales) subsidien a productos “sucios”. Los productos “limpios” son castigados al prorratarles costos que no generan, como se puede apreciar en el ejemplo siguiente (Schaltegger & Müller, (1997):

Concepto	Proceso “limpio” A	Proceso “sucio” B
Ingresos	\$ 200	\$ 200
Costos de producción	\$ 100	\$ 100
Costos ambientales reales	\$ 0	\$ 50
Margen real	\$ 100	\$ 50
Si los costos ambientales se prorratan como gastos generales	\$ 25	\$ 25
El margen calculado será	\$ 75	\$ 75
Lo que está errado en	-25%	+33%

Aquí se puede ver cómo una distribución “general” puede llevar a tomar decisiones equivocadas. Se comparan dos procesos: el proceso A es “limpio” y no genera costos ambientales de ningún tipo, mientras que el proceso B genera costos adicionales de \$50 por ser ambientalmente nocivo. Si estos costos fueran considerados como gastos generales y prorratados en función del costo de producción, ambos procesos parecerían generar un margen de \$75. En realidad, el proceso A genera un margen de \$100, mientras el proceso B sólo contribuye con \$50.

Un primer paso consiste en diferenciar centros de costos ambientales comunes, como incineradores, plantas de tratamiento de aguas servidas y/o riles, disposición de desechos sólidos, etc., de otros gastos generales. El segundo paso es determinar la unidad del factor generador de costo. En el caso de un incinerador, p.ej., puede ser el kg. de material incinerado. El tercer paso asigna el costo total a procesos o productos en proporción al volumen del factor generador de costo que le corresponda.

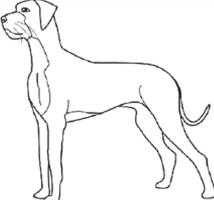
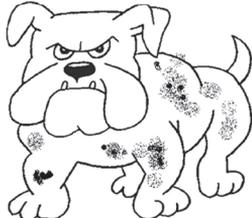
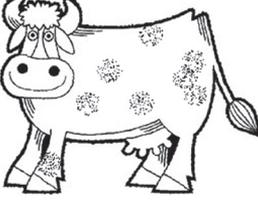
La elección de un factor de asignación apropiado es crucial para la correcta información de costo. El factor debe ser mensurable y estar directamente relacionado con costos ambientales reales. En general, el factor a utilizar dependerá de las circunstancias específicas de cada caso. Algunos factores considerados en la práctica son los siguientes:

- Volumen de emisiones tratadas
- Volumen de desechos tratados

- Toxicidad de emisiones o desechos tratados
- Impacto ambiental agregado de las emisiones (distinto al impacto por unidad)
- Costos relativos de tratamiento de diferentes tipos de desechos o emisiones

La toxicidad de emisiones o desechos puede ser más significativa cuando se trata de costos de capital (depreciación de activos e intereses) correspondientes a costos de construcción y operación que se incrementan sustancialmente por el mayor nivel de toxicidad y que ocasionalmente se producen a causa de una pequeña parte del volumen total de desechos o emisiones. Sólo será pertinente utilizar el impacto ambiental agregado cuando efectivamente el volumen de éste incida directamente en los costos.

Un buen costeo ABC, nos permite utilizar, p.ej., una herramienta interesante de información para apoyar la toma de decisiones en el área comercial: es la agrupación gráfica de productos según su situación de eco-eficiencia. El siguiente cuadro nos aclara mejor lo expresado.

Bajo		
Impacto Ambiental Agregado		
Alto		
Margen de Contribución	Bajo	Alto

En el cuadrante superior izquierdo, se agrupan los productos que son “perros limpios”, su impacto ambiental negativo es bajo, pero su margen de contribución también. Para que realmente constituya un aporte “eco-eficiente” debe mejorar su margen de contribución, pasar al cuadrante superior derecho y convertirse en una “estrella verde”, producto realmente eco-eficiente: alto margen de contribución y bajo impacto ambiental. En el cuadrante inferior izquierdo están los “perros sucios”: productos con bajo margen de contribución y alto impacto ambiental, deben eliminarse. La “vaca lechera sucia” representa productos de alto margen de contribución, pero acompañado por un alto impacto ambiental agregado. En su condición actual, no tiene gran esperanza de larga vida. O se limpia y asciende a “estrella verde” o morirá por “eco-ineficiente”.

El análisis del ciclo de vida

“El análisis del ciclo de vida (ACV) es una técnica para determinar los aspectos ambientales e impactos potenciales asociados a un producto: compilando un inventario de las entradas y salidas relevantes del sistema; evaluando los impactos ambientales potenciales asociados a esas entradas y salidas, e interpretando los resultados de las fases de inventario e impacto en relación con los objetivos del estudio” (ISO 14040, 1997).

El análisis o evaluación del ciclo de vida sirve para estimar el impacto ambiental de un producto, proceso o actividad específica durante toda su vida. En el caso de un producto específico, desde la extracción de las materias primas hasta su disposición final o su reutilización. Se desarrolla identificando y cuantificando el uso de energía y materiales y las emisiones ambientales. Con estos datos se evalúa –en términos físicos y monetarios– el impacto ambiental agregado. Obviamente, se incluyen así no sólo los costos internos, sino también los externos.

De acuerdo con la norma ISO 14040 un proyecto de ACV puede dividirse en cuatro fases: objetivos y alcance del estudio, análisis del inventario, análisis del impacto, e interpretación. Estas cuatro fases no son simplemente secuenciales. El ACV es una técnica iterativa que permite ir incrementando el nivel de detalle en sucesivas iteraciones (Riez-nik y Hernández, 2005).

En la fase de *objetivo y alcance*, se define el tema de estudio y se incluyen los motivos que llevan a realizarlo. Un objetivo podría ser, por ejemplo, comparar dos o más productos diferentes que cumplen las mismas funciones, para aplicar la información que se obtenga en la comercialización o en la reglamentación del uso de alguno de ellos. Para ello, es necesario establecer la unidad funcional, que describe la función principal del sistema o producto analizado. Otra meta podría ser determinar posibilidades concretas de mejoras ambientales perfeccionando el diseño de productos existentes, etc.

La segunda fase, *análisis del inventario*, comprende la obtención de datos y los procedimientos de cálculo para identificar y cuantificar todos los efectos ambientales adversos asociados a la unidad funcional. De una forma genérica denominaremos estos efectos ambientales como «carga ambiental». Ésta se define como la salida o entrada de materia o energía de un sistema causando un efecto ambiental negativo. Con esta definición se incluyen tanto las emisiones de gases contaminantes, como los efluentes de aguas, residuos sólidos, consumo de recursos naturales, ruidos, radiaciones, olores, etc. Cuando se trabaje con sistemas que impliquen varios productos, en esta fase se procederá a asignar los flujos de materia y energía así como las emisiones al medio ambiente asociadas a cada producto o subproducto (Antón, 2004).

La estructura de la fase de *análisis del impacto* del ciclo de vida se describe en la norma ISO 14042, considerando en forma obligatoria los siguientes elementos:

- Selección de las categorías de impacto, indicadores de categoría y modelos
- Clasificación: en esta fase se asignan los datos procedentes del inventario a cada categoría de impacto según el tipo de efecto ambiental esperado
- Caracterización: consiste en la modelización, mediante los factores de caracterización, de los datos del inventario para cada una de dichas categorías de impacto
- Las categorías de impacto ambiental a incluir en el análisis dependen del ciclo específico que se analice. Como ejemplo podemos mencionar emisiones de efecto invernadero, disminución de la capa de ozono, emisión de oxidantes fotoquímicos, con-

sumo de recursos naturales, volumen de desechos, emisión de ruidos y vibraciones, etc.

- En la *fase de interpretación* en el ACV se resumen las etapas de análisis de inventario y evaluación del impacto, para alcanzar conclusiones respecto al ciclo estudiado, que apoyen decisiones que permitan mejorar el desempeño ambiental de la organización.

La evaluación del desempeño ambiental

No sólo herramientas específicas para la toma de decisiones, como el análisis del ciclo de vida, caen en el ámbito de la contabilidad ambiental administrativa. También comprende informes de desempeño ambiental. Los indicadores de desempeño ambiental resumen una gran cantidad de datos ambientales en información crítica que permite el seguimiento, establecimiento de metas, comparaciones (*benchmarking*) y elaboración de informes. La evaluación del desempeño es esencial para apoyar el sistema de gestión ambiental, mejorar la eficiencia, detectar potencial de ahorros, controlar el cumplimiento de metas y cubrir un aspecto importante de la comunicación ambiental.

Podemos distinguir tres tipos de indicadores de desempeño ambiental, dependiendo de su objetivo principal (ISO 14031, 1999):

- *Los indicadores operativos* deben reflejar los impactos ambientales de la organización en términos de consumo de materiales, energía y agua, desechos y emisiones en términos globales y por unidad de producto.
- *Los indicadores de gestión ambiental* miden los esfuerzos realizados por la organización al respecto y los resultados obtenidos. La cantidad de auditorías ambientales, capacitación del personal, certificación de cumplimiento de normas ISO, inversiones y costos ambientales, son ejemplos de indicadores.
- *Los indicadores de condición ambiental* miden directamente la calidad del ambiente. Normalmente no son medidos por las empresas, sino por la autoridad ambiental, salvo casos excepcionales en que sí puede tener sentido, como cuando una empresa es el único emisor de cierto contaminante, como ruido de aeropuerto, por ejemplo.

Los informes de desempeño ambiental o “balances ambientales” anuales elaborados cada vez por más empresas habitualmente combinan indicadores relevantes, operativos y de gestión.

Los indicadores que se utilicen deben ser relevantes, reflejando adecuadamente los principales aspectos e impactos ambientales de la organización, acotando la cantidad de datos a registrar y presentando una visión equilibrada. Deben ser comprensibles, corresponder a la información requerida por los usuarios y estar orientados a las metas. Deben ser consistentes y comparables en el mediano e, incluso, largo plazo.

Retos y oportunidades

Hemos comenzado exponiendo los motivos por los cuales existe una preocupación generalizada por las condiciones del medio ambiente (término redundante, pero aceptado por el uso). Comentamos las razones que han llevado a convertir la variable ambiental en un factor crítico de éxito para muchas empresas. Explicamos la consiguiente necesidad de incluir la gestión ambiental a la gestión integral de las organizaciones.

Aquí es donde comienzan los desafíos para los profesionales contables: contabilidad ambiental incluida a las cuentas nacionales, contabilidad ambiental financiera, contabilidad ambiental administrativa, auditorías ambientales. En este trabajo, nos hemos ocupado fundamentalmente de la contabilidad administrativa, la más relevante, a mi juicio, para la gestión ambiental empresarial, pero eso no obsta para que también los otros campos nombrados presenten retos y oportunidades para los contadores.

Más temprano que tarde, los gobiernos requerirán más información necesaria para el cálculo de las cuentas nacionales, las que, al menos en algunos países, pueden estar significativamente distorsionadas por la falta de ella. Si bien es un tema que compete a los economistas, la información primaria debe ser proporcionada por la contabilidad.

La contabilidad financiera presenta cuestiones no resueltas respecto a la valoración de pasivos ambientales, a la exposición de pasivos ambientales contingentes, al registro de inversiones ambientales y a la eventual activación de desembolsos ambientales. Las soluciones sólo pueden brindarlas los contadores.

Las auditorías ambientales son realizadas en la actualidad primordialmente por profesionales no contables, pero podrían ser más completas y mejor focalizadas en la ecoeficiencia si participaran en ellas o las dirigieran contadores públicos con suficientes conocimientos ambientales.

En cuanto a la contabilidad administrativa, ella es la que debe proporcionar toda la información –monetaria y no monetaria– requerida por la gestión ambiental (tal como debería hacerlo para toda la gestión de responsabilidad social empresarial). Esto, si los contadores queremos reforzar nuestro papel de principales proveedores de información cuantitativa útil para la toma de decisiones en la empresa. La información ambiental será necesaria, hoy y en el futuro. Si nosotros no adquirimos los conocimientos y no aprendemos el uso de las herramientas necesarias para elaborarla, otros lo harán. Si comprendemos la necesidad de adaptación a las nuevas necesidades y nos esforzamos para adquirir las competencias necesarias, los contadores profesionales seguiremos siendo los administradores de los sistemas de información para la gestión y podremos hacernos cargo de las nuevas áreas y funciones que se generan en el campo de la gestión ambiental.

Espero que para el lector haya quedado claro qué tenemos que ver los contadores con el medio ambiente.

Bibliografía

- ANTÓN VALLEJO, M^a. Asunción. (2004). Metodología del análisis del ciclo de vida. En *Utilización del Análisis del ciclo de vida en la evaluación del impacto ambiental del cultivo bajo invernadero mediterráneo*, Universidad Politécnica de Cataluña, Barcelona.
- IFAC. (2005). International Federation of Accountants. “Environmental management accounting”. IFAC, Nueva York.
- IFAC. (2006). International Federation of Accountants. “Why sustentability counts for professional accountants in business”. IFAC, Nueva York.
- ISO 14001. (2004). International organization for standardization, *ISO 14001:2004, “Environmental management systems – Requirements with guidance for use”*. Ginebra.
- ISO 14031. (1999). International Organization for Standardization, *ISO 14031:1999, “Environmental management – Environmental performance evaluation – Guidelines”*. Ginebra.

- ISO 14040. (1997). International Organization for Standardization, *ISO 14040. "Environmental management – Life cycle assessment – Principles and framework"*. Ginebra.
- ONU. (2001). "Environmental accounting procedures and principles". United Nations Division for Sustainable Development, United Nations, New York.
- RIEZNIK, Natalia y HERNÁNDEZ, Agustín. (2005). *Análisis del ciclo de vida. Ciudades para un futuro más sostenible*. Madrid.
- SCHALTEGGER, Stefan et al. (2000). *Environmental management accounting: overview and main approaches*. Centre for Sustainability Management, Lueneburg & Canberra.
- SCHALTEGGER, Stefan & BURRITT, Roger. (2000). *Contemporary environmental accounting*. London, Greenleaf.
- SCHALTEGGER, Stefan & MÜLLER, K. (1997). "Environmental management accounting – Current practice and future trends". Greener Management International, GMI 17, Greenleaf, Londres.

WERNER VON BISCHHOFFSHAUSEN W.
bonifaciocl@yahoo.ca

Descendiente de inmigrantes alemanes del siglo XIX, nacido en Valdivia. Estudió en Osorno y Santiago. Se desempeñó como ejecutivo en empresas privadas en diversas áreas económicas y geográficas de Chile, ejerciendo paralelamente la docencia en media jornada y jornada parcial en las Universidades de Chile, de Magallanes y La República. Entre 1987 y 1992 fue director general de Salmones Antártica S.A. A partir de 1992 fue académico de jornada completa en el Departamento de Sistemas de Información y Auditoría de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, dedicándose a la docencia de pre y postgrado, a la investigación y a la extensión, principalmente en las áreas de contabilidad administrativa, control de gestión y responsabilidad social de la empresa. Es autor de numerosas publicaciones y ponencias. En 2002 asumió como Director Económico y Administrativo de la Facultad, cargo que desempeñó hasta 2005, año en que se acogió a retiro. Actualmente es docente e investigador de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

La contabilidad como expresión socio-cultural: una reflexión histórica

Efrén Danilo Ariza Buenaventura

Profesor e investigador Universidad Nacional de Colombia - Colombia

Resumen

Este artículo realiza una descripción histórica a través de las edades antigua, media, moderna y contemporánea, de la forma en que ha evolucionado la contabilidad, los impactos que ha generado en el entorno, y la forma como el contexto social también ha incidido en ella. Se enfatiza en el carácter social que tiene la contabilidad y la manera en que, de una u otra forma, contribuye en la conformación de relaciones sociales.

Palabras clave

Historia de la contabilidad; relaciones sociales; esclavismo; feudalismo; capitalismo.

Abstract

This paper makes a historical description through old, middle, modern and contemporary eras, about the way the accounting has evolved, the impacts that it has generated to the environment and the way how the social context has affected it too. The social character of the accounting is emphasized and the form it contributes either way in the conformation of social relations.

Key words

Accounting history; social relations; slavery; feudalism; capitalism.

Recibido: 17-07-2012 - Versión final aceptada: 25-09-2012

Elementos iniciales

El origen de la contabilidad es antiquísimo. Ya desde los albores de la civilización en la denominada Edad Antigua, el hombre debió enfrentar la necesidad de llevar cuenta y razón de sus operaciones “financieras”.

Elemental y rudimentario al comienzo, el primitivo concepto de contabilidad evolucionó a la par con los distintos acontecimientos socioeconómicos que en una u otra forma actuaron siempre determinantemente en el desarrollo histórico de la actividad contable. Así, el paso de la actividad nómada a la sedentaria; la evolución de las tribus Griegas y Romanas en ciudades Estado y ciudad Imperio respectivamente; las invasiones bárbaras sobre Europa y las consecuencias que se acarreó; el invento de la imprenta y mucho antes el del alfabeto; la aparición del Mercantilismo y de la Revolución Industrial, y en la actual época el vertiginoso auge del maquinismo por gracia del avance tecnológico, son algunos de esos hechos históricos.

En consecuencia, el presente trabajo constituye un esbozo de la *historia de la contabilidad*, sistematizado para mayor facilidad de exposición y de comprensión a través de la sucesión histórica de las distintas edades por las cuales ha transitado la humanidad.

Finalmente, permítase decir que este documento está lejos de agotar el tema. Firmemente convencidos de las bondades y beneficios que se desprenden de la iniciativa personal, es de recomendar que los interesados complementen lo aquí expuesto con investigaciones adicionales, para lo cual se incluye al final una bibliografía mínima indispensable.

Edad Antigua

Los primeros pobladores de la humanidad conocieron una vida dominada por la necesidad de satisfacer los instintos primarios de alimentación y subsistencia. Debían de conquistar lo que no se hallaba a su alcance luchando contra la misma naturaleza, contra el hambre y la sed, contra las amenazas exteriores, contra el frío, el agua, el hielo, etc.

Pero paulatinamente, a través de los tiempos, la vida fue haciéndose cada vez más activa y donde lo permitieron las condiciones climáticas y geográficas comenzaron a poblarse las zonas vacías y, al aumentar la

densidad de población, cambió forzosamente el *modus vivendi* de los primeros recolectores y cazadores. La agricultura y el pastoreo sustituyeron a la caza y a la pesca y se formaron las primeras comunidades sedentarias, surgiendo consecuentemente nuevas formas de convivencia esencialmente diferentes de cuanto se conocía hasta entonces. El crecimiento de la población aumenta como consecuencia de una alimentación suficiente para todos, lograda en situaciones geográficas y climáticas también especialmente favorables. De los grupos más o menos sueltos de viviendas surgen los primeros pobladores y el rendimiento de los campos se incrementa.

En resumen y después de este fugaz paso por el devenir histórico del hombre primitivo, arribamos al momento que particularmente nos interesa. Cuando se crean las bases de una vida social relativamente organizada, también se crea, de una vez por todas, una dependencia entre los recursos y el marco geográfico, obligando de paso al hombre a aumentar la cantidad de esos recursos, tanto en el aspecto cualitativo como cuantitativo de los mismos.

Pero no sólo aparece para el hombre la necesidad de incrementar sus recursos de subsistencia, además debe controlarlos. En otras palabras, por “control”, queremos significar que, al hacerlo, está implícita la función de comunicar a los interesados (la comunidad) cuánto se produce (volumen de la cosecha), cuánto se gasta y cuánto queda, y que con el conocimiento de estos datos y su consecuente aplicación se puede regularizar el consumo entre cosecha y cosecha.

El hombre comienza a auxiliarse de esta información que por ahora es bastante limitada, debido a la carencia formal de la escritura y de los números, y lo que bien pudiéramos llamar el desarrollo de lo “conceptual” germina apenas en la mente del hombre. No obstante, la historia nos ofrece ejemplos de comunidades primitivas que con admirable ingenio suplían la falta de un lenguaje organizado.

Demos por ejemplo un vistazo a la comunidad de los Aztecas en la cual encontramos un esbozo de “conceptualización” del lenguaje y, dicho sea de paso, un germen del concepto de *cantidad*, cuando en su famoso calendario la cantidad de tiempo que deseaban expresar lo hacían utilizando símbolos específicos para tal fin. Con ello, los Aztecas daban cuenta del tiempo que había entre sembrado, cosecha y distribución.

Posteriormente, cuando esa relación entre el elemento tiempo el hombre la traslada o aplica conceptualmente a otras nociones, posee instrumentos para cuantificar los objetos, y llega el momento de decir, en cuanto a nuestra materia se refiere, que *las primeras formas de control (contabilidad) se encuentran como muescas en los árboles o como rayas en la tierra*. Y para diferenciar una clase de medida de otra, para diferenciar que una raya signifique tiempo y que otra corresponda a una medida de trigo, por ejemplo, el problema lo resolvía la simple *forma* de la raya. Podía ser recta para el tiempo y quebrada para el trigo; igualmente los hombres de las comunidades primitivas resolvían el problema mediante el uso de los colores: raya negra para significar tiempo, amarilla para registrar trigo.

Otra forma de contabilidad primitiva lo constituía el *Quipo*, con el cual “los peruanos de la época precolombina sustituían a la escritura y contabilizaban el registro de ciertos acontecimientos importantes y cifras representativas de fechas o cantidades”. Los quipos, formados por ramales grandes de cuerdas anudadas, registraban a través de sus nudos una cantidad específica con respecto a un objeto determinado.

Atrás dijimos que las primeras ciudades habían surgido de la agrupación de poblados y que en ellas la vida se había transformado una vez más. Es entonces cuando los hombres también se agrupan, toda vez que la variedad de actividades se hace más amplia y todo ya no puede hacerlo solo. El hombre deja de ser consumidor sólo de lo que producía por sí mismo en el círculo familiar y empieza a consumir también lo que producen los demás; de una economía de autoconsumo familiar el hombre ahora debe hacer frente a las exigencias propias de una economía de cambio.

Con la economía de cambio se superan los límites de la comunidad para satisfacer sus necesidades, ella implicó el trueque y posteriormente las transacciones mercantiles. En ambas actividades de intercambio subyace el concepto de *valor*, el cual es dado por las horas de trabajo que han sido necesarias para producir el artículo motivo del cambio. Para cambiar un artículo, trigo, por otro, vestidos, se hará en función de las horas de trabajo que fueron necesarias para producir las respectivas unidades.

Entre tanto, el lenguaje también ha evolucionado, esto se evidencia en la invención de símbolos como medio de expresión a través de sig-

nos pictográficos, y anteriormente en las gráficas murales descubiertas por los arqueólogos. En una gráfica, por ejemplo, una donde el dibujo representaba ganado, el dibujo del ganado, por una parte, y el número que de los mismos aparecía en el dibujo, por la otra, simbolizaba la cosa en sí (ganado) y su cuantía. Este instrumento (instrumento de lenguaje) le permitió al hombre hacer uso de la *función control* (función informadora-contabilidad), con la cual los encargados del registro simbolizaban los aumentos y disminuciones, gracias, como lo venimos diciendo, al dibujo cuantificado. Y a fin de que el intercambio de productos fuera un cambio entre iguales, esta experiencia, en el sentido citado, permitió la elaboración de tablas de equivalencia para agilizar el mismo intercambio (comunidad de los Quimbayas).

Más adelante, el contacto cotidiano del hombre con las “cosas” a través del trabajo originó una cierta identidad entre el hombre y los elementos, identidad que propició, a su vez, un nuevo avance en la evolución del lenguaje: el lenguaje oral como instrumento conceptual que permitió comunicar el aspecto “cualitativo” de las “cosas”.

Para arribar al lenguaje escrito transcurrieron varias etapas. A continuación nos referimos a la primera de ellas: cuando el lenguaje oral fue llevado a la escritura de tipo cuneiforme, en Sumeria (Mesopotamia), donde se halló el documento contable escrito más antiguo. Dicho documento es una tablilla de barro en la que se observa el número seis (6) hacia la parte central y debajo de éste el número veinticuatro, escrito con dos (2) círculos y cuatro (4) medias lunas, y que Louis Karpinski en la *Historia de las matemáticas* explica diciendo:

Se calcula su antigüedad en 6000 años a.C., su origen sumerio nos indica que fue en la Mesopotamia, donde ya miles de años antes había tenido origen una civilización, donde la actividad económica llegó a tener gran importancia dando origen a que se practicara la contabilidad. Dicha tablilla de barro fue escrita cuando la arcilla estaba aún fresca, con un palo puntiagudo o un punzón; las marcas hechas con el mismo son como puntas de flechas o triángulos, de aquí que se les haya llamado cuneiformes, cuneus (triangular). La marca hecha con el extremo obtuso del punzón formaba un círculo, tal como se obtendría si se enterrara el borrador de un lápiz en el barro. Haciendo presión solamente con un lado del extremo obtuso, se formaban números curvilíneos.

Algunos investigadores han creído encontrar en esta distinción los ingresos y egresos de la contabilidad por partida simple; otros más audaces identifican los números cuneiformes con los cargos de contabilidad por partida doble, y los números curvilíneos en créditos.

Acabada de ver la escritura de tipo cuneiforme era un tránsito en la evolución formal del lenguaje organizado, que para esta época de la Edad Antigua nos ofrecía testimonio fehaciente de la existencia de una actividad contable, muy primitiva y rudimentaria, pero contabilidad de todas maneras.

Caracterizada por la mezcla de dibujos y símbolos, la escritura jeroglífica sustituye a la cuneiforme, e igualmente nos muestra su uso para fines contables. En la revista *Finanzas y Contabilidad* (México), se reseña que para la época del Emperador Montezuma existían documentos contables que registraban información sobre el recaudo de tributos; dicha información, contenida en el libro llamado “Codixe de tributos”, constaba de treinta y dos páginas, que con excepción de la primera, recogía datos contables del siguiente tenor:

- a) El deudor (pueblo sojuzgado).
- b) Descripción muy detallada del “tributo” en especie, expresada en símbolos característicos del contexto.
- c) La cuantía de los artículos recaudados.
- d) El acreedor (Montezuma).

Brugscheby, por su parte, en la *Historia de Egipto y los faraones*, nos refiere que hacia el año 3623 a.C., con respecto a la administración de la casa del Faraón Menach, los escribanos, obedeciendo órdenes de sus superiores, anotaban los hechos de la vida doméstica registrando exactamente las entradas y los gastos del soberano, teniendo en buen orden sus cuentas.

La *Enciclopedia Británica* también nos informa al respecto que en el Imperio egipcio, en el 2500 a.C., los escribas llevaban testimonio de todas las actividades financieras. Finalmente, la escritura jeroglífica da paso a la escritura alfabética, en la cual el dibujo de los objetos desaparece y se registra únicamente el símbolo (alfabeto). En consecuencia, los encargados de registrar la información económica abandonan el uso del dibujo cuantificado y adoptan el nuevo concepto de expresión,

nombre del objeto o hecho (símbolos), concepto que también incluye la cuantía de la misma (números). Con estos dos instrumentos (la matemática y la escritura), la contabilidad obtiene dos vehículos con los cuales creará, por su parte, su instrumento particular de comunicación: *la cuenta*, con la cual la contabilidad informará no sólo de los hechos específicos y de su cuantía, sino además de las variaciones que ésta experimente.

Ahora bien, ya hemos señalado cómo con la aparición de los primeros centros urbanos las condiciones de vida existentes se habían transformado y cómo irrumpía un nuevo tipo de economía mucho más compleja. Reseñamos que de una economía de autoconsumo, el hombre comenzaba a moverse ahora dentro del ámbito de una economía de cambio. Prosigamos, y agreguemos que las primeras ciudades dejaron sentir su efecto, primero en la vecindad y luego más lejos cuanto más se ampliaban las relaciones comerciales, con el consiguiente intercambio no sólo de productos sino también de beneficios y de ideas.

Como es propio de la vida urbana no poder funcionar sin un cierto grado de organización, las instituciones necesarias para lograr esa organización pasaron a constituir la esfera gubernamental, la cual delimita la posesión del individuo. En este sentido, los organismos de la autoridad comenzaron a vigilar las fronteras de las esferas institucionales y privadas. Así las cosas, el Estado va tomando formas de control y de gestión, y concentrando para sí los excedentes de la actividad económica, en tanto que al mismo tiempo la comunidad obedece a los intereses de los monarcas.

Y en lo que respecta a la contabilidad, ésta es puesta al servicio del soberano, la información contable se hace y sirve para controlar la actividad económica del reino. Si antes el control contable era general, cuando el sistema de producción y la apropiación de lo producido eran comunitarios, ahora la contabilidad se particulariza y bien podemos hablar de una contabilidad del Faraón en Egipto, una contabilidad de Montezuma en México, etc., la cual informa de los tributos recaudados y de los gastos de las casas reales. En suma, es una contabilidad para la esfera oficial.

Pero con el transcurrir del tiempo no sólo el rey posee propiedades, también concentran riquezas sus colaboradores inmediatos y otras personas, recursos que colocaban en explotación para su propio beneficio,

lo cual implicó que desapareciera el trabajo comunitario y en su reemplazo se diera otro dirigido por todos aquellos que poseían recursos.

Como consecuencia de lo anterior nació la primera forma de explotación y la primera división de clases: irrumpe en la historia el *sistema esclavista*, el cual encuentra sus grados de expresión más elocuentes en Grecia y Roma.

En Roma encontramos, a través de las obras de sus pensadores, testimonios específicos e incontrovertibles sobre la práctica contable (Gertz Manero). La existencia de otros instrumentos de comunicación de la contabilidad como son los libros de contabilidad. Mucho más en Roma que en Grecia, la práctica contable fue frecuente y evidencias de la misma se encuentran en escritos de índole técnica, en el contenido de algunas leyes y en referencias históricas.

Así mismo en Roma aparece la contabilidad como una actividad privada, toda vez que en el sistema esclavista la necesidad de información sobre la cuantía y rendimiento de las riquezas, era una necesidad sólo requerida por los poseedores de recursos.

Al respecto se evidencia que bajo el Imperio, la técnica contable utilizó dos libros: *Adversa* y el *Codex*. Existe una versión que los define como un proceso que relaciona un mismo tipo de registro, según el cual *Adversa* es un borrador y *Codex* el libro a donde se trasladaba al final de cada mes todo lo que contenía el *Adversa*. Precísese que en Roma la veracidad de la información contable dependía de la registrada en el *Codex*.

Prosiguiendo con la versión anterior, el *Adversa* y el *Codex* únicamente registraban los ingresos (*accepta*) y los egresos (*expensa*) de efectivo. Cicerón, con bastante claridad, plasmó la diferencia entre el *Codex* y el *Adversa*, al decir: ¿qué es lo que negligentemente escribimos en el *Adversa*? ¿Qué es lo que con tanta negligencia confiamos a las *tabulae* (*Codex*)? Las unas son temporales, las otras son eternas; las primeras son borradas inmediatamente, aquellas se conservan; las primeras son para un tiempo corto, aquellas comprenden la fe y la devoción de una estima perpetua; las primeras son desechables, aquellas se conservan en un código.

Federico Gertz Manero le brinda al *Adversa* la función de registrar el movimiento de caja sin especificar la función del libro borrador, que puede esquematizarse así: ingreso (aceptada), lado izquierdo; egreso

(expensa), lado derecho. Al *Codex* lo presenta como el libro de deudores y acreedores, en donde se anotaba el nombre de la persona, el motivo y el monto en el ingreso (*accepti*) o cargo, así como el débito (*respondi*) por el cual respondía el deudor. Y cuando se iniciaba una operación de crédito se combinaban dos asientos: el usual por la salida del dinero en el *Adversa*, y el correspondiente del *Codex*.

Tal vez ambas versiones son correctas pero entendidas dentro de un proceso evolutivo. Al comienzo el *Adversa* era borrador y el *Codex* el oficial del movimiento de caja y, posteriormente, el *Adversa* se convierte en el oficial de caja y el *Codex* en el oficial de deudores y acreedores, estableciéndose en algunos casos, una interconexión entre los dos libros.

Por otro lado, la utilización de los libros de contabilidad en Roma reflejaba nítidamente la vinculación del derecho en la regulación de esta técnica. Según Cicerón, en la *Ley Paetelia Papiria* bastaba la inscripción del nombre del deudor en el *Codex* del acreedor, con el consentimiento del primero y la mención de la cantidad debida para anotar la obligación a favor del acreedor. No obstante, es de señalar la falta de claridad para establecer la manera como el deudor daba su consentimiento; se considera que debía de ser con su firma.

En resumen de los aspectos expuestos, anotaremos que la función informadora (contabilidad) requería conocimientos de escritura, matemáticas, economía y algunos elementos mínimos pero significativos de derecho, los cuales se iban adquiriendo y decantando en las diversas actividades que los actores romanos implementaban. Pues, es de aclarar que no existían centros de enseñanza contable especializados; en términos generales, los propietarios disponían de un séquito de mayordomos que gestionaban grandes masas patrimoniales que requerían registros contables. Allí se implementaban técnicas que se trasmitían de manera pragmática; mediante el ejemplo se instruía a los nuevos aprendices (generalmente inteligentes libertos).

Edad Media

La existencia del Imperio Romano se caracterizó por el déficit crónico de su producción, déficit agravado en la etapa final del Imperio por efecto de la apropiación de la tierra por parte del Estado, lo cual acarreó una disminución del producido agrícola. Los banqueros, por

su parte, aprovecharon la situación para incrementar el monto de los intereses que unido a la corrupción administrativa, precipitó a su vez la desvalorización permanente de la moneda. Esta situación que, entre otras consideraciones, es una radiografía de lo que constituye una economía en crisis, recibió su puntillazo final con las invasiones de los bárbaros, hundiendo en el ocaso, de una vez por todas, el esplendor del antiguo imperio.

Más aún, Constantino en el 330 fundó a Constantinopla y dividió el Imperio en dos: Oriente y Occidente. En el 414 España es invadida por los Visigodos, en el 455 ocurre el saqueo de Roma por los Vándalos y se inicia la Edad Media.

Periodo Románico

El poder central ve languidecer su autoridad al no poder ofrecer una adecuada protección, en la vida, honra y bienes de sus asociados. Dicha autoridad es trasladada, entonces, a una serie de propietarios regionales que en sus respectivos territorios ofrecían protección a núcleos limitados de personas (vasallos), quienes en contraprestación juraban fidelidad y obediencia a su señor, evidenciándose esta nueva relación por la entrega de sus tierras y fuerza de trabajo que hacían los primeros. El señor feudal, a su vez, retornaba las tierras para el trabajo, mediante un convenio según el cual el fruto o producto de las mismas se repartía entre las dos partes.

No obstante este estado de cosas, la actividad comercial mantuvo cierta regularidad, por lo que es fácil suponer también que la contabilidad continuó siendo una práctica usual. Así, por ejemplo, en medio del caos socio-económico que para la época imperaba en Europa y Asia, el puerto de Marsella permitía la entrada de mercancías provenientes de Egipto y Siria, y en una ordenanza de Carlomagno (El Capitulare de Villis) del siglo VIII, se estipulaba el levantamiento de un inventario anual de las propiedades del Imperio y el registro de sus movimientos en libros que llevaban por separado tanto los ingresos como los egresos. Nótese que aparece así un indicio de registro de cuentas no monetarias, no corrientes (cuentas por cobrar, cuentas por pagar) o, en otras palabras, cuentas patrimoniales que servían para reflejar las propiedades del Imperio (cuentas de inventario).

Es a partir de este momento histórico cuando se puede afirmar que el sistema Imperial Romano ha sido reemplazado a nivel europeo por el fraccionamiento señorial y regresivo denominado *feudalismo*, cuyo eje organizacional lo constituye el contrato de *servidumbre*, que genera concentración de poder económico, político y cultural en cabeza del señor feudal al extender paulatinamente la propiedad de la tierra o su control (mediante la obtención de productos o de tiempo de trabajo en sus tierras por parte de los siervos). Es de anotar que los siervos a cambio de su sumisión reciben protección militar, insumos, adscripción al feudo, entre otros, por su parte, el siervo debía reconocer la autoridad de su señor.

Con la consolidación del orden feudal, la sociedad va adoptando un relacionamiento estratificado, jerarquizado y de especificidad según caracteres de cada contexto y capacidad patrimonial de cada señor. En dicho orden fue muy frecuente la supresión del comercio, se fueron abandonando las transacciones en dinero y en el mejor de los casos se regresó al trueque.

En las mencionadas circunstancias, adentro de cada feudo, la contabilidad adopta la especificidad socio-contextual del mismo, evidenciando las siguientes tres características: (1) expresar las riquezas patrimoniales en símbolos de valores de uso; (2) ser desempeñada de manera diversificada por los agentes de cada estrato para redimir sus obligaciones ante sus superiores, acorde a expresiones culturales específicas; y, (3) expresar el grado de obediencia, honorabilidad, con que el siervo o dependiente se desempeñaba.

La Iglesia Católica, entre tanto, ya para esta época del siglo IX, se había convertido en el mayor poderío feudal de la Edad Media, pues poseía extensos territorios, variedad de propiedades y al interior de las organizaciones religiosas se desempeñaban innumerables labores, que además de garantizar permanentemente ingresos (diezmos, intereses, ganancias, entre otros) consolidaba su presencia política y cultural. De esta manera, la gestión y control de dicho poderío, hizo notorio en las órdenes religiosas el uso de la contabilidad, la cual experimentó adelantos muy significativos que iniciaron el trascender pragmático de la contabilidad hacia enunciados conceptuales doctrinales.

Así mismo para la Iglesia, convertida en la mayor prestamista de la Edad Media, apareció la necesidad de controlar los créditos otorgados

y de llevar por separado, para cada deudor, un control que mostrase la cuantía del préstamo y su disminución o aumento futuro. De esta manera, la Institución estaba en capacidad de conocer en cualquier momento el saldo que cada persona tenía, práctica contable que propició el nacimiento de las cuentas que en adelante se habría de conocer como el libro mayor. Este libro no sólo iría a registrar las cuentas por pagar y por cobrar, sino también el saldo de las mercancías, el saldo del valor de las tierras, del ganado, de las edificaciones, etc.

El orden mercantil

Las Cruzadas permitieron que Europa se aprovisionara de las mercancías producidas en el Asia, las cuales se mercadeaban en las llamadas ferias. En un comienzo periódicas, las ferias se convirtieron luego en mercados permanentes, hecho que estuvo posibilitado por la consolidación de asentamientos humanos (burgos o ciudades), lo que, a su vez, generó el suministro suficiente de artículos que suplieran las necesidades de los habitantes de la ciudad; en otras palabras, se revivía el relacionamiento social mediante la producción y el intercambio de bienes.

Ahora bien, dado que eran numerosos los negocios dedicados a comprar y vender artículos y consecuentemente bastante amplia la cantidad y variedad de los mismos que se podían adquirir, aparece para sus dueños la necesidad de obtener información de tipo contable que les permitiera controlar sus propiedades así como su rendimiento. Vuelve entonces la contabilidad privada a ser factor importante para los comerciantes, pero únicamente para ellos, toda vez que son precisamente los dueños de negocios quienes tienen el control directo sobre los mismos y era cada propietario el que determinaba cuáles cosas registraba y cuáles no. Es decir, existía una *identidad* entre el dueño y su negocio, se fusionaban como una misma y sola cosa y, en consecuencia, la contabilidad necesariamente debía de reflejar esta identidad, y la refleja, fundamentalmente, bajo el *sistema de partida simple*, en el cual no se registraba todo el acontecer económico, como ya lo dijimos, sino sólo la parte que el dueño cree significativa.

El sistema por partida simple es el resultado de aplicar el raciocinio natural a la ya expresada finalidad de llevar cuenta y razón de las

operaciones de una empresa. Ejemplo: sea un comerciante que inicia su negocio con un capital de \$100.000 y efectúa las operaciones que a continuación se indican:

- Compra de 1.000 kg. a \$20 cada kg., cuyo importe paga en efectivo.
- Venta de 700 kg. a \$30 cada kg. al señor Pedro, quien paga \$11.000 y queda debiendo el resto.
- Varios gastos generales por valor de \$2.500 los cuales se cancelan de inmediato.
- Compra de muebles por valor de \$4.000, se pagan \$3.000 y se queda debiendo el resto.

Una vez efectuadas las anteriores operaciones nuestro comerciante del ejemplo puede llevar sus anotaciones pertinentes sobre la base de los siguientes libros:

- a) Un libro diario, en donde registrará el enunciado de las operaciones (cuatro en nuestro ejemplo), a medida que éstas se vayan efectuando; igualmente, anotará otros datos complementarios que juzgue oportunos, como la fecha de cada transacción, por ejemplo.
- b) Un libro de caja para anotar las entradas y salidas de dinero en efectivo.
- c) Otro libro en el cual anotará (con debida separación) cuánto debe o acredita un cliente o proveedor en particular. Este libro podrá denominarse Mayor o bien de deudores y acreedores.
- d) También podrá llevar un libro de almacén en el que anotará (igualmente con la debida separación) las entradas y salidas en unidades (kilo, metro, litro, etc.) de las diversas clases de mercadería.

Sigamos suponiendo y pensemos que ha llegado la época de fin de ejercicio, y que nuestro comerciante procede a hacer arqueo para comprobar el saldo del libro de caja; efectúa un recuento de sus existencias en género, y forma la relación de saldos de deudores y acreedores, lo que le permitirá establecer un activo y un pasivo. Al activo añadirá la maquinaria, mobiliario, instalaciones, entre otros bienes que haya adquirido.

Si la contabilidad ha sido bien llevada, en este punto el comerciante podrá conocer el valor del capital para la fecha de fin del ejercicio (la diferencia entre el activo y el pasivo le dará dicho valor), y comparando los \$100.000 iniciales con el saldo de la fecha final, sabrá si ha tenido pérdidas o ganancias.

Pero el sistema de partida simple adolecía de defectos, no obstante que fue útil para nuestro supuesto comerciante. Observemos que falta una adecuada “trabazón” entre las anotaciones y que la compra de muebles por \$4.000 sólo se registra en caja, con la consecuente posibilidad de que la existencia de este mueble pase inadvertida al hacer el inventario. O también se presenta el riesgo de que no sea registrada alguna o algunas de las partidas correspondientes a clientes y proveedores.

Por otra parte, el problema llamado de la *identidad*, que se establecía entre el negocio y su dueño y planteado esquemáticamente según la ecuación: el dueño igual negocio, fue un reto cuya solución la contabilidad tuvo que enfrentar.

Veamos bien el problema de la identidad con un ejemplo, supongamos que una persona es dueña de varios negocios: los negocios *A*, *B*, y *C*, cada uno de ellos destinados a la compra y venta de diferentes clases de mercancías. De acuerdo con la identidad que el problema plantea, nuestro hipotético comerciante y sus negocios serán observados en relación con el único dueño, es decir, el dueño y sus negocios se integraban en una sola identidad y por lo mismo la contabilidad brindaba una información cuando más global, pero no del negocio *A*, *B*, ni *C* en particular.

Insistimos, estos problemas se manifestaron en una época en la que la contabilidad era manipulada según el criterio personal de cada propietario y según su personal conveniencia.

Sistema por partida doble

Vistas a grandes rasgos las deficiencias que la contabilidad por partida simple acarrea para el logro de una información contable confiable y ajustada a las exigencias que se desprendían de los nuevos marcos económicos, reseñemos cómo ésta posteriormente recibió un impulso fundamental por parte de los religiosos de la época, especialmente Paciolo, Pietra y Flori, sacerdotes que difundieron la teorización del método empírico veneciano (partida doble).

Esa teorización permitió separar al propietario de su negocio, con base en el concepto de persona ficticia que los sacerdotes conocían; al hacer ver que la empresa podía ser catalogada como persona jurídica, el dueño era una persona natural, independiente de la empresa. En estos conceptos encontramos el germen de lo que posteriormente se conocería en principios contables con el nombre de la *entidad*. También es importante resaltar que la doctrina de la partida doble fue la primera en clasificar a la empresa como ente especial, pues ni aún en los litigios de tipo jurídico se había hecho antes. Más aún, hoy las legislaciones de casi todos los países del mundo, consideran a la empresa como una entidad, lo cual, dicho sea de paso, es un ejemplo de que la contabilidad también aportó a la ciencia del derecho.

Por analogía, Paciolo, Pietra y Flori le brindaron a las cuentas la capacidad de recibir y de entregar, y desde este momento, y cuatro siglos después, se va a tomar la cuenta como la persona que puede recibir o entregar.

Por último, tal como quedó después de Paciolo, Pietra y Flori, la llamada *doctrina de la personificación de cuentas* puede ser enunciada de la siguiente forma:

1. La empresa posee una personalidad propia, distinta de la del propietario.
2. El propietario, representado por la cuenta capital, es acreedor del conjunto de bienes que constituyen el patrimonio de la empresa, y dicho conjunto de bienes ha de considerarse dividido en varios grupos de cosas o valores que llamaremos “cuentas”.
3. Las cosas o valores englobados en cada cuenta han de tener entre sí homogeneidad contable.
4. Las cuentas que representan cosas o valores han de considerarse como “personificadas”, por lo tanto, serán deudores o acreedores según reciban o entreguen cosas o valores de su naturaleza.
5. Las cuentas abiertas directamente a personas serán deudoras o acreedoras según resulten de la propia naturaleza de las operaciones, pues la “personificación” sólo es aplicable a las cuentas impersonales. Las cuentas personales ya quedan personificadas por propia significación.
6. En toda operación no hay deudor sin acreedor y viceversa (Boter Mauri, 1959).

“Como ejemplo de contabilidad mercantil se conserva también la llevada por los hermanos Soranzo (Donado Soranzo e Fratelli) que data de 1416, y la de Andrés Barbarigo de 1431, donde se muestra en forma clara el sistema mundialmente conocido como “*a lla Veneciana*”. Consiste en un juego de libros, uno que se lleva siguiendo un orden cronológico (*giornale*) y otro que agrupa a la cuenta de caja (corresponsalía), pérdidas y ganancias, así como las cuentas patrimoniales; ambos libros constituían una unidad armónica contable a base de asientos intercrucados con sus respectivas contrapartidas” (Gertz Manero, 1994).

La concentración de grandes masas de población en sitios fijos generó la presión de éstas para la satisfacción de sus necesidades y brindó la oportunidad a los mercaderes de vender permanentemente sus mercancías. Sin embargo, el transporte de las mercancías era difícil por lo precario de las vías de comunicación, era arriesgado transportarlas desde el sitio de producción hasta el lugar de venta o de consumo, motivo por el cual los habitantes de las ciudades se vieron empujados a producir las mercancías que necesitaban para su propio consumo.

En consecuencia, a la sombra de la actividad mercantilista se fue desarrollando un sistema de producción que evolucionó desde las células de producción familiares hasta los talleres artesanales que reunían al orientador o dueño y al aprendiz. En este sistema en donde la habilidad manual era lo fundamental, existía muy poca diferencia entre aprendiz y dueño. Más adelante éstos se asociaron en los gremios de patrones, gracias a la acumulación de capital, logrando ampliar y establecer definitivamente diferencias y relaciones de dominio frente a los aprendices, ya para entonces convertidos en trabajadores.

Ahora bien, dentro de la evolución de este proceso de producción hay que considerar de manera especial la de los instrumentos de trabajo, toda vez que el adelanto económico los dotó de movimiento y propició la creación de la máquina, convirtiéndose rápidamente en el motor de la revolución industrial, que traería transformaciones importantes a nivel económico, jurídico y contable.

Resumamos, el sistema de producción feudal evolucionó, dio lugar al mercantilismo y éste a su vez dio paso al capitalismo, del dominio del señor feudal pasamos al dominio del comerciante y ahora al dueño de la empresa: el industrial.

Con este nuevo sistema de producción la contabilidad deberá responder con nuevos tipos de información, lo cual veremos inmediatamente.

Los propietarios avistaron que la productividad de la máquina era mucho mayor que la producida por la actividad manual del hombre. Y como entre mayor fuera el número de artículos producidos y mayores las ventas, más amplias serían las ganancias, los inversores encontraron beneficioso vincularse tanto con los inventores de las máquinas como con los dueños de los mejores talleres y pusieron en marcha la era del maquinismo. Los que optaron por esta nueva línea de producción establecieron diferencias a su favor con respecto de aquellos que decidieron seguir la línea tradicional. Estos últimos, con el transcurso del tiempo, debieron vender sus talleres y muchos de ellos descendieron a la condición de simples trabajadores, empleados en no pocas ocasiones de los primeros. Igualmente, los propietarios triunfantes incluyeron en su nómina a una serie de personas privadas de medios de trabajo propios, pero a quienes la ley les daba la posibilidad y hasta la obligación de vender lo único que poseían: su fuerza de trabajo.

Dentro del sistema capitalista comenzó, pues, a evidenciarse la existencia de dos clases sociales: los dueños de los medios de trabajo y los trabajadores.

Precisando más en las consecuencias de la revolución industrial, digamos que ésta, al traer en su núcleo a la nueva empresa transformadora, afectó la naturaleza de los negocios de compraventa propios de la era mercantilista. La empresa transformadora adquirió una serie de factores y los convirtió en un producto nuevo, impuso su predominio como nuevo tipo de empresa para determinar la característica fundamental que habría de distinguir en adelante al nuevo tipo de producción.

Europa, entre tanto, se convertía en el “taller” del mundo, en donde se consumía lo que el resto del mundo producía y se producía lo que el resto del mundo consumía. No obstante, a la Europa transformadora se le presentó un delicado problema que no tuvieron ni la Europa Medieval ni la mercantilista: ¿cómo hacer para determinar el costo de los artículos que se producían? La pregunta era de exigente respuesta, debido a que de ella dependía el precio de venta. Los contadores arremetieron contra el problema, y desarrollaron unos procedimientos contables que fueron formando sobre la fase productiva (cuánto se ha

consumido de materia prima fundamental, cuánto de materia secundaria, qué tanto de maquinaria, cuánto de mano de obra, tanto la que interviene directamente en el proceso como la otra fuerza humana que es necesario utilizar para que la empresa opere, etc.). De esa forma se obtuvo la información del costo unitario que, comparado con el precio de venta permitió el cálculo de la utilidad bruta; la contabilidad general que se conocía hasta entonces, permitía conocer la utilidad antes y después de impuestos.

A la contabilidad de la producción se le llamó contabilidad de costos, la que ha servido para incluir el costo de producción; igualmente, se convirtió en un instrumento que permitió describir cuantitativa y cualitativamente el proceso de producción, generando un mayor conocimiento del mismo y convirtiéndose en un instrumento para mejorarlo.

Florenia es considerada como un centro industrial y bancario a partir del siglo XII, cuando la antigua ciudad agrícola se transformó en una plaza de gran mercado; su prestigio manufacturero se debió, particularmente, a la venta de sus famosos productos de algodón que se popularizaron por toda Europa (Gertz Manero, 1994).

El antecedente más remoto de contabilidad de una unidad textil de lana es la de "Benedell Asta Della Lana", que data del año 1368, donde se llevaba un escrupuloso registro de la materia prima, de los procesos del tinte, del lavado de las lanas y de las telas terminadas.

En otras latitudes, Antonio Jacobo Frugger, comerciante de Ausburg, llevaba cuenta y razón de sus operaciones en forma semejante a la seguida por Satina (España), data del año de 1419. En el siglo XIV la iniciación de estos costos aislados dio por resultado una especie de teneduría de libros industriales o de costos muy elementales, pues en las cuentas sólo se registraban los costos principales. Sin embargo, poco a poco fueron apareciendo dos clases de registros: uno que se ocupaba de los aspectos mercantiles y otro de los costos de fabricación.

La historia de la contabilidad de costos es fascinante, pero su desarrollo más extraordinario se presentó en el siglo XX. Los costos aparecen primero como cifras históricas, después como cifras futuras, luego se consolidan sistemas como el de costos estándar hasta llegar a los costos de gestión.

En realidad fue hasta el siglo XX que la contabilidad de costos cobró auge y se evidenciaron drásticos procesos de evolución. El proceso de producción industrial hizo que fuera esencial valorar los bienes de acuerdo con sus elementos constitutivos. El empleo de maquinaria y energía eléctrica trajo consigo la necesidad de distribuir los diversos costos y de determinar la utilidad producida por cada artículo fabricado, básicamente el problema de los costos era el de determinar los precios y el monto de las utilidades. La contabilización del activo fijo y la política relacionada con su depreciación surgieron cuando se hizo patente la necesidad de cargar a los bienes producidos una suma por concepto del descenso del valor del activo fijo. A pesar de que el nacimiento de la contabilidad de costos se remonta al Renacimiento Italiano, quizá no puede decirse nada en concreto acerca de lo ocurrido al respecto con anterioridad al año de 1900. En épocas pasadas lo único que existía era una combinación de teneduría de libros industrial y de registro de costos.

A la vez, y a la sombra de las grandes transformaciones generadas por la revolución industrial, se efectuaron otros tipos de cambios en la mentalidad predominante de aquella época. Para poder entender su significado, es necesario retomar e integrar diversos cambios de mentalidad, de obrar, del sujeto y de su interrelación, hechos que se enmarcan en la llamada Edad Moderna.

Edad Moderna

El Renacimiento

Las promesas en un mundo feliz extraterrestre como premio a las privaciones terrenales son en alto grado desechadas y la verdad deja de ser pre-existente, pues ahora debe evidenciarse permanentemente, resultando fundamental lo factual. Al enfrentarse las dos visiones, triunfa la segunda, y ahora la base de la filosofía reside en el conocimiento. En la economía, por ejemplo, se constituye como referente básico el valor de cambio; se proclama la libre acción del individuo y la no intervención del Estado. El derecho, por su parte, también se transforma para defender los intereses de los nuevos propietarios, en tanto que las reglamentaciones de la contabilidad pública apuntan en ese nuevo sentido.

¿Cómo se transforma el derecho y por ende la contabilidad con la irrupción del maquinismo? El nuevo tipo de producción implicaba que la mayor cantidad de artículos elaborados, disminuía los costos, y la producción voluminosa, a gran escala, se constituyó como la más frecuente. Esta producción se debía vender en un período corto de tiempo, a fin de reiniciar nuevamente el ciclo, pero la venta rápida no se podía hacer siempre al contado, había que conceder créditos a los compradores, crédito que a su vez el productor había previamente recibido cuando compró materias primas. En otras palabras, el crédito se constituye en una condición *sine qua non* de la producción y la distribución.

Ahora bien, para conceder crédito se requería la seguridad de su pago, es decir, se le concede a la persona que posee recursos, que posea un buen patrimonio. Por tal razón, el derecho moderno va a establecer leyes que garanticen la devolución o la recuperación del crédito, sobre el criterio de que la relación comercial únicamente se establece entre dos patrimonios. El patrimonio *A*, al disminuirse a favor de *B* obtiene una obligación frente a *B*, y el patrimonio de éste al incrementarse por el crédito concedido por *A*, adquiere un derecho frente al patrimonio de *A*. Resumiendo, el derecho y las obligaciones giran ahora en torno a los objetos, con lo cual en nuestro ejemplo se lograba que cuando *A* no pagaba a *B*, éste podía agredir al patrimonio de *A*, lo cual era lo que importaba a *B* en última instancia.

Y en cuanto a la contabilidad respecta, ésta no puede escapar al pensamiento predominante y es así como durante los siglos XVIII y XIX aparecen doctrinas contables influenciadas por el nuevo orden jurídico. Una de ellas es la *doctrina de la cuenta valor* (Fabio Besta), la cual estableció que el objetivo de la contabilidad era el de dar cuenta y razón del patrimonio de la persona en un momento dado, así como en las variaciones que éste experimente. El patrimonio de cualquier unidad está conformado por dos clases de factores, unos positivos (activos) y otros negativos (pasivos). Las cuentas son unos instrumentos que la contabilidad utilizaba para significar dichos factores y la cuantía que la empresa tuviera en un momento dado, toda vez que las cuentas expresan las variaciones de esos factores.

Entonces, las cuentas representan no a personas sino a partes de un patrimonio; es el patrimonio el que experimenta variaciones que

pueden ser negativas o positivas, y por ende el patrimonio es sujeto de derechos y obligaciones.

Veamos los criterios de Fabio Besta, expuestos por Fernando Boter Mauri en su obra *Las Doctrinas Contables*: “cuenta es una serie de anotaciones referidas a un objeto determinado conmensurable y mutable, efectuada con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar también las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento” (Boter Mauri, 1959).

En cuanto a las mutaciones que pueden experimentar las cuentas respecto a su valor son positivas y negativas. Las positivas son las mutaciones que aumentan el activo y disminuyen el pasivo. Las negativas son las mutaciones que disminuyen el activo y aumentan el pasivo.

De las mutaciones también podemos decir que precisamente los asientos en los libros de contabilidad tienen por objeto el registro de las mutaciones que las cuentas experimentan. Por lo tanto, insistiendo, si las cuentas tienen por objeto el registro de los elementos propios del patrimonio, en ellas no se registran derechos u obligaciones, ni aún en las que representen débitos o créditos. Se registran sólo las mutaciones del patrimonio, lo cual explica que en tales anotaciones los factores principales sean los *valores* de cuenta.

Los conceptos de *cuentas de personas* y *cuentas de objetos-valores* (patrimonio) implican los debates de los estudiosos e intérpretes de la contabilidad ejemplarizados por Cerboni y Besta, el primero defensor acérrimo de la *personificación* al interpretarla desde los énfasis de la propiedad y el derecho, por ello la cuenta significadora de derechos y obligaciones. El segundo, iniciador de la primacía de lo económico, visualizaba a la contabilidad como “expresadora” del incremento y la disminución del patrimonio, de riqueza, por ello para él la cuenta expresa exclusivamente distintas formas de patrimonio o de riqueza.

Ahora, regresemos por un momento al fenómeno de la revolución industrial, pero desde un tópico diferente. Ya vimos cómo la actividad transformadora exige el empleo de varios factores: máquinas, instalaciones y materiales, etc., que van a transformarse en fuerza humana y otros elementos. Igualmente vimos que para asegurar la rentabilidad de una industria era necesaria una producción en gran escala, en grandes cantidades. Ahora bien, crear una empresa de este tipo requería de un

cuantioso aporte inicial, además del riesgo que implicaba tal inversión. Así las cosas, es fácil entender la dificultad para encontrar una sola persona (un sólo socio) dispuesto a asumir el riesgo de hacer una inversión elevada. En consecuencia, se compartió la necesidad de asociar varios aportes individuales para desarrollar el objeto social de la nueva empresa, se compartieron el riesgo y los rendimientos y, percibamos algo fundamental, la empresa antes personal se convirtió en colectiva (anónima), generando una transformación organizacional muy significativa.

El regulador, a la par, se vio obligado a reconocer la independencia entre el propietario y la empresa, y a legislar en consecuencia. La nueva empresa colectiva revoluciona también los criterios administrativos que hasta entonces primaban. Al existir varios socios, dueños todos de la empresa, es natural que cada uno de ellos tuviera interés en preservar su inversión y en lograr una participación cuando menos equitativa al monto de lo invertido. Pero más aún, cada socio estaba interesado en administrar personalmente la empresa, pero sin que ninguno pudiera garantizar que su administración salvaguardaría el aporte y participación de los demás.

Entonces, no quedaban sino dos alternativas: los socios se constituían en administradores en forma simultánea, entorpeciendo el manejo y funcionamiento de la empresa, o todos renunciaban a la administración. La solución fue intermedia y por primera vez los dueños deben renunciar al control directo de los factores de la producción, lo que dio lugar a la administración independiente. En adelante el administrador era independiente de todos los socios, con el fin de que existieran garantías para todos.

Sin embargo, aún se debía atender a otro problema. Existía el riesgo de que el administrador independiente (gerente) manejara los recursos de la empresa en beneficio propio. Cómo solucionarlo si este nuevo tipo de producción era cualitativamente diferente de los conocidos hasta entonces y de mayor envergadura: ¿cómo hacer, si los socios no sólo no estarían en contacto con la empresa sino que además la interpretación de la información nueva requería unos conocimientos de los cuales carecían? Los socios, entonces, se vieron obligados a buscar una persona capaz de interpretar la información arrojada y que al mismo tiempo estuviera familiarizada con la elaboración e interpretación de informes contables. Naturalmente, esa persona independiente de la ge-

rencia, por una parte, y que trabajara en defensa de los intereses de los otros, por la otra, la encontraron en la figura del *contador*.

Por lo anterior, los contadores comenzaron a desarrollar nuevos procedimientos que les permitieran, desde fuera de la rutina de la empresa, evaluar el sistema de contabilidad; determinar si la información presentada por la administración obedecía a lo consignado en libros y si éstos eran congruentes con la realidad; si la empresa funciona con los marcos que la ley tenía establecida, etc. De esta manera, se gestaba la contabilidad pública (auditoría, censura de cuentas, revisoría fiscal).

La revolución industrial que tanto había afectado a las condiciones socioeconómicas de la época, igualmente, tuvo repercusiones en la percepción que se tenía del Estado. El gobierno inglés especialmente, por ser Inglaterra la cuna de la revolución industrial que había impulsado el traslado masivo de los siervos de las haciendas a la ciudad para obligarlos a convertirse en trabajadores y que reformó las viejas leyes para quebrar el poder de los señores feudales, advierte que la producción agrícola es afectada y que el recaudo de impuestos que genera este sector son insuficientes para atender a los gastos del nuevo tipo de gobierno. Es entonces cuando la actividad industrial debe tributar, pues entre más impuestos recaude el gobierno más estabilidad tendrá.

Pero para calcular la política de recaudos, el gobierno debe tomar como referencia los estados financieros que presenten las empresas, lo cual traerá como resultado una contra producción, una pugna entre propietarios y gobierno que sólo concilia la figura del contador, cuando el gobierno evidencia la veracidad de los estados financieros, precisamente, a través de esa persona capacitada e independiente de la gerencia y de los socios.

Recordemos que el crédito es una característica fundamental de esta fase de la producción y que sólo se concedía a quien tuviera la capacidad para pagarlo. Pues bien, esta capacidad se pone de manifiesto a través de los estados contables, respaldados por la firma de un contador independiente de la gerencia y de los socios. Esta condición es igualmente exigida a todas las personas interesadas en invertir en la sociedad.

Vista hasta aquí la historia de la contabilidad, observemos cómo la información que ahora suministra es notablemente más amplia y de la más diversa índole; existe una contabilidad que informa acerca de la gerencia de una empresa, que informa de los socios, de los inversio-

nistas, de los deudores, de los acreedores. Así mismo, una contabilidad que informa del gobierno. En fin, son muchos los intereses sociales y económicos que empiezan a depender, para su cabal control, de la información contable, y por la trascendencia que la contabilidad ha alcanzado, el Estado se ve obligado a reglamentarla, concediéndole el carácter de profesión liberal, el cual adquiere desde ese momento. Las nuevas relaciones jurídicas se enmarcan en los códigos comerciales, se regulan las exportaciones e importaciones, se ordena una nueva reglamentación tributaria, etc.

Concluyamos este acápite señalando que la revolución industrial, desde el punto de vista de la producción, implantó un nuevo tipo de empresa: la fábrica, así como otra desde el punto de vista de la posesión: la sociedad colectiva-sociedad anónima. Y la contabilidad, por su parte, dado que necesitaba adecuarse a las nuevas necesidades de información que la revolución industrial exigía, desarrolló la llamada contabilidad de la productividad o de costos, al igual que la contabilidad pública.

La técnica contable evoluciona una vez más. Es dejada la contabilidad tradicional que sólo suministraba información pertinente a los intereses personales del interesado. Así mismo su contenido se hace más amplio y complejo y los contadores logran articularlo de modo que ahora permite brindar información más completa que antes, de la historia financiera de la empresa. Tenemos ahora una contabilidad que ofrece una nueva información; que registra, desde el inicio, las variaciones que la empresa experimenta, especialmente en cuanto a los factores de la productividad.

Desde ese instante la contabilidad medirá el patrimonio y su importancia llega a ser tal, que ejercerá influencia y constante presión sobre las reglamentaciones de la contabilidad pública. Para efecto de ilustrar mejor lo anterior, veamos lo que dice Gertz Manero y Hendriksen acerca del amplio campo de acción que para entonces cubría la contabilidad y la importancia de la misma especialmente como contenido de muchas regulaciones del derecho, y acerca de la importancia y rápida expansión de la industria y de la sociedad anónima.

La obra de Courcelle-Seneuil, no obstante sus reducidas dimensiones, presenta una particularidad notable en la exposición técnica de contabilidad. Es el primer tratado que estudia en forma

conjunta las tres ramas de actividad contable, a saber: contabilidad comercial, contabilidad industrial y contabilidad pública. Y aún cuando esta última es tratada muy ligeramente, lo importante es señalar desde ahora el hecho que Courcelle-Seneuil creyó necesario mencionar entonces los tres grandes sectores en que la contabilidad se desenvuelve (Gertz Manero, 1994).

Por su parte, Hendriksen manifiesta:

La expansión general de la forma anónima de organización en Inglaterra la hizo posible la Ley Joint-Scotk Companies, que fue la primera disposición para la constitución de compañías mediante registro pero con responsabilidad limitada. Esta ley disponía obtener saldos y cerrar periódicamente las cuentas y la presentación de un balance general “completo y equitativo” a los accionistas. El registro general con responsabilidad limitada fue incluido por primera vez en la ley de 1855 y en la ley de compañía de 1862 (Hendriksen, 1979).

Con anterioridad a 1800, solamente trescientas cincuenta y cinco empresas con fin de lucro se habían constituido como sociedades anónimas en los EE.UU. Durante el período inicial de la constitución como sociedad anónima en Estados Unidos, la firma obtenía su cédula de autorización mediante negociación directa con las legislaturas estatales. La primera ley de constitución para sociedades anónimas fue aprobada en Nueva York en 1811 con respecto a las firmas manufactureras. Sin embargo, la primera disposición legal moderna que permitió la constitución como sociedad anónima de cualquier negocio legal, apareció en Connecticut en 1837. Entre esta fecha y 1900, la mayoría de los demás Estados aprobaron leyes similares. Un aspecto interesante de las futuras leyes de sociedades anónimas fue su requisito de que no debía pagarse dividendos con el capital. Nueva York, por ejemplo, dispuso que los directores serían culpables del delito de menor cuantía, si los dividendos no se pagaban con las ganancias provenientes de la operación del negocio.

En esta fase de la revolución industrial, la industria textilera marchaba a la cabeza del adelanto tecnológico, en tanto que las sociedades anónimas y los bancos se constituían en las fuentes necesarias de la inversión.

Las empresas, por su lado, y especialmente aquellas de un mismo ramo de la producción, sostenían enconada lucha por hacerse a uno de los nuevos métodos de producción. Ello condujo a que el empresario intensificara el rendimiento de cada trabajador, pero no mediante el aumento de la jornada de trabajo como se puede suponer, sino mediante el uso de mejores máquinas; mediante una mejor división del trabajo que lo hiciera más técnico; mediante un estudio racional del proceso mismo de la producción y mediante una mayor capacitación del trabajador para que operara las máquinas con mayor destreza. Esto fue condensado en los estudios de Frederick Taylor y Henri Fayol.

Edad Contemporánea

No hay duda que la anterior política da resultado, se incrementa la producción y la industria pesada (siderúrgica, minería, etc.), empieza a crecer más rápido que la industria productora de bienes de consumo; la siderúrgica y la mecánica crecen más rápido que la industria textil.

Igualmente, comienzan a surgir grandes industrias que concentran cuantiosas sumas de capital, lo cual les permite aplastar a las pequeñas y medianas empresas competidoras del mismo ramo. A su vez el número de empresas fabricantes de productos cuya materia prima proviene del algodón, hierro y acero, empieza a disminuir, en tanto que el mercado quedaba atendido sólo por los pocos que pudieron seguir produciendo.

En suma, nos encontramos frente al nacimiento de las uniones monopolistas, ejemplo de las cuales lo constituye la sociedad Rockefeller en la industria del petróleo y la de “Acerías Unidas” de Carnegie, ambas en los Estados Unidos para el año de 1900; citemos también a Alemania con la industria del carbón “Dekirdof”, la industria eléctrica compartida por Beg y Siemens y la industria de la química monopolizada por seis empresas diferentes.

Otro aspecto de importancia radica en el estado de las comunicaciones, imperante entre los países de la época. Al hacerse más relevante la comunicación entre países, se genera un aumento de la actividad comercial y se hace más intenso a nivel mundial. Los inventos eran conocidos pronto y pasaban más rápidamente de un país a otro.

El anterior cuadro ilustra con cuánto celo los monopolios de cada país debían de cuidar sus mercados y el empeño que les asistía en conquistar otros nuevos. En pro de lograrlo, los monopolios decidieron ampliar sus actividades económicas en las colonias, allende los mares. Las grandes naciones desarrollan febril actividad con el fin de exportar e invertir sus capitales ya en otros países, ya en sus propias colonias, lo cual, a su vez, genera la industrialización de éstas, aunque no para que compitieran con la metrópoli, sino porque las minas y redes ferroviarias permitían la integración de las colonias al mercado mundial. Pero este proceso de monopolización requería de un aporte constante de capital, propias del sistema monopolista; estrategias como la compra de empresas rivales a fin de eliminar competencia, el mantenimiento de precios de venta bajos con el mismo fin, las inversiones en otras empresas o en otras ramas de producción con el objeto de ganar mayor estabilidad y poderío, entre muchas otras, eran políticas cuya puesta en práctica dependía, además del aporte inicial de los accionistas, de un constante flujo de dinero, independiente del invertido para la actividad propia de la empresa.

Y para ello estaban los bancos, entidades firmemente interesadas en la actividad industrial: al invertir en ella, el dinero podía encontrar una firme inversión crediticia que le permitiera al banco cubrir el gasto de alquiler del mismo dinero (gasto de interés) y obtener una ganancia (renta de interés). Y el industrial, por su parte, urgido de aprovisionamiento monetario, naturalmente que no vacila en comprometerse con el banco, a veces hasta con varios de ellos.

Como vemos, la banca y la industria tenían intereses en común y decidieron operar también en común. Desde entonces, no es raro observar a los industriales actuando en los directorios bancarios y a los banqueros desempeñarse como directores de empresa. Desde la posición bancaria el industrial conseguirá el control sobre el crédito, impidiendo que el banco hiciera préstamos a la competencia, a la vez que garantizaba el oportuno suministro de dinero a sus propias empresas; además, el industrial estaba en situación de conocer el manejo que el banco hacía del dinero aportado por la empresa o las empresas del grupo. En cuanto al banquero actuando como hombre de empresa usufructuaba el desenvolvimiento del negocio, al cual su banco había prestado dinero.

Esta actividad conjunta, del industrial y del banquero, dio lugar al *capitalista financiero*, personero del llamado *capital financiero*, capital que debe entenderse como el capital de la industria y de la banca combinados, en el sentido citado, cuando en ese momento particular un mismo grupo de grandes capitalistas manejan o dominan simultáneamente bancos e industrias.

En resumen, el período anterior es el de los grandes monopolios que controlaron la producción interna de las naciones y exportaron capitales a otros sitios que prometieron mayores rendimientos. Repetimos, es la época del capital financiero, cuyas características tuvieron consecuencias en la información que aportó la contabilidad.

Cuando un monopolio, Siemens por ejemplo, extendió su radio de producción y distribución a otras naciones, apareció la necesidad de evaluar el rendimiento de la inversión en cada nación, con el fin de determinar el sitio más apropiado (provechoso), para invertir. La contabilidad, por supuesto, aporta tal información; pero, independientemente del nivel técnico alcanzado por la contaduría de cada país, ésta debía de ofrecer también una información que pudiera ser evaluada por los contadores y economistas de la metrópoli. Para lograrlo, lo más fácil fue trasladar la técnica contable de la metrópoli al sitio de inversión y con ella se registra el acontecer económico. Esto explica el por qué en los países que recibieron la inversión aparecieron contadores con la misión de “difundir la contabilidad”. Pero aquí también existía la posibilidad de que los contadores y los gerentes se unieran para cometer fraudes en contra de los intereses de los accionistas de la metrópoli, para evitarlo, los accionistas enviaron contadores públicos independientes de la gerencia, personas de su confianza, con el fin de que les suministraran un dictamen de los estudios financieros así como del manejo de los bienes de las agencias y de las sucursales.

Igualmente, los contadores de la metrópoli traían la misión de elaborar informes que favorecieran al accionista frente a los gobiernos de las colonias con el fin de pagar menos impuestos y para que los altísimos grados de explotación no fueran conocidos por los naturales de estos atrasados países. Simultáneamente, los informes verdaderos eran enviados a las compañías matrices. De esta manera resultaba explicable la presencia de contadores metropolitanos encargados de realizar y desarrollar la contabilidad pública, llámese ésta *auditoría externa* o *revisoría fiscal*.

Como a cada Nación generalmente no llegó un solo monopolio sino varios, de acuerdo con la posibilidad de explotar determinadas ramas de la economía, se explica por qué fueron necesarios varios contadores extranjeros. Éstos llegaron a las colonias con trabajos y queda clara la razón de la presencia y formación de firmas de auditores extranjeros operando en los países donde los monopolios habían invertido, aunque seguramente ellos (que no los monopolios) justificarían su intervención con el pretexto de difundir y enseñar los procedimientos de auditoría externa.

En esta forma quedaba este problema resuelto para los monopolios. Veamos ahora cuál no quedaba solucionado.

Sigamos utilizando como ejemplo a Siemens, Alemania, donde en un momento dado llegan los informes que medían la productividad y la situación de cada sucursal o agencia, al mismo tiempo que también se conocían los informes de la metrópoli. Se podía conocer entonces información de las partes, pero a los dueños les interesaba conocer los resultados que cobijaran la totalidad de su inversión; les interesa saber cuántas eran las utilidades totales, cuál el monto de sus posesiones y recursos, el monto global de las deudas, etc. En otras palabras, se tenían los informes de los microrganismos, pero no del macrorganismo del monopolio en su conjunto. Así mismo debe tenerse en cuenta que si bien entre la matriz y las sucursales se habían efectuado transacciones económicas, éstas venían reflejadas en los informes individuales, pero sin que tuvieran implicaciones para el conjunto.

En consecuencia, la contabilidad debió desarrollar unos procedimientos que le permitieran elaborar los nuevos informes contables, los cuales se denominaron *estados financieros consolidados*, y los procedimientos que permitieron la elaboración, se conocieron con el nombre de consolidación de los estados financieros.

Téngase muy en cuenta que estos estados consolidados no reflejan la actividad económica de la matriz ni de la sucursal individualmente considerados, sino que reflejaban la del conjunto.

La aparición del capital financiero, además, conllevó el desarrollo y crecimiento de la actividad bursátil, así como el complejo crecimiento del llamado mercado de valores, que implicó un estudio permanente de la rentabilidad y de las provisiones necesarias que evitarían inversiones desacertadas y no rentables. Aunque ya de antaño se utilizaban estados

financieros, para esta época se hicieron comunes y ampliaron su contenido analítico. Apareció la disciplina del análisis financiero, que ofrecía una visión más exacta de la estabilidad y productividad de la empresa.

Estos nuevos conceptos habrían de tener sus repercusiones en el desarrollo de la contabilidad, toda vez que implicaron la adopción de algunos elementos que a manera de guías orientaron los procedimientos contables. Éstos se tomaron fundamentalmente de la práctica cotidiana por ser de mayor uso, porque ofrecieron mejores ventajas a los propietarios, o porque fueron los más fáciles de ejecutar.

Sea como fuere, los elementos guías permitieron orientar cabalmente la definición de qué era un gasto, qué un ingreso y, por lo tanto, qué cuentas debían de intervenir en un estado de ganancias y pérdidas, cuáles cuentas conformarían el balance general, etc. Con el pasar del tiempo, además de la elaboración de los estados financieros y de la información general que aportaban, se comenzó a estudiar en propiedad cada uno de los elementos que lo conformaban. De este modo fue posible conocer situaciones particulares que brindaban un mejor conocimiento de la empresa; los elementos guías permitieron que algunas partes se pudieran comparar con el todo y por ende determinar su incidencia particular en el conjunto. Ejemplo: si se cotejaba la utilidad total de un periodo dado con el total de capital aportado, era posible conocer cuánto se había ganado en el período por cada peso invertido. Lo anterior implicó que posteriormente se pudieran comparar estados financieros de una misma empresa, pero elaborados en fechas diferentes. Más aún, con estos instrumentos se pasó a comparar estados financieros de empresas de distintos sectores y se estimuló la búsqueda y discusión del *balance tipo*, al cual tenían que ajustarse las empresas.

En 1893 se creó en Bélgica una comisión extraparlamentaria cuyo objetivo era estudiar y proponer una fórmula de balance tipo. La comisión, no obstante que encontró muchos obstáculos para elaborar el informe, preparó cuatro modelos correspondientes a los cuatro tipos de empresas predominantes: comerciales, industriales, financieros y de seguros. Cuando finalmente elaboró el balance tipo, la Comisión reconoció que se le podía agregar diversas partidas según las necesidades y especialidad de cada empresa. No obstante, el proyecto de ley elaborado por la comisión no llegó a promulgarse (Boter Mauri, 1959).

Reconocidas las dificultades para la elaboración del balance tipo se partió a la búsqueda del establecimiento del balance contable, es decir, un plan de cuentas que sirviera para todas las empresas. En 1912 Héctor Blairon formuló en Bélgica su plan de cuentas adoptado por varias empresas de tal nación, aunque el plan único de cuentas encontró mucha resistencia en ese entonces.

Todo lo anterior repercutió para que, junto con la función que implicaba la contabilidad pública, los emisores o elaboradores de esta actividad fueran considerados como profesionales. La actividad de la contaduría ganaba así estatus dentro de escala social. Y para el profesional de la contaduría aparece, por tanto, la necesidad de adquirir un bagaje de conocimientos en donde se destacaban los contables, los económicos, los jurídicos y los administrativos.

En 1917 la junta de Reserva Federal y la Comisión Federal del Comercio reconocieron la necesidad de normalizar la preparación de estados financieros, con el fin de presentarlos a los banqueros, con fines crediticios. En tal virtud, la Comisión Federal del Comercio solicitó al Instituto Norteamericano de Contadores (AIA) que preparara un memorando sobre procedimientos normalizados.

Después de ser aprobado este memorando por la Junta de Gobierno del Instituto y la Comisión Federal del Comercio, fue presentado a la Junta de Reserva Federal para su estudio. Esta Junta le brindó un respaldo provisional y, a su vez, lo presentó a los banqueros y asociaciones bancarias en todo el país para su estudio y crítica.

El memorando fue publicado en el boletín de la Reserva Federal (en el número correspondiente a abril de 1917) y reproducido ese mismo año en forma de folleto bajo el título de *Uniform Accounting* (contabilidad uniforme). En 1918 se reproduce otra vez con el título de *Appoved methods for the preparation of balance sheet statements* (métodos aprobados para la preparación de estados generales).

La Junta de Reserva Federal publicó en 1929 una edición revisada bajo el título de *Verification of financial statements* (verificación de estados financieros). La contabilidad tenía que ir aparejada a este fantástico adelanto comercial e industrial, de manera que la primera gran escuela de comercio que enseñó contabilidad como una técnica académica, fue la Universidad de Pensylvania en 1881. Surgió seis años después una importante agrupación profesional que se organizó bajo el nombre de

American Association of Public Accountants (1887), aunque hay que advertir que no hacemos referencia a esta agrupación por ser la primera que se conoce, sino por ser ella la que más se ha preocupado por el adelanto tecnológico de la contaduría pública que tuvo como causa el auge económico antes mencionado.

Indudablemente, la agrupación de contadores con más abolengo dentro del régimen liberalista, y la más antigua, es The Institute of Chartered Accountants of Scotland que fue fundada en Edimburgo en 1854. En 1880, se constituyó The Institute of Chartered Accountants of England and Gales. Organismos semejantes se constituyeron formalmente en Francia en 1881, en Australia en 1885, en Holanda en 1895, en Alemania en 1898, en Nueva York, también en 1898, se otorga reconocimiento legal a la profesión (Gertz Manero, 1994).

Los monopolios, con el fin de lograr el dominio del mercado, concentran capital en activo fijo, el cual no utilizaban en toda su capacidad, para garantizar precios altos. Crece el capital fijo en comparación al capital variable (mano de obra) y se da así la tendencia a la disminución de la tasa de utilidad.

Ahora bien, como los monopolios tienen capital invertido en maquinaria, tratarán de obstaculizar el progreso técnico que conlleva la aparición de nuevas y mejores máquinas, pues de lo contrario sus máquinas e instalaciones resultarían inadecuadas, obsoletas y tendrían que cambiarlas por las nuevas. Además, al dominar también el adelanto tecnológico, los monopolios se encuentran en condiciones de determinar qué inventos técnicos se llevan al mercado o, cuando menos, postergar su aparición. Dicho de otro modo, el monopolio no toma la técnica que implicaría un incremento en la productividad y de esta manera no puede compensar la tendencia decreciente de la tasa de utilidad.

En consecuencia, para evitar una disminución de sus ingresos, los monopolistas imponen tributos a las demás empresas, al sector agrario, obligando a sus proveedores a vender con subprecios y a sus compradores a pagar sobrepuestos. Entendemos que de esta manera los monopolios se apropian de la plusvalía obtenida por otras empresas. Entendamos también que esta rapiña por la plusvalía genera choques entre monopolios internos y externos que, en últimas, sólo puede resolverse con el enfrentamiento bélico directo (primera y segunda guerras mundiales).

Nos encontramos, pues, en una etapa en donde el capitalismo ha dejado de ser revolucionario y se ha tornado retrógrado. Para evitar desaparecer del mercado mundial, los monopolios se ven obligados a incurrir en la adquisición de adelantos técnicos que en esos momentos les darán ventaja, ya que les permitirá incrementar la productividad y por tanto vender a menor precio, adquiriendo nuevos mercados. Esto, naturalmente, a costa de otros monopolios que se quedarán con lo producido, generando una crisis tal de la que no se salva ni el más grande de los países monopolistas: los Estados Unidos. La verdad es que en el fondo el sistema de producción capitalista, dado bajo formas sociales, se contradice con su distribución o apropiación marcadamente individual, en el cual unas cuantas personas concentran la productividad del sistema, lo cual genera que la gran mayoría no pueda comprar lo que se produce, ni que la minoría con muchos recursos sea capaz de consumirlo todo.

La crisis del capitalismo se presentó, fundamentalmente, por la *no correspondencia de lo producido con lo consumido*. La crisis de 1929 en los Estados Unidos tuvo la anterior naturaleza y ella implicó, en dos dimensiones, adelantos en la técnica contable: la una, en la búsqueda de una mejor información contable; la otra, en la decisión del Estado por desarrollar la actividad económica, o regular la actividad de las empresas, ampliando los horizontes para que la contabilidad actuara en el sector público (cuentas nacionales, presupuesto).

Por la época de 1920 a 1929 en los Estados Unidos varios sectores de opinión cuestionaron las prácticas contables de ese entonces, pues situaciones financieras estables, dadas por la contabilidad de ayer, no correspondían con la bancarrota que presentaron las empresas, objeto de los informes. Es necesario aclarar que tras la crisis real de muchas empresas, varias presentaron crisis ficticias.

El gobierno, los accionistas, los economistas, los inversionistas, los administradores de empresas llamaron indignados porque se les suministra mejores procedimientos contables. A la cabeza de la tarea coyuntural que se le presentaba a la profesión, actuaron los gremios de contadores tales como la Asociación Norteamericana de Contadores Públicos (AAA), el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos y otras agremiaciones. Se debe resaltar igualmente los aportes de algunos tratadistas como Hatfield, Canning, Littleton, Montgomery, Paton, etc.

La tarea específica fue dotar de una teoría general que le diera bases uniformes a los múltiples procedimientos que desarrollaban los contadores; en tal sentido, los gremios formaron comisiones que abordaran tal tarea, dedicándose fundamentalmente a recolectar las múltiples prácticas, a recomendar las mejores y a brindar respuestas específicas a las necesidades específicas.

Tanto el Instituto como la Asociación hicieron sendos pronunciamientos que recogieron las bases anteriormente mencionadas, empezando a denominarlos como *principios de contabilidad*.

En 1938, a solicitud de la fundación Haskin y Sells, Sanders, Hatfield y Moore, publicaron su *Statement of accounting principles* (una exposición de principios de contabilidad). En la carta de presentación de la monografía los autores manifestaban:

En la preparación de esta declaración, el Comité ha tratado de enunciar los principios y reglas de contabilidad que dicten lo que debe aparecer en un balance general y un estado de ganancias y pérdidas, y las cuentas de las cuales se compilaron.

La distinción cuidadosa entre las transacciones relacionadas con el capital y las relacionadas con los ingresos. La aplicación consistente de los procedimientos de contabilidad. La necesidad de un tratamiento conservador de las partidas a las que hay que aplicar el juicio. La aplicación del concepto de la utilidad neta del ejercicio corriente de operación. La aplicación de la regla de costo o mercado del activo no circulante. Y al dar cuenta de los cargos diferidos, la necesidad de dar cuidado especial a la distinción entre los cargos que redunden en beneficio de ejercicios futuros y las pérdidas realmente sufridas en el ejercicio corriente (Hendriksen).

A partir de 1949 se empezó a dar en los Estados Unidos una crítica a la labor desarrollada hasta entonces en lo relacionado con dotar a la contabilidad de una teoría general. Los trabajos subsiguientes comenzaron a manifestar algunos frutos a partir de 1960, pues las investigaciones se sistematizaron, se adoptaron métodos de investigación adecuados y los contadores norteamericanos pudieron establecer una estructura de la teoría contable. Ahora bien, si bien es cierto que la contabilidad puede mostrar una teoría que respalde su práctica, también es necesario resaltar que la teoría no es coherente en su conjunto y que,

estudiada en los diferentes contextos, en estos momentos se requiere de un esfuerzo, especialmente por parte de las naciones dependientes, a fin de cuestionar si la teoría y las prácticas que descansan en dicha teoría son las más adecuadas.

Prosigamos, la crisis de 1929 en el más robusto y confiado bastión del capitalismo enseñó que la automatización de la economía junto con los mecanismos del mercado, eran incapaces de asegurar la supervivencia del régimen, por lo tanto, era necesario que interviniera otro factor, una nueva fuerza que regulara y tratara de sistematizar la actividad económica. Ese nuevo elemento es el *Estado*.

En consecuencia, la intervención cada vez más creciente del Estado, más consciente del papel que le corresponde desempeñar, caracteriza al denominado *Estado de bienestar*, el cual indica que para salir de la crisis es necesaria la participación conjunta del Estado, el capital y el trabajo, esto permitió redistribuir la productividad y a partir de allí instaurar los denominados derechos económicos y sociales.

Consideremos ahora dos factores que en el desenvolvimiento del Estado de bienestar generaron *a posteriori* obstrucciones para su consolidación. Si bien es cierto que para los años 1960-1970 se vivían varias transformaciones permanentes de las técnicas de producción, también lo era que este hecho apareció como un subproducto de la permanente carrera armamentista. Si se examina el nacimiento del 99% de las transformaciones técnicas que se aplicaron a la producción se observará que en principio su origen era militar (Mandel, 1973).

Los gastos militares que antes de la segunda guerra mundial crecían en los países adelantados entre un 3% y 5% del ingreso nacional, para esta época aumentaron entre un 25% y 30%, lo cual implicó un constante crecimiento de la participación del Estado en el ingreso nacional.

Por su parte, los salarios diferidos (seguros sociales) constituyeron un resorte amortiguador que impidió la caída brusca de los sueldos de los trabajadores en los períodos de crisis y, por lo tanto, del ingreso nacional.

La demanda global puede dividirse en dos categorías, demanda de bienes de consumo y demanda de bienes de producción (bienes y equipos). La ampliación de la regularización de los fondos de seguridad social permite evitar la caída brutal de la demanda de los

gastos de bienes de consumo, la ampliación de los gastos públicos, sobre todo de los gastos militares, permite evitar la caída brutal de los gastos de la demanda de bienes y equipo (Mandel, 1973).

Percíbese con la anterior cita el objetivo anticrisis que persiguió la intervención del Estado cuando emprendió estas gestiones. Pensemos ahora en las diversas empresas que dependen de la industria militar (la aeronáutica, la electrónica, la construcción naval, las telecomunicaciones, la ingeniería civil, la industria nuclear, etc.), imaginémosnos el sin número de actividades que dependen o pueden ser influidas en una política de seguridad social (Ministerio de Salud, de Educación, Recreación, etc.), y podremos percibir a través de estos dos ejemplos cómo el rol de Estado interventor lo hace participar en un gran número de actividades económicas, a fin de regular la distribución del ingreso nacional y el consumo nacional. Agreguemos la regulación del comercio con otras naciones y estaremos en condiciones de entender la urgente necesidad del Estado para ampliar las técnicas de información contable que hasta ese momento poseía.

Ya desde Glandstone en Inglaterra (1840), el presupuesto se había convertido en un balance del sector público y comenzó a brindar una idea de programa de gobierno. En Estados Unidos, desde 1789, el Secretario de Tesoro era obligado a preparar y presentar estimaciones de los ingresos y gastos públicos. El presupuesto se convirtió en el documento con el cual el presidente exponía su plan ante el Congreso y a la vez en un medio eficaz que permitía hacer responsable al presidente.

La ley de presupuestos y de contabilidad de los Estados Unidos, en 1921, constituyó la base de un gobierno serio y solidario, y la ejecución del presupuesto llegó a ser tan importante como su formulación (Enthoven, 1969).

Téngase presente que antes de la crisis de 1929 en el sector público se tenía como máxima el estado presupuestal, el cual podemos significar como un instrumento de contabilidad oficial o contabilidad de gobierno. Y es a partir de ese instante, cuando el Estado empieza a sentir la necesidad de obtener y formular una información acorde con la cada vez más creciente actividad económica.

En el siglo XX los países llegaron a ser tan interdependientes y a padecer enfermedades económicas tan contagiosas que se hizo necesario disponer de gran acopio de datos para contribuir con su remedio. La intensidad de la depresión de los años 30 posibilitó el surgimiento de la doctrina keynesiana acerca de que sería la política central por sí sola y no los factores automáticos los que encontrarían el antídoto.

Lo anterior hizo que se enfocara la atención sobre la necesidad de *medir* el problema que quería resolverse. Así mismo, los trastornos que la post-guerra causó en las relaciones económicas internacionales obligaron a reconocer la necesidad de modernizar la información sobre balanza de pagos. Tal como el empresario tiene en cuenta los estados financieros de sus negocios para decir si debe incrementar su producción o alterar sus precios, los diplomáticos y los representantes de los organismos internacionales deben estudiar los estados contables nacionales, para decidir sobre la reevaluación de moneda, imposición o supresión de barreras aduaneras o sobre programas de inversión nacional o extranjera (Powelson, Pimentel, Ramón, Sobrino, 1973).

En tanto que la contabilidad comercial se ocupó de registrar las actividades económicas de las empresas, la contabilidad económica se ocupó de sectores más amplios, tales como los consumidores, el exterior, el gobierno, las empresas consideradas en su conjunto (Powelson et al., 1973). Los compiladores de las cuentas nacionales dependían, para gran parte de su información, de datos contables comerciales, tales como balances de los bancos, los estados de pérdidas y ganancias de las empresas, entre otros informes.

Finalmente, para concluir, podemos indicar que *la contabilidad como expresión del pensamiento* manifiesta en este documento un potencial transformador que le ha permitido estar presente en las diversas formas en que ha devenido la transformación social.

En este sentido, se ha visualizado el existir de la contabilidad como valor de uso hasta llegar a expresarse como valor de cambio, se ha captado el énfasis privado de la información contable hasta expresar el énfasis y el interés público, igualmente se pudo evidenciar el énfasis de la información contable como evaluación del pasado para transitar con el denominado presupuesto para referirse al futuro, y de la misma forma

se evidencia un énfasis del referente micro o particular de la información contable hasta referirse a la circulación de la riqueza nacional en las denominadas cuentas nacionales.

Estas transformaciones de la contabilidad, como ha quedado evidenciado, no han sido producto exclusivo de la dinámica específica de la contabilidad sino que se han ido gestando a propósito de su interacción con las grandes transformaciones socio-contextuales.

Bibliografía

- BOTER MAURI, Fernando. (1959). *Las doctrinas contables*. Madrid: Editorial Juventud.
- PONCE, Aníbal. (1987). *Educación y lucha de clases*. Madrid: Ediciones Akal.
- KUCZYNSKI, Jürgen. (1979). *Breve historia de la economía*. Editorial de Ciencias Sociales.
- GERTZ MANERO, Federico. (2006). *Origen y evolución de la contabilidad*. México: Editorial Trillas.
- MANDEL, Ernest. (1973). *Introducción a la teoría económica marxista*. Argentina: Editorial CEPE.
- ENTHOVEN, Adolf. (1969). Evolución de la contabilidad y sus fines. *Revista Finanzas y Desarrollo Vol. 6 N° 2*.
- HENDRIKSEN, Eldon. (1979). *Teoría de la contabilidad*. Madrid: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana (UTEHA).
- POWELSON, John; PIMENTEL, Rubén; RAMÓN, Herminia; SOBRINO, José Manuel. (1973). *Contabilidad económica*. México: Fondo de Cultura Económica.

EFRÉN DANILO ARIZA BUENAVENTURA
edarizab@gmail.com

Contador Público egresado de la Universidad Nacional de Colombia (Bogotá). Magíster en Sociología del Trabajo de la misma Universidad, donde es profesor asociado. Su vida ha estado dedicada a la investigación y a la docencia. Académico del Centro Colombiano de Investigación Contable (CCINCO). Reconocido conferencista nacional e internacional. Sus reflexiones y trabajos se enmarcan en diversos temas, tales como: historia de la contabilidad, educación contable, responsabilidad social empresarial, contabilidad ambiental, entre otros.

Sistemas Contables Administrativos (SCA): escenarios de interacción social en las organizaciones modernas*

Claudia Barrios Álvarez

Profesora e investigadora Pontificia Universidad Javeriana (Cali) - Colombia

Yaismir Adriana Rivera Arrubla

Profesora e investigadora Universidad del Valle - Colombia

Resumen

El presente trabajo de investigación busca aportar en la comprensión acerca de cuál es el modo en que los Sistemas Contables Administrativos (en adelante SCA) logran vincular tiempo y espacio en las prácticas sociales de las organizaciones modernas. Esto desde la aplicación de los planteamientos de Anthony Giddens, en su teoría de la estructuración, cuya piedra de toque es el concepto de dualidad de la estructura, el cual conjuga tanto agencia como estructura en el estudio de cómo se constituye la sociedad. Esta investigación, entonces, es producto de una reflexión acerca de algunas de las categorías centrales de la teoría de la estructuración, como: *postura, encuentros, regionalización, rutina y seguridad ontológica*.

En la tarea de articular una explicación acerca de cómo los SCA contribuyen en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales acaecidas en las organizaciones, la apuesta es, principalmente, definir los SCA como escenarios de interacción social y lugares de trabajo, para llegar a la construcción de un marco de reflexión acerca de los modos en que los

Recibido: 26-07-2012 - Versión final aceptada: 21-10-2012

* El presente trabajo de investigación hace parte del proyecto de investigación “*Papel que cumplen los Sistemas Contables Administrativos en el ordenamiento espacio-temporal de las prácticas sociales en las organizaciones modernas*”, el cual se ha derivado de la tesis de Maestría en Ciencias de la Organización, proyecto en el que los autores vinculan la teoría de la estructuración de Giddens al análisis de los Sistemas Contables Administrativos en las organizaciones modernas.

SCA se producen y reproducen en diversos contextos de interacción social. Orientando la discusión más a los procesos decisorios que en la información derivada de los sistemas contables.

Palabras clave

Sistemas contables administrativos; regionalización; consecuencias no buscadas; rutinas; toma de decisiones.

Abstract

The following research seeks to contribute in understanding how Administrative Accounting Systems (hereinafter AAS) embed time and space in social practices of modern organization. In doing so, this research uses some concepts of Giddens's Structuration Theory, specially its key concept of Duality of Structure, which conjugates both agency and structure to study how society is constituted. In addition, this research used other main categories of structuration theory, such as: posture, encounters, regionalization, routine and ontological security.

In explaining how AAS contributes to space-time arrangement of social practices carried out in organizations, AAS are defined as scenarios of social interaction and work places. In this way, it is possible to understand how AAS are produced and reproduced in diverse contexts of social interaction. This approach is more focused on decision-making process than on information derived from accounting systems.

Key words

Administrative accounting systems; regionalization; unintended consequences; routines; decision-making process.

Introducción

Desde la reflexión que permite la aplicación de la teoría de la estructuración de Anthony Giddens, en el análisis contable-administrativo, es posible estudiar cómo los SCA logran vincular tiempo y espacio en el ordenamiento de las prácticas sociales de las organizaciones modernas.

Tras este objetivo, se trabajan conceptos como los de *postura*, *encuentros de copresencia inmediata y mediata*, *regionalización* y al-

gunas de sus formas, *rutina y rutinización y seguridad ontológica*, los cuales deben incluirse en el análisis acerca de cómo se ordena la vida social en el contexto organizacional, a partir del aporte de los SCA en la coordinación del tiempo y del espacio en las prácticas organizacionales.

El problema planteado en este artículo, representa la continuación de un trabajo publicado en el 2008, en el que se propone que los SCA sean estudiados como sistemas sociales, ubicados no al nivel de las estructuras o modalidades, sino en el nivel de la interacción social¹. De esta manera, la presente investigación plantea dar cuenta acerca de cómo se produce y reproduce la vida cotidiana y, de manera agregada, la actualización de las estructuras sociales en sistemas de más vasta escala, como las organizaciones y otras formas de interacción social de mayor alcance.

Para estudiar los comportamientos del individuo en la sociedad moderna en distintos escenarios y estaciones en las que actúa, incluyendo por supuesto los SCA, se recurre aquí, además, al modelo estratificado del agente. Dicho modelo incluye las siguientes categorías: *registro reflexivo de la acción, racionalización de la acción, motivación de la acción, condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas de la acción*. Inicialmente, son analizadas las tres primeras categorías en los contextos de un SCA, concluyendo este artículo con una reflexión acerca de la conexión entre el concepto de condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas de Giddens, y el modelo de *racionalidad limitada* de Simon, y su efecto tanto en las prácticas de tipo contable-administrativo, como en la toma de decisiones organizacionales.

¹ Los niveles de estructuras, modalidades e interacción social son propuestos por Anthony Giddens como un marco analítico para comprender cómo se constituye la sociedad. Este marco analítico ha sido utilizado por autores relacionados con la corriente crítico-interpretativa en contabilidad para el estudio de los sistemas contables en el contexto organizacional. En el artículo publicado en el 2008 se revisa parte de la literatura relacionada con esta corriente de pensamiento, evidenciando que la mayoría de los autores han ubicado los sistemas contables en el nivel de las modalidades (propuestas por Giddens). En el presente artículo los autores reafirman su posición de reconceptualizar los SCA en el nivel de la interacción social y entregan elementos teóricos para precisar dicha conceptualización.

Los SCA como escenarios de copresencia

Por corresponder a prácticas sociales reproducibles en estaciones o escenarios de trabajo e interacción social cotidiana, los SCA se expresan a través de las prácticas realizadas por agentes humanos entendidos, portadores de una facultad transformadora, prácticas que tienen lugar en distintos contextos de actividad. Los SCA como todo sistema social, expresan sus rutinas cotidianas al tiempo que se expresan en éstas, a través de las propiedades físicas sensoriales del cuerpo de los agentes. En los SCA, los agentes existen precisamente a través de su manifestación corpórea; por tanto, la postura del cuerpo en el tipo de encuentros sociales que los caracterizan, es de hecho un aspecto fundamental para el estudio de la vida social, que debe partir del entendimiento de que los cuerpos adoptarán determinadas posturas y no otras, en circunstancias de copresencia inmediata (interacción cara a cara) o mediata (a través, por ejemplo, de las tecnologías de comunicación), en las relaciones de unos agentes con otros.

Para una mejor comprensión, la noción de postura deberá acompañarse de la percepción de los distintos encuentros atados a su seriedad; es decir, los agentes, tanto en su vida social cotidiana como en los SCA, habrán de exhibir una postura referida a la duración del espacio-tiempo en el que estén situados; así los agentes se comportan, de acuerdo a si se trata del tiempo irreversible de su duración como seres mortales, relativa al tiempo de su propia vida finita; al fluir de la vida diaria, la cual no se orienta en una sola dirección, sino en función de la intersección entre días y estaciones que pasan y retornan, en tanto es posible que el individuo apropie su experiencia pasada y reoriente con tal información su presente y futuro (tiempo reversible de la experiencia cotidiana); o a la larga duración “supraindividual” de la existencia de las instituciones sociales (tiempo reversible institucional) (Giddens, 1998. p. 71). Igualmente, debe entenderse que todo individuo ubicado en un sistema social, como lo son los SCA, tiene una postura múltiple, derivada de las diferentes relaciones sociales que caracterizan su vida individual y que constituyen de manera agregada su posición social.

La postura adoptada por el cuerpo de cada individuo que interactúa en un SCA dependerá, entonces, de si se trata de relaciones de *copresencia inmediata*, en las que cada agente se expone a percibir y ser percibi-

do en la escena social, mediante las propiedades sensoriales del cuerpo, o si la relación se presenta bajo alguna modalidad de *copresencia mediata*, establecida con otros ausentes en tiempo y espacio, individuos ubicados a larga distancia (distanciamiento espacial) o individuos que apropian información de hechos sucedidos con anterioridad (distanciamiento temporal). No obstante, los encuentros de copresencia mediata no sustituyen plenamente aquellos de copresencia inmediata, ya que en los primeros los cuerpos no están presentes en la comunicación y reproducción de la vida social, las comunicaciones no se manifiestan en dichos casos a través del cuerpo.

No obstante, es importante advertir, como lo señala Giddens, que si bien el individuo tiene existencia corpórea, éste no es meramente un cuerpo, como tampoco es sólo un “sujeto”, el individuo es principalmente un agente; idea que nos sitúa en el lugar que tiene la acción como “la tela de la organización social o de la vida colectiva” (Giddens, 2001a. p. 15).

Así, la idea del “yo” que participa en los encuentros sociales y en consecuencia el “yo” que pueda constituirse a partir de su interacción en los SCA, es un “yo” que si bien está referido al cuerpo como la esfera desde la cual actúa, sólo existe por el discurso del “otro”; es decir, se hace presente por la adquisición del lenguaje. El “yo”, podría decirse siguiendo a Giddens, cobra vida exclusivamente en las situaciones de habla, cuando es preciso tener conciencia de que soy un “yo”, cuando hablo con otros, mientras soy un “tú” cuando es el otro quien habla. En últimas, el “yo” es una postura que observa el agente, indicando quién es el “sujeto” de una preferencia en cada situación de habla. Requiere no sólo de habilidades lingüísticas para su dominio, sino además un gobierno sobre el cuerpo y un saber elaborado sobre los modos de “ser con” (de comportarse) en cada situación y contexto (Giddens, 1998. p. 79).

En contextos formalizados como los SCA, el manejo de destrezas para interactuar con otros, constituye un elemento clave para la ordenación social que los mismos requieren. El tacto necesario para estructurar distintos encuentros, junto a la observancia de turnos al hablar, son aspectos importantes para conservar tanto el carácter serial de una ocasión social particular, como la ordenación global de la reproducción social. Así, ganar en el ejercicio de posibilidades de acción comu-

nicativa entre los agentes implicados en la interacción cotidiana que precisan los SCA, a través del dominio del habla –principal medio de comunicación en situaciones de copresencia–, es una manera idónea para ampliar el campo de acción y la capacidad de intervención de los mismos en la ordenación de las organizaciones, mientras simultáneamente aporta en la construcción de habilidades comunicativas en la constitución general de la sociedad (Giddens, 1998. pp. 109-111).

Al ser el lenguaje constitutivo de los sujetos (soy “yo” en tanto un “otro” me nombra) es interesante estudiar cómo en el caso específico del lenguaje contable-financiero presente en los SCA se constituye gran parte del flujo organizacional, dado que los procesos acaecidos en éstos condicionan el fluir de la vida cotidiana de la organización. Por ejemplo, a través de las abstracciones lógicas como horas/hombre, curvas de costos, rentabilidad, entre otros, que en ocasiones reemplazan la denominación del sujeto mismo en la información producida (Roethlisberger, 1977).

Si “todas las organizaciones incluyen la coordinación de una interacción en flujos de relaciones espacio-temporales ‘canalizados’ por sedes y contextos establecidos” (Giddens, 1998. p. 111), los SCA pueden interpretarse como uno de las principales canales para tal coordinación. Todo SCA es una de aquellas *sedes*, en las que se coordinan las actividades cotidianas de los individuos que en él participan, así como de quienes resultan afectados por tal coordinación espacial y temporal. La idea de los SCA como sedes, hace que puedan vislumbrarse no sólo como lugares, sino como complejos escenarios de interacción, aquellos que usamos consuetudinariamente como el telón de fondo que otorga sentido a cada acto que en ellos se produce. Aunque muchas de las acciones que en un SCA tienen lugar, den cuenta de la movilidad de los agentes y sus acciones, la idea de sede para percibirlos, remite a esa “fijeza espacio-temporal” imbricada con una correspondiente “fijeza social”, que permite vincular la percepción del ordenamiento espacial y temporal a la “garantía de reproducción” de las formas de interacción y de las mismas instituciones sociales.

Los SCA, como escenarios de copresencia, se regionalizan a través de distintas formas. Una de ellas, a través del empleo de equipamiento fijado, lo que otorga un carácter de previamente dados a los medios físicos de que dispone y, por tanto, la idea de permanencia y “estabili-

dad”. Otra forma de regionalización puede advertirse mediante el seguimiento de rutinas que ofrecen los bordes reconocibles a determinados modos de reproducción institucional y su diferenciación con otros. Al tiempo, la regionalización facilita el tipo de cercamiento que ofrece a la vista ciertos tipos de comportamientos y actividades, mientras oculta otros (Giddens, 1998. p. 26). A esto último es a lo que se denomina como zonas anteriores y posteriores.

La regionalización denota líneas social e históricamente fluctuantes entre cercamiento y exposición, confinamiento y mostración. La idea de regionalización advierte acerca de cómo, en el caso del interés particular de esta investigación, los SCA son escenarios de exposición del tipo de actos que conciernen tanto al rol social para el que fueron ideados, como de las acciones que sus miembros deseen dejar a la vista (zonas anteriores). Debiendo haber, por tanto, un lugar para actos que no puedan mostrarse legítimamente en los mismos (zonas posteriores). Al interés o preocupación consciente e inconsciente de las personas acerca de cómo son vistas por otros, de acuerdo con el *rol social* que desempeñan y, por tanto, lo que deciden mostrar u ocultar en las zonas anteriores y posteriores se le denomina *manejar la impresión*, y está movido, entre otras cosas, por el objetivo también, tanto consciente como inconsciente, de que los otros respondan como se desea (Giddens, 2001. p. 139).

Trayendo aquí las ideas de Merleau-Ponty, el cuerpo no ocupa un lugar espacio-temporal a la manera en que lo hacen los objetos materiales. En relaciones de presencia, “el contorno de mi cuerpo es una frontera que las relaciones espaciales no franquean” (Merleau-Ponty, 1974 citado en Giddens, 1998); esto, porque el cuerpo es además de un espacio físico, el producto de múltiples experiencias sensoriales, que no son únicamente resultado de formas de acción, sino además de la percatación de los agentes acerca de los diversos contextos en los que participan y de la mostración que han de permitir en las zonas de acción anteriores y de cuáles han de ocultar o inhibir confinándolas como zonas posteriores.

El carácter situado de las interacciones que puedan tener lugar en un SCA está asociado a la idea de continuidad que los mismos permiten, a partir de la coordinación de las actividades cotidianas de los agentes en las distintas sedes o escenarios usados consuetudinariamente para la

reproducción de las rutinas de tipo contable-administrativo, uniendo los medios físicos que componen tales escenarios a las prácticas diarias que en últimas constituyen tanto los bordes físicos como los límites situacionales que dan forma a los contornos de interacción de determinadas instituciones sociales. Los SCA regionalizan las interacciones, prescribiendo, de alguna manera, tal vez más tácita y psicológica, que explícita y física, el tipo de prácticas que han de ser expuestas y los individuos en capacidad de hacerlo, en contraste con otros que correspondan a otro tipo de escenario, o que pudieran vulnerar su continuidad o transgredir lo que se espera de los mismos.

Así como en los SCA existen procesos que posibilitan la exposición y control de las actividades de los individuos que convergen en una organización a través de la información producida, también existe la posibilidad de ocultar o evitar la exposición de ciertas actividades a través de la tergiversación u ocultamiento de información, en tanto que dicha información no refleja de manera objetiva la totalidad de acontecimientos organizacionales o no lo hace de manera objetiva (Robert & Scapens, 1985. p. 454).

Los SCA en las organizaciones crean contextos sociales estructurantes, en tanto delimitan sectores de espacio-tiempo dentro de los cuales se deben ejecutar actividades o propiciar encuentros sociales entre los agentes. De este modo, podría hacerse fácil comprender cómo las rutinas elaboradas desde un SCA fundamentan aun las más elevadas formas de organización. Los encuentros propios entre agentes físicamente copresentes en contextos situados de interacción, reconocibles como SCA, y las relaciones admisibles en los mismos, si bien están centradas en el cuerpo, se basan principalmente en una “espacialidad de situación” antes que en una “espacialidad de posición”, es decir, precisa más que la ubicación espacial del cuerpo, su manifestación activa en procura de emprender sus tareas y de alcanzar sus fines.

Si bien el cuerpo es la forma visible y sensible a través de la cual las personas toman posición en cada situación, él mismo no sólo habrá de tener expresión en contextos de copresencia inmediata, es decir, de encuentros cara-cara, en los que tanto se percibe a los otros como se es percibido por esos otros. Los SCA que puedan caracterizar a las organizaciones modernas, cada día toman más amplias y complejas formas que posibilitan y privilegian las relaciones de copresencia mediata, relaciones gestadas y

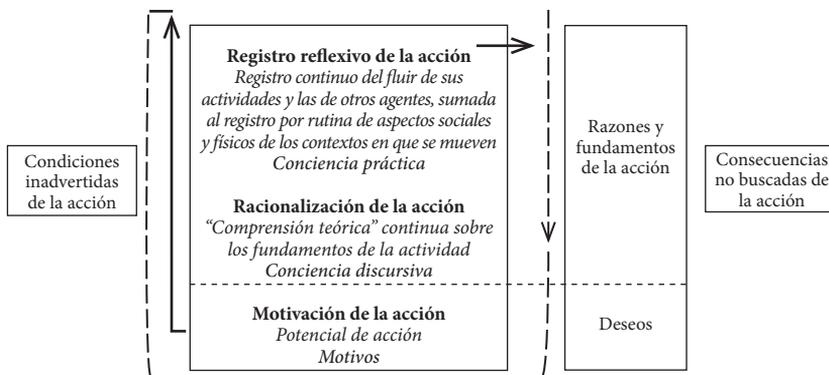
sostenidas a través de medios y recursos electrónicos, como programas de contabilidad, software de administración y gestión, conexiones a través de redes internas (intranet) y externas (internet) de comunicación, modalidades en las que las reglas bajo las que se organizan las relaciones que privilegian una determinada ordenación, tanto espacial como temporal, son “subvertidas” y transformadas, para dar paso a nuevas formas de interacción en las que el tiempo y principalmente el espacio, admiten un vaciamiento que da paso a privilegiar prácticas que minimizan tiempos y dan una sensación de inmediatez y cercanía entre los ausentes.

El concepto de *integración*, entendido como reciprocidad de prácticas que admiten tanto autonomía como dependencia entre actores o colectividades y que puede ser asociado tanto a contextos de plena copresencia como a relaciones entre los físicamente ausentes, da lugar a analizar las prácticas que tienen lugar en un SCA entre quienes sostienen encuentros situados cara-a-cara, frente a aquellas que puedan lograrse a través de conexiones mediadas por mecanismos más o menos artificiales, apoyados por la coordinación espacial y temporal a gran escala, prevista para el éxito de encuentros en cada vez más amplios contextos de espacio-tiempo, reproducibles por agentes situados en lugares físicamente distantes, mientras integran el ahora complejo escenario que constituye los modernos SCA y las formas a partir de las cuales se producen diversos modos de comunicación e interacción en los mismos.

Un análisis de los SCA desde el modelo estratificado del agente

El estudio de los comportamientos del individuo en la sociedad moderna en cualquier escenario en el que participe, incluyendo, claro está, los SCA, debería fundamentarse recurriendo al modelo estratificado del agente. Dicho modelo incluye las siguientes categorías: *registro reflexivo de la acción, racionalización de la acción, motivación de la acción, condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas de la acción*. Inicialmente, son analizadas las tres primeras categorías en los contextos de un SCA, concluyendo este apartado con una reflexión acerca de las condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas en las prácticas de tipo contable-administrativo y los procesos decisorios en las organizaciones.

Figura 1. Modelo estratificado del agente²



Fuente: Adaptación de la figura 1. Giddens, 1998. p. 43.

En el *registro reflexivo de la acción*, en el que de manera continua se registra tanto el fluir de las actividades propias del agente como las de quienes le rodean, incluyendo el registro de aspectos sociales y físicos inmersos en los contextos en los que participa en la inclusión de la *racionalización de la acción*, que implica la comprensión teórica del actuar, y en la *motivación de la acción*, la cual constituye el potencial de la misma, formada esta última por los deseos que mueven la acción de los agentes, están implícitos los conceptos de *conciencia práctica*, *conciencia discursiva* y *motivación* respectivamente, denominados como las tres capas de cognición/motivación que Giddens ofrece en reemplazo de la tríada psicoanalítica tradicional del “yo”, “superyó” y “ello” (Giddens, 1998. p. 44), capas que seguramente deben ser analizadas en los procesos de organización y cambio contable y en el efecto mismo que puedan tener en la toma de decisiones.

Los actos situados en los que los actores participan en los SCA, tienen el carácter de rutinas propias de la cotidianidad que se extiende de manera repetitiva por un espacio-tiempo. La rutina necesaria

² El modelo estratificado del agente es una interpretación estructural del agente humano, centrada en tres “capas” de cognición/motivación: *conciencia discursiva*, *conciencia práctica*, conjugada con *lo inconsciente*

para la continuidad de los SCA requiere del dominio teórico y la capacidad de los agentes que en ellos interactúan de racionalizar de manera discursiva sobre sus acciones, lo cual implica, por supuesto, un conocimiento de la disciplina contable, de sus normas y de las formas a partir de las cuales puede ser admitida en cada contexto, tanto como que se registren cotidianamente y de manera reflexiva tales rutinas. De esta forma, si la repetición de actividades realizadas de manera semejante día tras día es el fundamento material de la naturaleza recursiva de la vida social (Giddens, 1998. p. 24), la repetición habitual y reiterada de las rutinas contables dan sustento, en buena medida, a la continuidad de la actividad social cotidiana en una organización.

Así, por una parte, la *conciencia práctica* tiene lugar en el logro competente del individuo para comportarse en el contexto en el que esté ubicado, lo que se define como la capacidad de “ser con” que recurre a una manera tácita de recordar comportamientos pasados en la duración de una acción, pero en la que no se logra expresar verbalmente el conocimiento por el que esto es posible. La *conciencia discursiva*, por su parte, es la manifestación explícita del dominio de las acciones a partir, tanto de su comprensión teórica como de la capacidad de expresar dicha comprensión de manera verbal; implica la capacidad de construir un discurso coherente acerca de las propias acciones y el por qué de las mismas e, incluso, las de otros agentes y el contexto que las envuelve. Unidas, conciencia discursiva y práctica, conforman el “*saber mutuo*”, el cual en su mayoría es de carácter práctico.

A la *conciencia práctica* se recurre de ordinario, cada vez que sea necesario actuar, sin que sea posible o necesario dar cuenta explícita de las causas. Por hábito, en un SCA han de ocurrir cotidianamente sucesos que se registran a diario, sin tener que apelar a preguntarse el por qué para hacer esto o aquello o la fuente teórica o normativa para determinado proceso. No obstante, las interacciones que caracterizan el contexto de un sistema social de tipo contable-administrativo, ha de estar necesariamente influenciado por las exigencias propias que puedan hacerse a un sistema experto, compuesto en buena parte por agentes que deben ostentar de un saber experto, por el cual las acciones que tengan lugar en tales contextos, han de poder entrar a ser conceptualizadas cuando así se requiera, mucho más cuando las rutinas estableci-

das en este tipo de escenarios sufren de actualizaciones relativamente fluctuantes, dado el carácter cambiante de las variaciones en el entorno medioambiental, social, tecnológico, político, económico y legal (en particular tributario) que competen a un SCA.

Giddens nos habla, además, de *conciencia práctica y discursiva* de la *memoria* “en tanto la constitución temporal de una conciencia y recordación, que es el medio de recapitular experiencias pasadas para enfocarlas sobre la continuidad de una acción” (Giddens, 1998. p. 84), y de que conciencia discursiva y práctica, tal como son empleadas en contextos de acción, denotan *mecanismos psicológicos de recordación*. Para el interés que circunscribe este análisis, la información contable, bien podría ser considerada como memoria, al permitir que se evocuen acciones pasadas, que proyectadas en el transcurrir de la acción, constituye un recurso del que se dispone, esta vez como mecanismo de recordación construido por el hombre, para asegurarse de recordar acciones de un tiempo pasado, resignificándolas de acuerdo con el contexto en que se analicen, por ejemplo, a efectos de tomar una decisión o sustentar el por qué la misma fue asumida de determinada manera.

De otra parte, *los motivos*, concepto que integra aquellas categorías a las que debe recurrirse a la hora de intentar dar una explicación sociológica de las interacciones que tienen lugar en un SCA, no pueden considerarse como el fundamento cotidiano de cada acción, limitándose al lugar de los deseos que las movilizan. El origen de la continuidad de la vida social –aun en un lugar de trabajo como lo es un SCA, en el que pudiera pensarse que la motivación ocupa un lugar privilegiado a la hora de dar sustento a las relaciones sociales que lo conforman–, está no en los motivos sino en la continuidad y permanencia del contexto que le es típico, a través del registro reflexivo y la racionalización de las actividades diarias que en él se adelantan. Así, conciencia discursiva y práctica gobiernan la cotidianidad de un escenario estable como lo es un SCA, de modo que sólo en circunstancias extraordinarias en las que las rutinas sean quebrantadas, las acciones pasarían a ser gobernadas por un dominio motivacional.

[...] en lugar de suponer que todo “acto” tiene su correspondiente “motivo”, debemos entender el término “motivación” por referen-

cia a procesos. Lo cual significa, en concreto, que lo inconsciente sólo rara vez hace intrusión directa en el registro reflexivo de una conducta. Tampoco las conexiones en cuestión se generan sólo en mecanismos psicológicos interiores a la personalidad del actor individual; están mediadas por las relaciones sociales que los individuos mantienen en las prácticas de rutina de su vida diaria (Giddens, 1998. p. 85).

Este análisis, sin embargo, no podría aislarse de los limitantes a esta reflexión. Los agentes, haciendo uso de las habilidades posibilitadas a partir de las mismas propiedades estructurales, tanto mediante la aplicación de conciencia práctica como de conciencia discursiva, ejercen competencias incompletas y falibles. Además, es necesario recordar que la línea que separa conciencia discursiva de conciencia práctica, no constituye una frontera exacta que demarque su diferenciación, variando según las habilidades y experiencias de cada actor. Puede verse, al revisar algunas categorías conceptuales de la teoría de la estructuración trabajadas antes, cómo los agentes que pueden ser calificados como aptos, dado su entendimiento y libertad para obrar, habida cuenta de sus posibilidades para abundar discursivamente acerca de las razones que justifican o explican sus actos, siempre requerirán registrarlos reflexivamente a través de una conciencia práctica para completar su maestría sobre el ejercicio de sus actos. Aún así, existen límites a la racionalización de la acción, dado que, por una parte, “el inconsciente constituye uno de los *límites* de la competencia de los actores humanos” (Curcuff, 1998. p. 47) y, por otra, las consecuencias de la acción no siempre pueden ser medidas o controladas.

[...] Conciencia discursiva connota las formas de recordación que el actor es capaz de expresar verbalmente. Conciencia práctica supone una recordación a la que el agente tiene acceso en la duración de una acción sin ser capaz de expresar lo que con ello “sabe”. Lo inconsciente designa modos de recordación a los que el agente no tiene acceso directo porque existe una “barrera” negativa de algún tipo que inhibe su integración inmediata al registro reflexivo de una conducta y, más en particular, a una conciencia discursiva [...] (Curcuff, 1998. p. 84).

Reconocer que la racionalización de la acción tiene, por así decirlo, unos límites naturales o barreras “centradas sobre todo en una represión, entre conciencia y lo inconsciente” (Curcuff, 1998. p. 44), permite sumar a la propuesta de Giddens de las consecuencias no buscadas de la acción y el entendimiento limitado de los agentes, el análisis de algunos elementos del modelo de racionalidad limitada de Simon y estructurarlo a la luz de la toma de decisiones posibilitada desde los SCA.

Siguiendo a Simon, la racionalidad objetiva correspondería a un cuadro idealizado que dista del comportamiento real, el cual posee muchos elementos de incoherencia, aun cuando éste se juzgue como “racional”.

[...] la racionalidad objetiva... implicaría que el sujeto actuante amoldase todo su comportamiento a un modelo integrado por: a) la visión de las alternativas de comportamiento, previa la decisión, de una manera panorámica; b) la consideración del complejo total de consecuencias que seguiría a cada elección; c) la elección, como el sistema de valores como criterio, de entre toda la serie de alternativas (Simon, 1962. p. 77).

El modelo ideal bajo el cual fuese posible alcanzar una racionalidad objetiva, corresponde en la práctica, según Simon, más a una especie de mosaico que sólo pudiera ser integrado si se orienta a una finalidad común y cuyas piezas al variar las finalidades, tras las variaciones del conocimiento y de la atención, lograrán mantenerse juntas de alguna manera, por un criterio superior de elección. Parafraseando a Simon, podría advertirse que el comportamiento revela “segmentos” de racionalidad, muestra una organización racional dentro de cada segmento; pero dichos segmentos no poseen conexiones muy fuertes entre sí (Simon, 1962. p. 77).

Así, la realidad objetiva no puede ser alcanzada a partir del comportamiento real, ya que este último carece de un conocimiento y una anticipación completa de las consecuencias de cada elección, los cuales sólo pueden intentar completarse, de alguna manera, a partir del uso de la imaginación para asignar valores a los posibles resultados futuros, a fin de escoger no entre todas los comportamientos alternativos que existan sino entre algunos pocos que se nos ocurren (Simon, 1962. p. 78).

Dado el carácter imperfecto del conocimiento, atribuible a la imposibilidad de alcanzar todas las consecuencias exactas de cada elección, la completa racionalidad está limitada por el carácter fragmentario del conocimiento real al que podamos tener acceso. Esta idea de no poder anticipar con exactitud las consecuencias de cada elección, en la que se fundamenta en buena parte la explicación dada por Simon a la racionalidad limitada de los seres humanos, es al menos bastante cercana a la de *condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas de la acción* que Giddens presenta.

Según Giddens, “la duración de la vida cotidiana ocurre como un fluir de acción intencional” (Giddens, 1998. p. 45); no obstante, los actos tienen consecuencias no buscadas que se realimentan sistemáticamente, convirtiéndose en condiciones inadvertidas de otros actos. “La historia humana es creada por actividades intencionales, pero no es un proyecto intentado; escapa siempre al afán de someterla a dirección consciente” (Giddens, 1998. p. 63). No sólo nuestros actos conscientes engendran la acción y las consecuencias que luego se desprendan de ella, el inconsciente opera de modo que el actuar consecuente de los agentes siempre dará un espacio para un obrar que produce tanto hechos o fenómenos intencionados, como consecuencias no buscadas que superan las posibilidades de dominio absoluto. Una vez puesta en escena la acción, las consecuencias que de ella se sigan y las circunstancias que las mismas realimenten, aun siendo en buena parte predecibles sus efectos, habrá de desencadenar toda una serie de nuevas circunstancias que se escapan al alcance de la imaginación y tal vez aún de las posibilidades de predicción científica.

La inclusión de consecuencias no buscadas y condiciones inadvertidas en la interpretación y explicación de los procesos decisivos en las organizaciones, conjugando en este caso tanto la perspectiva de Simon como la mirada sociológica que nos entrega Giddens, posibilita comprender cómo aún bajo el panorama de una decisión que pudiera tomarse haciendo uso de información contable racional y útil para dicho propósito, teniendo a mano una serie de alternativas de acción a disposición del *agente decisor* y contando con recursos tecnológicos y formulaciones matemáticas y/o econométricas, la acción elegida y su aplicación, serán tanto el resultado de un examen hecho a partir de un comportamiento

real, caracterizado por un conocimiento siempre incompleto, producto de la racionalidad limitada de los agentes, como de condiciones inadvertidas que no pueden ser previstas o percibidas en el momento en que está en juego el proceso decisorio, y que redundarán necesaria e invariablemente en consecuencias no buscadas (tanto positivas como negativas), que den lugar a nuevas acciones no intentadas inicialmente.

Para cerrar esta parte de la exploración, resta proponer finalmente que si los sistemas sociales posibilitan que a partir de la agencia y, en algunos contextos, el individuo estratégicamente situado pueda regular reflexivamente muchos de los procesos sociales que dan lugar a las condiciones originarias por las que se los hace ocurrir, y que incluso permiten evitar las consecuencias no buscadas de una acción, desde la perspectiva que aquí se presenta acerca de los SCA, debe trabajarse en procesos que amplíen las competencias de los agentes en cuanto al obrar diestro que pueda ser explicado discursivamente y en hacer conscientes, en cuanto sea posible, las razones que fundamentan las rutinas que tienen lugar de manera cotidiana. De este modo, el saber mutuo, característico de un SCA, podría ser mucho más el fruto de una conciencia discursiva que de la misma, y no por ello menos necesaria, conciencia práctica.

Igualmente, dentro de las posibilidades que podrían desprenderse de aplicar la teoría de la estructuración y en este caso particular el modelo de racionalidad limitada al análisis de la toma de decisiones, se visualiza un espectro de alternativas para reflexionar acerca del alcance que en ella pueda tener la información contable. Esto ya que no sólo hay que restringir la mirada a lo que desde el enfoque de sistemas se denominaría como las salidas de los SCA –para este caso particular entre esas salidas bien pueden ubicarse los informes contables como productos del sistema– sino a todo lo que en ellos está implicado, es decir, más que en la información contable, la gestión que reclaman las organizaciones modernas demanda poner los ojos en la producción y reproducción de la vida social que se teje en cada sistema social. Gestión sobre los procesos, fijar la mirada, el análisis sobre el discurrir de la vida diaria en las organizaciones, sobre las relaciones sociales, el escenario que les sirve de contexto, sobre la postura de los agentes, su vestuario, sus gestos, lo que permiten dejar ver cuando se relacionan a través de los encuentros cotidianos de copresencia inmediata o me-

diata e, incluso, lo que se esconde en las zonas posteriores. Reflexionar acerca de las rutinas que se repiten a través del tiempo reversible que las institucionaliza y las formas en que pueden ser producidas y reproducidas en los contextos espacio-temporales que sustentan la acción e interacción en los SCA.

Los SCA son sedes en las que se expresa la vida en una de sus manifestaciones sociales, una manifestación que se gesta a partir del contexto que encarna una ocasión social regular y visiblemente regionalizada por situaciones y prácticas de carácter contable-administrativo, que a la vez están claramente influenciadas por el comportamiento de los agentes en las demás estaciones de donde cobran diversos conocimientos y experiencias a lo largo de la duración de su vida irreversible.

Incidencia de los SCA en la seguridad ontológica

Los SCA dan paso a prácticas sociales reproducibles de manera rutinaria, mediante las cuales es posible crear un contexto favorable al sentimiento de *seguridad ontológica*, necesario a su vez para la reproducción de la vida social. La seguridad ontológica es un mecanismo psicológico con el cual, de alguna manera, se descarta la preocupación por el mañana, la pregunta por la continuidad o no de los contextos cotidianos de interacción, permitiendo la autonomía y el dominio sobre el gobierno del propio cuerpo, cuando se trata de remitirse a encuentros de carácter predecible.

La seguridad ontológica se sustenta en los conceptos de *confianza* y *fiabilidad*, de una *fiabilidad* entendida como “fe” expresada en la confianza en cuanto a compromiso con algo. Las convenciones de la vida diaria gravitan en torno a la creencia en los compromisos adquiridos con los otros, pero no a la manera en que se haría bajo la tradición, sino en una confianza con un respaldo de garantía que es posible en la modernidad. Son esas mismas convenciones las que crean una sensación de estabilidad al desenvolvimiento de nuestra vida material y anímica y “refrenan las fuentes de tensión inconsciente que de otro modo absorberían lo más de nuestra vida despierta” (Giddens, 1998. p. 25). Es por esto que la creación de pautas rutinarias (rutinariamente) es tan importante para sustentar el sentimiento de confianza o seguridad ontológica.

A través del tacto y otras destrezas sociales de los agentes, se consigue lograr y mantener las condiciones necesarias para la confianza o seguridad ontológica, estructurando encuentros movidos por un compromiso generalizado que permite completar prácticas habituales, creando rutinas a través de las sendas por las que los agentes se mueven en el transcurrir de su vida diaria. Es decir, en situaciones normales esas sendas no ocurren simplemente y por azar, sino que se les “hace ocurrir”, mediante el registro reflexivo de las acciones que los individuos sostienen en circunstancias de copresencia (Giddens, 1998. p. 98).

Como puede verse, la seguridad ontológica es básica para el desenvolvimiento diario de la vida social y sólo es posible a través de la confianza y/o fiabilidad. Las *señales simbólicas o sistemas expertos* que constituyen mecanismos de *desanclaje y reanclaje* (separación del tiempo y el espacio y su posterior unión) creados en la era moderna, descansan en la noción de fiabilidad, en la confianza en las capacidades abstractas de dichos mecanismos, no así en el individuo mismo (Giddens, 1999. p. 36).

Es mediante los *sistemas abstractos* (señales simbólicas y sistemas expertos) que se logra en la modernidad una gran seguridad para la vida cotidiana, aún muy superior a la existente en los órdenes que le precedieron. En el tipo de sociedad que hoy, por muchos motivos, puede denominarse como sociedad del riesgo, los sistemas abstractos son la principal fuente para hacer frente a la vida, minimizando el peligro. Así, aun cuando dichos sistemas no eliminen completamente la aparición de condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas, y aunque muchos no tengan acceso o estén marginados de sus beneficios, bajo las condiciones de la modernidad, es fundamental integrar los procesos de rutina a la reproducción continuada de los sistemas abstractos.

Cada vez que alguien saca o hace algún depósito en un banco; cada vez que ocasionalmente alguien enciende una luz o abre un grifo; que envía una carta o hace una llamada telefónica, implícitamente reconoce las enormes áreas de acciones seguras y coordinadas y de sucesos que hacen posible la vida social moderna... Pero la mayor parte del tiempo la actitud que prevalece es la de dar por sentado que las acciones acopladas a los sistemas abstractos dan testimonio de la competencia con que éstos operan (naturalmente dentro del contexto de lo que se espe-

ra de ellos, porque también pueden producir muchas clases de consecuencias no previstas) (Giddens; 1999. p. 110).

Por sistemas expertos, Giddens hace referencia a aquellos “sistemas de logros técnicos o de experiencia profesional que organizan grandes áreas del entorno material y social en el que vivimos” (Giddens, 1999. p. 37). Esta definición permite que los SCA puedan ser incluidos en este tipo de sistemas, dado que el saber que implican requiere del dominio de destrezas técnicas, conocimientos y experiencia de carácter profesional. Como sistema experto, un SCA permite que personas con ubicación espacio-temporal por fuera del conjunto de prácticas fruto de su interacción cotidiana, puedan acceder de manera inmediata a productos y beneficios del mismo, aun sin tener el dominio teórico y/o técnico que los mismos precisan.

Giddens habla de unos puntos de acceso a estos sistemas expertos, los cuales constituyen puntos de conexión entre los actores profanos o los colectivos y quienes representan dichos sistemas, y son precisamente esos puntos donde puede entrar en mayor riesgo la fiabilidad del sistema, y donde contradictoriamente la misma se construye y mantiene (Giddens, 1999. p. 88).

Es así como existe una fiabilidad en los SCA, dada la incompleta información que poseen los inversionistas o propietarios del ente. Esta fiabilidad también se manifiesta cuando los usuarios internos y externos de la información que genera el SCA (como sistema experto), confían en su información aun cuando no conozcan plenamente todos los criterios y procedimientos utilizados en su producción. Este hecho podría denominarse como el aplazamiento entre la utilización del sistema y las posibilidades de llegar a conocer cómo funciona.

Por otra parte, las reflexiones y abstracciones que puedan hacer los agentes implicados o no en la interacción de los SCA, permiten ubicarse en escenarios futuros ideados o deseados, creando una perspectiva por la que las relaciones sociales son removidas de su contexto inmediato. Los medios escritos por los que se registra la información contable, hacen posible un mayor distanciamiento entre tiempo y espacio, creando la triple dimensión temporal de pasado, presente y futuro.

El *riesgo* que existe precisamente ante la idea de futuridad y la incertidumbre frente a cómo la vida misma llegue a desarrollarse, está

asociado principalmente a situaciones propias de la modernidad. Contrae no sólo los riesgos naturales, sino además el riesgo manufacturado, producto de nuestras propias acciones, requiere no sólo de *fe* en las personas o en su calidad moral, sino de formas que de alguna manera aseguren *fiabilidad*, aun comprendiendo que no es posible poseer información completa y que el *peligro* a que se está expuesto en situaciones de riesgo no siempre puede ser calculado. Así, en los contextos característicos del período moderno, si bien no es posible hablar de eliminar el riesgo, si lo es el reducirlo a una mínima medida en la que pueda considerarse como “riesgo aceptable”. La seguridad ontológica de la que antes se habló ocupa un lugar central en este punto; esa sensación psicológica de estabilidad y continuidad, necesaria para vivir en la modernidad, se materializa de alguna manera cuando es posible equilibrar *fiabilidad* y riesgo aceptable (Giddens, 1999. p. 44). Precisamente aquí los SCA ocupan un lugar preponderante, al dar paso a diversas formas que incrementan las condiciones de seguridad y constituyéndose en sistemas cuya *fiabilidad* hace factible enfrentarse a situaciones de relativo riesgo.

Sensación psicológica de seguridad y mecanismos de seguridad material contenidos de distintas formas en los SCA, así como otros sistemas existentes en las organizaciones, permiten que éstas trabajen bajo la idea de continuidad, de lo que generalmente se denomina como “empresa en marcha”, y que se sustenta en el supuesto de que habrá un mañana y un futuro bajo condiciones “estables y predecibles”.

Conclusiones

Los SCA son escenarios de interacción social, estaciones de trabajo, donde la vida social se manifiesta a través de las propiedades físicas y sensoriales de los agentes allí ubicados, de su postura que refiere a la duración del espacio-tiempo en el que se sitúan, de su comportamiento de acuerdo a si se trata del tiempo irreversible de su propia vida como ser finito, al tiempo reversible de su experiencia cotidiana o al tiempo reversible institucional que corresponde a la larga duración supraindividual de las instituciones.

La regionalización de los SCA se logra de distintas formas. Una de ellas, a través del empleo del equipamiento fijado que le es caracterís-

tico, y que permite una sensación de permanencia y estabilidad a los escenarios en los que los SCA cobran vida. Ésta también puede manifestarse mediante procesos rutinarios que delimitan los bordes físicos y de reproducción cotidiana, reconocibles como pertenecientes a determinados modos de reproducción institucional que los diferencian de otros. La regionalización, además, facilita el tipo de cercamiento que ofrece a la vista en las llamadas zonas anteriores, ciertos tipos de comportamientos y actividades; mientras restringe otros a zonas posteriores.

Los SCA en las organizaciones dan lugar a contextos sociales estructurantes, en tanto delimitan sectores de espacio-tiempo en los cuales se ejecutan ciertas prácticas y se propician ciertos encuentros sociales entre los agentes. Las rutinas vinculadas a un SCA, fundamentan aun las más elevadas formas de organización, en las que los encuentros de copresencia inmediata –en los que se percibe a los otros, al tiempo que se es percibido por esos otros– toman día a día más amplias y complejas manifestaciones que posibilitan y privilegian relaciones de copresencia mediata, producidas y sostenidas a través de medios electrónicos y otras formas tecnológicas que conectan a los físicamente “ausentes”.

Recurriendo al modelo estratificado del agente, es decir, revisando el sentido en que las capas de cognición constituidas por conciencia práctica, conciencia discursiva y motivación, permiten explicar los procesos de reproducción y transformación de la vida social, pueden explicarse los comportamientos de los agentes en los SCA. El estudio de las condiciones inadvertidas y consecuencias no buscadas de la acción, unidas al análisis de la racionalidad limitada de Herbert Simon, son referentes importantes para interpretar y explicar los fenómenos de toma de decisiones a partir de la información contable.

Desde el presente análisis se pretende dar paso a un abierto reconocimiento a los espacios y encuentros de copresencia en la transformación de la actividad y la movilización interna de los agentes, admitiendo como legítimo que cada actor aplique su propia conciencia discursiva y sus propios recursos en el mejoramiento de su trabajo, incluyendo otros modelos jerárquicos con líneas inmediatas de autoridad, la escucha activa del agente y la inclusión de sus ideas en el diseño de las relaciones y objetivos de los sistemas de los que hacen parte. Que algunos espacios reservados a las regiones ocultas cobren presencia en las re-

giones anteriores como formas de innovación y creatividad, necesarias para la transformación del trabajo desde la integración del agente como ser humano inteligente y capaz.

Los SCA permiten enfrentar el fuerte dinamismo presente en la modernidad, a partir de diversas formas de reanclaje entre tiempo y espacio, articuladas desde éstos. La información generada a través de modelos decisorios precisables desde la contabilidad, constituida en la era moderna como saber experto, es uno de los pilares de la fe moderna, una especie de garantía que otorga un alto grado de fiabilidad en los SCA, sirviendo como mecanismo de seguridad ontológica que brinda una sensación de continuidad a los escenarios de interacción donde se desenvuelve la vida cotidiana.

Bibliografía

- CURCUFF, Philippe. (1998). *Las nuevas sociologías. Construcciones de la realidad social*. Versión de Belén Urrutia. Madrid: Alianza Editorial.
- GIDDENS, Anthony. (1999). *Consecuencias de la modernidad*. Traducido por: Lizón Ramón, Ana. Madrid: Alianza Editorial.
- _____. (1998). *La constitución de la sociedad. Bases para la teoría de la estructuración*. 1ª ed. Traducido por: Echeverry, José Luis. Buenos Aires: Amorrortu editores.
- _____. (2001). *Las nuevas reglas del método sociológico. Crítica positiva de las sociologías comprensivas*. 2ª ed. Traducido por: Merener, Salomón. Buenos Aires: Amorrortu editores.
- _____. (2001). *Sociología*. 4ª ed. Madrid: Alianza Editorial. Traducido por Cuéllar M., Jesús.
- ROBERTS, John y SCAPENS, Robert. (1985). Accounting systems and systems of accountability – Understanding accounting practices in their organizational contexts. *Accounting, Organizations and Society* Vol. 10. Nº 4. pp. 443-456. Gran Bretaña: Pergamon Press Ltd.
- ROETHLISBERGER, F. J. (1977). El supervisor, amo y víctima de los rumores. Biblioteca Harvard de administración de empresas. 5ª edición en español. Editado por la escuela de administración de empresas de la Universidad de Harvard. Traducido por publicaciones ejecutivas de México S.A. pp. 1-16.

RYAN, Bob; SCAPENS, Robert, y THEOBALD, Michael. (2004). *Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto.

SIMON, Herbert A. (1962). *El comportamiento administrativo. Estudio de los procesos de adopción de decisiones en la organización administrativa*. Traducido por: Ros, Amando Lázaro. Madrid: Aguilar.

CLAUDIA BARRIOS ÁLVAREZ

claudiabarrios@javerianacali.edu.co

Magíster en Ciencias de la Organización y Contadora Pública de la Universidad del Valle. Experiencia profesional en el sector salud y de la construcción. Ha publicado diversos artículos en revistas académicas nacionales e internacionales, también ponente en eventos académicos nacionales e internacionales. Coautora del libro *Sistemas Contables Administrativos*. Actualmente es docente e investigadora de la Pontificia Universidad Javeriana Cali e integrante del grupo de investigación "Pensamiento y praxis contable" de la misma universidad.

YAISMIR ADRIANA RIVERA ARRUBLA

yaismir.rivera@correounivalle.edu.co

Magíster en Ciencias de la Organización y Contadora Pública de la Universidad del Valle. Con más de 10 años de experiencia profesional en las áreas de Control, Auditoría y Revisoría Fiscal en el sector privado. Se ha desempeñado como profesora de Metodología de la Investigación, Teoría Contable, Contabilidad, Control y Dirección y Organización Contable. Ha publicado diferentes artículos en revistas científicas y participado en diferentes eventos académicos nacionales e internacionales en México, Perú, España y Estados Unidos. Es coautora junto a la profesora Claudia Barrios Álvarez del libro *Sistemas Contables Administrativos*, editado por el programa editorial de la Universidad del Valle. Actualmente se desempeña como profesora de tiempo completo de la Universidad del Valle, Cali, donde es integrante del grupo de investigación: "Nuevo Pensamiento Administrativo" en la línea de Modernización desde la perspectiva del saber contable.

Ética, normatividad y calidad del ejercicio profesional del contador público

José Rafael Zaá Méndez

Profesor e investigador Universidad de los Andes - Venezuela

Resumen

El propósito de este trabajo consiste en analizar los aportes de la normatividad contable a un mayor control de calidad del ejercicio profesional del contador público por la vía de la ética praxeológica. De la anterior idea se desprende que este trabajo comporta utilidad para los contadores públicos y para la sociedad en general, que se refleja en una óptima prestación de servicios, mayor responsabilidad social, riguroso cumplimiento de normas profesionales y postulados éticos y, como consecuencia, mayor prestigio para la profesión.

La normatividad contable y la ética praxeológica, en función del control de calidad del ejercicio profesional del contador público, tiene como alcance el establecimiento de una relación vinculante entre las anteriores categorías, para beneficio de una profundización en la conducta ética como superestructura intelectual y vivencial, que finalmente constituirá el intangible regulatorio del ejercicio profesional.

El método utilizado para la intervención teórica y empírica o la dialógica con la realidad estudiada consiste en la comprensión e interpretación hermenéutica, la cual se aplicará en su forma crítica, filosófica y jurídica.

Palabras clave

Ética praxeológica; normatividad contable; calidad del ejercicio profesional.

Recibido: 27-07-2012 - Versión final aceptada: 11-10-2012

Abstract

The purpose of this study, therefore, is to analyze the contributions of accounting standards to a higher quality control of the CPA practice by way of praxeological ethics. From the above it is clear that this notion behaves useful job for CPAs and for society in general, reflected in an optimal service delivery, greater social responsibility, strict compliance with professional standards and ethical principles, and as a result, greater prestige to the profession.

The accounting standards and ethics praxeological, depending on the quality control of professional CPA, is scoped to the establishment of a binding relationship between the above categories, for benefit of a deeper ethical conduct as intellectual and existential superstructure, which ultimately constitute the intangible regulatory practice.

The method used for theoretical and empirical intervention or dialogical studied with reality is hermeneutic understanding and interpretation, which will be applied in a critical, philosophical and legal.

Key words

Praxeological ethics; accounting standards; quality of professional practice.

A manera de introducción

Toda profesión no mercantil, basada en la práctica científica, evoluciona hacia formas más refinadas de prestación de servicios. Esto requiere un mayor control de calidad, no sólo para satisfacer las demandas de los clientes, sino también para desarrollar de manera óptima los métodos y procedimientos que comporta la normativa por la cual se rige el ejercicio profesional. La búsqueda de estándares de mayor calidad en el ejercicio profesional es, por lo tanto, un propósito a cuyo logro cooperan las estructuras fundantes de la profesión, las reglas que norman el ejercicio profesional, y los principios éticos presentes en la conducta profesional.

Esto adquiere mayor relevancia cuando se trata del ejercicio de profesiones globalizadas, cuyo desarrollo trasciende las fronteras de las naciones y tiende a regirse por un lenguaje común, para unificar normas y procedimientos cuando la complejidad de los asuntos profesionales así lo requieran. Este es el caso de la Contaduría Pública, la cual ante las

crisis y dilemas sufridos recientemente tiende a levantarse sobre objetivos de mayor control de calidad profesional y sobre la base de una ética fundada en la práctica de la normatividad contable.

Lo anterior quiere decir que para llegar a niveles de mayor calidad en el ejercicio profesional, se debe transitar el camino de la aplicación correcta de la normatividad contable como expresión praxeológica de una ética científica fundada en la experiencia.

El propósito de este trabajo, por lo tanto, consiste en *analizar los aportes de la normatividad contable a un mayor control de calidad del ejercicio profesional del contador público por la vía de la ética praxeológica.*

De la anterior idea se desprende que este trabajo comporta utilidad para los contadores públicos y para la sociedad en general, que se refleja en una óptima prestación de servicios, mayor responsabilidad social, riguroso cumplimiento de normas profesionales y postulados éticos y, como consecuencia, mayor prestigio para la profesión.

El trabajo visto en las perspectivas enunciadas en líneas anteriores, como son la normatividad contable y la ética praxeológica, en función del control de calidad del ejercicio profesional del contador público, tiene como alcance el establecimiento de una relación vinculante entre las anteriores categorías, para beneficio de una profundización en la conducta ética como superestructura intelectual y vivencial, que finalmente constituirá el intangible regulatorio del ejercicio profesional.

El método utilizado para la intervención teórica y empírica o la dialógica con la realidad estudiada consiste en la comprensión e interpretación hermenéutica, la cual se aplicará en su forma crítica, filosófica y jurídica.

Contextualización del tema y problemática objeto de estudio

Como investigador he detectado que generalmente la aplicación y celosa observación de la normatividad contable se corresponde de manera biunívoca con la práctica de la ética en el ejercicio de la contaduría pública. El estudio de este tema permite profundizar en la relación y paralelismo entre estas dos categorías, lo cual sería de gran utilidad teórica y práctica para refundar la profesión sobre la base de sus normas praxeológicas fundamentales. Esto redundará en un mayor control subjetivo de la calidad del ejercicio profesional del contador público en un contexto global donde los paradigmas empresariales han sufrido

do cambios significativos, producto del manejo de grandes volúmenes de información y la aplicación de nuevos enfoques de negocios, que configuran un ambiente de incertidumbre y entropía en las variables y contexto donde se ejerce la profesión de contador público.

La normatividad contable constituye, por una parte, columna fundante en la práctica de la contabilidad sobre la cual descansa su estatuto y quehacer como ciencia, y por otra, representa en realidad la expresión de una ética que opera como elemento de control en el ejercicio de la contaduría pública.

Los contadores públicos, en general, asumen que la normatividad contable contiene sólo reglas generales teórico-aplicadas para un ejercicio técnico y universal de la contabilidad, cuando en realidad la contabilidad como ciencia social es un cúmulo organizado de conocimientos científicos de naturaleza aplicada, construidos sobre la base de postulados éticos, que subyacen en la raíz del saber contable. Este tejido ético constituye un marco adecuado para el control de calidad del ejercicio profesional del contador público.

En este contexto, se trata de interpretar, comprender y explicar la congruencia, vinculación o dependencia recíproca entre la normatividad contable y la ética en el ejercicio profesional de los contadores públicos en un entorno globalizado complejo, caracterizado por la incertidumbre y entropía de un mundo hiper-informado donde aparecen día a día nuevas relaciones comerciales y financieras. Estas relaciones pueden manifestarse, en una perspectiva científica, en el campo eminentemente práctico o en la esfera socioeconómica. El estudio pretende examinar estas relaciones y, en cierto modo, discutir y demostrar cómo un cumplimiento riguroso de la normativa contable equivale a una práctica científica de la ética en el ejercicio de la contaduría pública, que a su vez sirve de superestructura para el control de calidad del ejercicio profesional del contador público, en la perspectiva compleja de un contexto globalizado.

Planteamiento central

En un mundo hiper-informacional, lleno de complejidades, donde tienden a evaporarse los valores clásicos en los cuales se ha sostenido secularmente la ciencia contable y su ejercicio profesional, emerge

bajo nuevas perspectivas paradigmáticas transdisciplinarias, la normatividad contable como categoría fundamental y elemento fundante de toda construcción científica contable, para reproducir, reflejar y fijar los referentes éticos praxeológicos que deben orientar y regir la conducta del contador público en su ejercicio profesional. En virtud de este nuevo paisaje paradigmático, el esfuerzo de indagación se concentrará en establecer la congruencia entre la normatividad contable y los postulados éticos que recogen nuestros códigos de ética, con el propósito de explicar cómo el racional y estricto cumplimiento de aquella normatividad conduce al ejercicio de una ética práctica en las actuaciones profesionales del contador público. En función de este propósito se estudiarán aspectos centrales y concomitantes con la normatividad contable y postulados éticos, tales como: congruencia entre la normatividad contable y la ética filosófica, una ética práctica fundada en la normatividad contable y el cumplimiento de esta normatividad como expresión praxeológica de una ética en función del control de calidad del ejercicio profesional del contador público. En esta perspectiva de la praxis de la ética científica es donde encuentra asidero y pertinencia el control de calidad del ejercicio profesional del contador público, el cual se ha convertido en un fenómeno complejo de entrelazamientos de hechos comerciales, operaciones financieras, decisiones delicadas y complicadas relaciones, que demanda del ejercicio profesional un comportamiento ético cónsono con la nueva ola civilizatoria y el nuevo proyecto de sociedad.

En otras palabras, el estudio persigue explicar cómo el cumplimiento científico y objetivo de la normatividad contable conduce a una práctica ética en el ejercicio profesional, por la vía de los principios y axiomas fundamentales de la ciencia contable, para mantener un control subjetivo (basado en vivencias y convicciones éticas) de la calidad del ejercicio profesional del contador público. Esto es coherente con la perspectiva de que la ética es una entidad intangible que se vive y practica por conciencia y, por lo tanto, el control de calidad del ejercicio profesional procede básicamente de un espacio cognitivo de naturaleza subjetiva. Esta posición es cónsona y está basada en el nuevo paradigma de la ciencia, que reivindica la subjetividad como método en un análisis hermenéutico de la misma, donde el objeto de estudio es la ética aplicada al control de calidad del ejercicio profesional del contador público.

Algunos antecedentes generales

La preocupación por el comportamiento ético de los contadores públicos en su ejercicio profesional no es un asunto de nueva data. Éste es un problema que se ha estado presentando y que ha sido considerado por distintos investigadores desde hace al menos cuatro décadas, pues ya para los años 70 encontramos artículos de connotados autores que tocan la problemática, advirtiendo las consecuencias futuras sobre la base de un análisis de sus causas.

En los últimos años del siglo XX y comienzos del siglo XXI, hemos observado en las diferentes conferencias interamericanas cómo esta preocupación sobre la ética del contador público ha sido relacionada con tres aspectos fundamentales a saber: 1) la normatividad contable como expresión praxeológica del ejercicio ético; 2) el control de calidad del ejercicio profesional; y 3) la relación de estos dos aspectos entre sí con un contexto globalizado, lleno de dinamismo y complejidad.

Estos tres aspectos han sido abordados por los diferentes investigadores presentes en las Conferencias de la AIC, como problemas particulares de la contaduría pública como profesión, no obstante, su estrecha relación obliga a tratarlos como una globalidad, para emerger en una visión integral del desarrollo problemático, que permita construir salidas pertinentes y racionales, orientadas hacia un ejercicio profesional ético y de calidad, debidamente contextualizado.

En relación con la normatividad contable, encontramos diversas fuentes que regulan la práctica contable y de las cuales se desprende un trasfondo ético que debe obligar al contador público a la emisión de conductas que a la par de cumplir con tal normativa, sea la expresión o el reflejo de un profesional que orienta su acción mediante la ética. Esta normativa contable se encuentra en textos que regulan el quehacer financiero, la contabilidad pública, el control de operaciones; pero básicamente en las Normas de Auditoría, en las Normas Internacionales de Contabilidad y, por supuesto, en los principios básicos de la ciencia contable, como son los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

En todas estas normativas encontramos inmersa la teoría de la ética normativa y coactiva, pero más allá de ello hay que interpretar que de ella se desprende una praxeología ética que alcanza las dimensiones

de las convicciones y de lo vivencial; lo que quiere decir que una normativa contable no sólo tiene el propósito de regular la aplicación de conocimientos y tautologías de la contabilidad, sino también ejercer la ética como una praxeología profesional, es decir, ética como forma de vida o comportamiento permanente.

Percibida de esta manera la ética, vale decir una praxeología ética de comportamiento profesional, entonces el camino estaría abierto para, desde esta ética aplicada, vivida de forma consciente, se llegue a un control de calidad en el ejercicio profesional.

El control de la calidad del ejercicio profesional se asumía como una consecuencia del cumplimiento estricto de normas de contabilidad, los investigadores en este caso pensamos que, adicionalmente, debe haber una conciencia y connotación ética en el ejercicio para que haya un verdadero control de calidad. Este tipo de control no se ejerce desde afuera, se ejerce desde la subjetividad del contador público, por lo tanto, estamos en presencia de un momento histórico, donde se perfila la ética como la fuerza interna intangible que conducirá a este profesional a un ejercicio de calidad. Si este es el caso, entonces la ética se ejerce y no sólo se aprende.

El otro aspecto que ha sido ampliamente tratado por investigadores en contabilidad, y que a través de su formación filosófica ha arrojado luz para la solución de problemas y ha permitido explicar las causas y consecuencias de procesos perniciosos que involucran firmas de contabilidad, ha sido el contexto globalizado en el cual está inmerso el ejercicio profesional, y que ha desdibujado los valores clásicos que regularmente han dirigido la conducta de un contador público. El mundo globalizado ha generado distorsión de principios éticos y, de igual forma, un movimiento de reconstrucción y de repensamiento de esos valores que otrora orientaron la conducta profesional. Nos encontramos pues en medio de un volcán de cambios que hemos denominado fenómeno de la globalización, el cual ha generado para los contadores públicos nuevos ambientes comerciales, paradigmas económicos insurgentes, cambios significativos en la normativa legal, hechos económicos inéditos, novedosas y creativas transacciones y un ambiente de trabajo complejo y multidimensional, donde las demandas e intereses personales rinden un culto al individualismo como una tentación que hace que el contador público se hunda, muchas veces, en el tremedal de los antivalores y

donde muchos dueños del poder económico se aprovechan de las debilidades éticas del contador público para que éste abandone sus valores.

En este contexto, producto del fenómeno globalizador, en el cual juega papel fundamental el manejo volumétrico y de pasmosa rapidez de la información, es el terreno fértil para sembrar una normatividad contable que sea la expresión praxeológica de una ética aplicada al control de calidad del ejercicio profesional del contador público.

No puede quedarse sin un juicio de valor el problema de los cambios frecuentes en las NIC. Pareciera que en las diferentes modificaciones de tales normas privara el pragmatismo de adaptarse a la dinámica comercial y económica en general, sin tomar en cuenta que estas normas deben ser la expresión praxeológica de una ética vívida y comportamental.

Lo anterior nos lleva a concluir que la normatividad contable, en todas sus expresiones, sujeta al dinamismo del repensamiento y construcción, debe llevar implícito el propósito de reafirmar una ética de convicción, de conciencia estrechamente unida a la realización de la práctica contable.

Fundamentos teóricos

Fundamentos filosóficos éticos

Lejos de explicar en esta sección la teoría filosófica sobre la ética, que permita contextualizar esta dimensión filosófica, e indicar sus distintas vertientes y aplicaciones, iremos directo a tratar la naturaleza y características de la ética praxeológica de tipo vivencial y de convicción.

Esta ética no es distinta en sus resultados a lo que era la ética para el ciudadano griego, en la época socrática y platónica (el helenismo), cuando su propósito era la búsqueda de la virtud como bien supremo. En este caso que nos ocupa no hay una expresa búsqueda de la virtud como teleología del ejercicio profesional, pero sí hay un fin mucho más aprehensible, como lo es un pulcro ejercicio de calidad, revestido y matizado de los valores que proceden de normas y principios contables.

Esta ética, que hemos llamado *vivencial y de convicción*, se inscribe en lo que la ciencia ha denominado filosofía racional o psicología, pues forma parte de un engrama aprendido que configura el súper-ego y que se refleja en una conducta emitida y motorizada por un aprendizaje.

Unido a este aprendizaje hay un elemento dinamizador de la conducta ética, que consiste en lo vivencial, que se convierte en una expresión práctica de la ética, necesaria para un profesional de la contaduría pública, sin la cual no podría ejercer con calidad y tampoco podría estar íntimamente satisfecho, realizado y compensado por los frutos de su ejercicio profesional. Por lo tanto, la vivencia ética es más o complementa a la convicción y se convierten ambos en los elementos vitales que garantizan la búsqueda del ideal de calidad en el ejercicio profesional.

Este tipo de ética no se enseña en las aulas universitarias, más bien comienza a practicarse desde el hogar, con los rudimentos comportamentales vividos en la niñez y que luego se van desarrollando a medida que avanza nuestra edad cronológica y la experiencia con el mundo, hasta cuando la praxeología profesional nos induce a combinar tareas profesionales con la vivencia ética, donde ese desarrollo de actividades es en sí una vivencia ética y donde fácilmente se pueden detectar condiciones de esta naturaleza.

No consideramos, por tanto, que esta ética deba ser absolutamente negativa, coactiva y punitiva. Por eso mucho de los códigos de ética son letra muerta que, lejos de cumplirse, forman parte del cuerpo de normas que deben burlarse para supuestamente ejercer con éxito la profesión. Lo anterior nos conduce a afirmar que en la normatividad contable subyacen los elementos éticos de los cuales se deba apropiarse, vivir y expresar el contador público, mediante la práctica de su profesión. Esto es lo que hemos llamado praxeología ética.

Fundamentos técnico-científicos (normatividad contable)

Las bases técnico-científicas de esta reflexión se encuentran en la normatividad contable. Entiéndase por ésta todas aquellas reglas, principios, modelos, técnicas y estrategias procedentes del cuerpo técnico-científico de la contabilidad, aplicables en el ejercicio profesional del contador público.

Sobre el particular es necesario aclarar que los pilares o fundaciones de la ciencia contable son los PCGA, por cuanto los mismos constituyen el estatuto científico de la contabilidad y que todo tipo de normas, con carácter procedimental, se inspira y sostiene en estos principios. En consecuencia, la normatividad contable es la derivación de los principios básicos de la ciencia. Si decimos, entonces, que toda ciencia tiene

una dimensión ética, deberíamos concluir en que la contabilidad posee y expresa su dimensión ética en toda la normatividad contable. No podemos separar entonces normatividad contable de ética praxeológica, es decir, una mezcla inseparable entre práctica profesional y conducta ética, donde las dos se confunden en el hecho y en el fin del ejercicio profesional.

El puro ejercicio de la profesión sin la debida teorización y análisis de sus principios, nos ha hecho un daño incalculable en materia de comportamiento ético que se observa en las acciones dolosas de muchos contadores públicos y en la falta de probidad en sus actuaciones. Esto nos lleva a reflexionar sobre la interpretación y comprensión necesaria de la normatividad contable, de lo cual debe desprenderse un significado ético para el ejercicio de la profesión. En conclusión, la normatividad contable, en su esencia, contiene la ética praxeológica del contador público.

Fundamentos praxeológicos

Un ejercicio profesional de calidad en contaduría pública no sólo se logra mediante el cumplimiento fiel y exacto de las normas, procedimientos y técnicas de la profesión, también es necesario tener la intención, la convicción y el propósito de realizar el trabajo con responsabilidad, independencia de criterio, objetividad, integridad y competencia, principios éstos que se entrelazan con el conocimiento y habilidad profesional en el pulcro ejercicio profesional.

El ejercicio profesional de calidad al cual nos referimos en esta reflexión no es el que satisface íntegramente las expectativas de un cliente, pues éste puede tener objetivos contrarios a la ética del contador público. Tampoco consiste en complacer los caprichos del cliente poniendo nuestras competencias y habilidades al servicio de propósitos reñidos con la ética. Igualmente, un ejercicio de la contaduría de calidad está muy lejos de parecerse a una soberbia demostración de la suficiencia de conocimientos en este campo del saber humano.

Para ejercer esta profesión con calidad es vital estar enamorado de ella, hay que practicarla con pasión, con emoción, y mezclar este ánimo con saludables normas y principios éticos que alimenten la aplicación los conocimientos y destrezas.

Poniendo en práctica esta amalgama de ética praxeológica habría un control permanente, inmanente y sustancial de la calidad en el ejercicio profesional. Epistemológicamente podríamos decir que se da una dialógica entre normatividad, principios éticos y actitud del profesional, a manera de una racional triangulación que asegura la calidad del ejercicio y el prestigio profesional por añadidura.

Es importante señalar que la práctica de la contaduría pública, mediante esta integración de elementos coadyuvantes y conducentes hacia la calidad, contribuye a mantener la fe y confianza pública en nuestra profesión.

Sobre el control de calidad del ejercicio profesional del contador público se ha escrito mucho, sobre todo con el ánimo de exponer ante foros internacionales, como la Conferencia Interamericana de Contabilidad (AIC), la urgente necesidad de rescatar la confianza pública por la vía de la calidad de la actuación del contador público. Al respecto, pensamos, que el control de calidad del ejercicio profesional no se desprende sólo de una aplicación pragmática de normas para obtener resultados técnicamente exactos, objetivos y ajustados a los requerimientos del cliente, sino fundamentalmente de una actitud y conciencia ética que se genera e internaliza desde las normas y principios contables, por cuanto tales normas y principios son el reflejo de postulados éticos subyacentes.

Una ética praxeológica reúne todas las características de una ética filosófica, normativa y comportamental. Es una ética del ser, del conocer, del hacer y del vivir. En estas dimensiones está la esencia de la convicción y vivencia ética, las cuales tendrán como consecuencia lógica un ejercicio profesional de calidad, lo que se traducirá en un rescate del prestigio profesional y del estatus académico que se requiere en estos tiempos cuando el contador público debe ser un pensador estratégico.

Esta ética praxeológica, estrechamente unida al aprendizaje y a la aplicación de normas y principios contables, está configurada por un cuerpo de valores axiológicos, donde la lógica argumental, que se refleja a través del análisis, interpretación, comprensión y explicación de los hechos contables, juega un papel muy importante en el logro y mantenimiento de la calidad en el ejercicio profesional, pues esa lógica argumental tiene una doble composición, a saber: normatividad contable y valores éticos.

Hasta ahora hemos visto y analizado la ética praxeológica como una cualidad, actitud, vivencia y convicción aplicada al ejercicio profesional, que tiene como efecto un control de calidad en la profesión contable, pero veamos el objeto de reflexión desde la perspectiva de la normatividad contable. La máxima expresión de esta normatividad está configurada por las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que les sirven de fundamento teórico y epistemológico. El aprendizaje, análisis permanente y aplicación contextualizada de esas normas con arreglo a los PCGA representan en sí mismos una praxeología ética, que se sostiene en dos razones, a saber: la primera consiste en que esa normatividad adquiere su status racional por el componente ético presente en su configuración; y en segundo lugar, porque la aplicación objetiva, técnica y científica de la normatividad contable es en sí una práctica ética, pues tanto la normatividad como la ética son dimensiones de la ciencia contable.

Otra de las perspectivas desde la cual debe observarse esta ética praxeológica, para completar una visión multidimensional, consiste en realizar un análisis del control de calidad del ejercicio profesional como entidad teleológica, es decir, el fin último de la aplicación de la normatividad contable como expresión de una ética práctica. En este sentido, podría decirse que un ejercicio profesional de calidad es el vector resultante de una ética praxeológica, y el control de calidad en ese ejercicio constituye un proceso inmanente y permanente, pues la ética tiene carácter de convicción y comportamental. Esto hace que la ética praxeológica trascienda las fronteras del ejercicio profesional para transformarse en una forma de vida.

Lo dicho anteriormente configura una red dinámica (en proceso) entre la normatividad contable, la ética praxeológica y el control de calidad del ejercicio profesional, cuyas combinaciones, traslados, interconexiones y tejidos configuran la textura del todo.

Bibliografía

ALEXANDER, D. y ARCHER, S. (2005). *Guía de Miller de NIC-NIIF*. Red Contable, Publicaciones. Perú.

- ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD (AIC). (2003). *Proyecto de código de ética interamericano-AIC*. Panamá: Autor.
- COCINA, J. y SOLORIO, L. (1999). *Ética profesional comparada*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México D.F.
- COCINA, J. y SUÁREZ, J. (2004). *Código de ética de IFAC*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México.
- DEVACA, A. y MC. KENZIE, J. (2003). El control de calidad y las firmas de contabilidad y auditoría. *Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Panamá.
- DEVACA, A. (2005). La responsabilidad del auditor en la consideración del fraude en la auditoría de estados financieros. *Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Salvador, Bahía, Brasil.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA. (2001). *Control de calidad en el ejercicio profesional*. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano. Caracas.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA. (1998). *Código de ética profesional del contador público venezolano*. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
- FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA. (1998). *Declaración de principios contables DPC*. Caracas. Fondo Editorial del Contador Público Venezolano.
- FRAGA, J. (2002). *Normatividad de la contaduría pública en México*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México.
- FRANCO, R. (2005). La profesión contable y los escándalos empresariales. *XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Salvador, Bahía, Brasil.
- FREIRE, L., NEIRA, G. y CANETTI, M. (2005). Ética e independencia en el ejercicio profesional. En busca de la confianza perdida. *Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Salvador, Bahía, Brasil.
- GRISOLÍA, Héctor (1999). El reto de valores y ética para una economía globalizada. *XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Puerto Rico, 1999.
- HERNÁNDEZ, J. (2004). Desarrollo de normas contables globales para pymes. Seminario Internacional. México D.F.
- KOLIVER, O. y GONZÁLEZ, M. (2003). Las normas internacionales de contabilidad y su adecuación a escala nacional. *Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Panamá.

- LÓPEZ, H. (2005). Marco normativo para pequeñas y medianas empresas que no cotizan en el mercado de valores. *XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Salvador, Bahía, Brasil.
- MOLINA, G. (2001). Valores esenciales del profesional contador público para enfrentar los desafíos de la globalización. *XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Puerto Rico.
- PEÑA, J. (2003). *Revisoría fiscal, ¿interventoría o auditoría?* Litografía Mercurio. Bogotá D.C. Colombia.
- ZAMORANO, Enrique (1999). *La ética de los contadores públicos*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y Asociación Interamericana de Contabilidad.
- ZULUAGA, J. (2003). Resumen del proyecto de estándares internacionales de contabilidad en Colombia. Disponible en www.actualicese.com
- ZAA, J. y MONTERO, H. (2005). Elementos éticos coadyuvantes para el mantenimiento de la independencia del contador público en el ejercicio profesional. *Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Salvador, Bahía, Brasil.

JOSÉ RAFAEL ZAA MÉNDEZ
joserafaelzaa@hotmail.com

Licenciado en Contaduría Pública. Magister en Finanzas. Doctor en Ciencias Administrativas. Doctor en Ciencias de la Educación. Actualmente es docente e investigador de la Universidad de los Andes (Mérida, Venezuela), donde es profesor de Epistemología Contable en el Programa de Doctorado en Ciencias Contables.

El descentramiento de la duda. Los grupos de investigación formativa en la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana

Sandra Milena Muñoz López

Profesora e investigadora Universidad Autónoma Latinoamericana - Colombia

Diego Fernando Duque Ramírez

Profesor e investigador Universidad Autónoma Latinoamericana - Colombia

El concepto de ser que ha transmitido la tradición,
le quita sus posibilidades de abrirse como interrogación.

Por ello hay que ablandar la tradición endurecida

Augusto Ángel Maya

Resumen

El presente artículo reflexiona alrededor de la dinámica de los grupos de estudio y los semilleros de investigación en los programas de contaduría pública, examinando críticamente su papel como propulsores de la investigación y como espacios de formación de profesionales conscientes y transformadores de la realidad. En un primer momento, se amplía la mirada tradicional que se tiene alrededor de ellos, para exponer a renglón seguido, la duda sobre la conveniencia de las intencionalidades institucionales por “capturarlos y formalizarlos”; posteriormente, se exalta el trabajo de grupos de estudio y semilleros de investigación como un hecho social que fortalece a todos sus integrantes y favorece el tránsito entre los viejos y nuevos saberes, para finalmente elaborar una propuesta de temáticas para los semilleros de la facultad y desmitificar las visiones tradicionales que los consideran un asunto exclusivo de estudiantes y sin aparente impacto en la evolución de los programas académicos.

Palabras clave

Semilleros de investigación; grupos de estudio; formación crítica; investigación y transformación social.

Recibido: 25-09-2012 - Versión final aceptada: 15-12-2012

Abstract

This paper discusses about the dynamics of the study groups and research hotbeds on accounting programs, examining critically their role as impellers of research and places for the education of conscious professionals able and committed with the transformation of social reality. At first, the work extends the traditional look around research hotbeds in order to put in doubt the convenience of the institutional purposes for “capturing and formalizing” such groups; next, the work of study groups and research hotbeds is exalted as a social fact that strengthens the capabilities of all their members and promotes the transition between old and new knowledge. Lastly, the work develops a proposal of different topics for research hotbeds of accounting faculties and demystifies the traditional views that consider them as a matter solely of students with no apparent impact on the evolution of academic programs.

Key words

Research hotbeds; study groups; critical education; research and social transformation.

Introducción

Con frecuencia se debate sobre la importancia del desarrollo disciplinal de la contabilidad, en el entendido de que ésta sustenta el ejercicio profesional, lo que obliga a pensar que, de no darse tal desarrollo, el quehacer profesional seguirá limitándose, a lo sumo, a la aplicación de normas de registro, procesamiento y revelación de información económico-financiera. Esta es una situación que diluye la responsabilidad social de la contaduría pública como institución encargada en buena medida de ejercer control en los diferentes contextos de interacción socioeconómica, pues mientras no se comprendan los escenarios sociales y las relaciones que se dan en su interior, no se tendrá claridad acerca de las necesidades de control, lo que impide su expresión y explicación desde la contabilidad y, por supuesto, el diseño práctico de controles, a partir de la interpretación de los hechos contables.

De la misma manera, se ha aceptado de manera parcial en la academia que la investigación es la única vía que posibilita la construcción disciplinal de la contabilidad y, por tanto, la legitimidad de los desarro-

llos que deben posicionarse como prácticas de general aceptación. No obstante, y a pesar de la amplia aunque insuficiente difusión de la importancia y necesidad de la investigación, aún no se comprende la trascendencia que tiene el trabajo investigativo para la disciplina contable, por cuanto en amplios sectores profesionales y estudiantiles, la investigación no pasa de ser un *‘oficio para una pequeña élite o un relleno en los planes de estudio’* que no presta utilidad en el campo organizacional.

Frente a esta situación, los semilleros de investigación constituyen espacios para la reflexión, el estudio y la discusión de la contabilidad y la contaduría pública, así como para la formación de sujetos contables con estructuras de pensamiento crítico, capaces de cuestionar las construcciones conceptuales existentes y de problematizar el mundo, capaces también de asumir su complejidad, de comprender el contexto socioeconómico a partir de la lectura de su historia, y de formular alternativas de solución frente a la compleja realidad social.

Si bien el trabajo en grupos de estudio o en semilleros de investigación no es nuevo en los programas de contaduría pública del país, y son palpables los logros que han posibilitado, en términos de la formación alternativa de los estudiantes,¹ de su ejercicio profesional propositivo y del nuevo matiz de algunos programas como consecuencia de procesos de investigación sobre la disciplina y la educación contable, aún no se han alcanzado objetivos de impacto en la formación de los contadores para la transformación de la contaduría pública en Colombia, pues se considera que ésta todavía depende enormemente de los vaivenes jurídicos –*generalmente caprichosos*– que regulan la profesión, limitando su función social como factor determinante del control y distribución de la riqueza.

Es por esto que se hace necesario reflexionar sobre las dinámicas de los semilleros de investigación en los programas de contaduría pública; ya no tanto desde el lugar de defensa de la investigación, sino esencialmente desde la preocupación por la motivación, gestión y sostenimiento de los semilleros. Esta breve reflexión pretende provocar la discusión al respecto en el programa de contaduría pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana (UNLA).

¹ Como puede notarse en los productos y procesos agenciados en la Federación Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública de Colombia – FENECOP.

El dudoso legado de la tradición y el papel transformador de los semilleros

Es sabido que la educación contable –*tradicionalmente*– se ha limitado a la instrucción-capacitación en habilidades, que le permiten al profesional participar en procesos y ejecutar procedimientos repetitivos, de manera acrítica, en los que poco debe utilizar su capacidad de juicio crítico, pues con sólo acudir a las disposiciones que le brinda la norma, cumple con el objetivo de proporcionar información sobre los hechos contables a los diversos usuarios.

Puede decirse que estas limitaciones de la educación contable obedecen en cierta medida a la falta de determinación de los fines de la misma, en tanto se considera que éstos le dan sentido al proceso de formación, lo regulan y se constituyen en sus parámetros de validación. Sin embargo, tácitamente la educación contable en Colombia parece estar pensada para la transmisión de normas y códigos de actuación, con un marcado énfasis en los medios, lo que soslaya los fines referidos al saber y pone de relieve los del hacer.

Al no considerar explícita y detenidamente aquello que se persigue en la formación de los contadores públicos (fines), las soluciones planteadas (medios) se remiten a aspectos muy específicos, incapaces de dar respuesta a la complejidad de los problemas de la educación que se pretende en contabilidad, a la par que no están acompañadas de una adecuada conceptualización desde un punto de vista eminentemente pedagógico (Duque, 2002. p. 64).

Sumado a lo anterior, la educación contable no ha considerado claramente las necesidades del contexto social de los estudiantes y profesores, como sujetos del proceso de formación, ya que ha procurado la preparación de profesionales que perpetúan las relaciones sociales inequitativas que caracterizan al país, obviando la urgencia de construcción de conocimiento que contribuya a la defensa de la riqueza nacional y al desarrollo económico, político y social.

Desde esta perspectiva, para quienes todavía apuestan por el ejercicio profesional percibido como la mera construcción de información financiera, la investigación en contabilidad no resulta fundamental, por cuanto la transmisión de las instrucciones necesarias para la práctica contable no ha requerido procesos de crítica y argumentación entre

los contadores públicos, sino que dichas rutinas han sido adoptadas de otras latitudes, sin duda ni resistencia desde la academia.

No obstante, las condiciones económicas y sociales que caracterizan la actualidad han definido cambios esenciales en el mundo del trabajo, lo que plantea nuevas exigencias a las profesiones y hace más intensiva y relevante la producción de conocimiento; tales exigencias son resumidas por Casal (2010) en tres dimensiones que son responsabilidad de las universidades, a saber: preparar al profesional para su incorporación en un mercado volátil, cambiante y global; propiciar la generación autónoma de conocimientos, afianzando tanto las actividades de investigación como las de aprendizaje constante; y, finalmente, la proyección social mediante de la materialización de realizaciones profesionales que mejoren la calidad de vida del entorno en el que los futuros contadores han de desempeñarse.

Precisamente en estos procesos juegan papel importante los semilleros de investigación y por razones que no siempre son aparentes. En primera instancia, siempre se ha tenido la mirada de estos espacios como al margen del universo productivo y con la consabida disociación entre el quehacer investigativo y el quehacer profesional. Nada más lejos de la verdad: los semilleros de investigación, además de espacios de reflexión y conceptualización, son de hecho el caldo de cultivo de proyectos de emprendimiento e innovación en muchas universidades, pues desde la construcción colectiva y la materialización de sus sueños e ideales, los estudiantes de hecho adquieren por una vía más sugerente y sin el acartonamiento académico que a veces les hace desistir, el fogueo para atender los retos profesionales y del contexto cambiante en el que sus ideas deben luchar por abrirse paso.

Adicionalmente, las actividades de investigación tienen como una de sus características inherentes la libertad de acción, ya que no puede investigarse con ataduras, sobre lo que no se quiere saber o sobre lo que es impuesto por otros; en este sentido, pocas alternativas tienen cómo competir con los semilleros en lo que se refiere a la generación de conocimiento propio, pues la volición y disciplina de trabajo en éstos van aparejados con el legítimo interés por la actividad que se desarrolla, ya que no hay ataduras con el cumplimiento de responsabilidades académicas, ni con las calificaciones, es un asunto donde no se trata de aprobar o reprobar, sino de construir significativamente para beneficio personal, para satisfacción de las inquietudes propias y del equipo.

El laberinto de Dédalo: las demandas del contexto

El mundo actual está caracterizado por condiciones de incertidumbre, especulación, inequidad y complejidad, entre otras; particularidades que son evidentes no sólo en la acentuación de las disparidades sociales (producto de los desequilibrios económicos y políticos que se suceden en el escenario global y de la celeridad de los desarrollos científico-tecnológicos que modifican radicalmente la relación hombre-trabajo-capital) sino también en las estructuras de pensamiento seducidas por la facilidad y el consumo.

Estas características de la sociedad actual demandan de la contaduría pública la construcción de nuevos conocimientos que favorezcan un ejercicio profesional más comprometido con la comprensión y transformación de dicha realidad; desde luego, esto exige nuevas perspectivas y acciones en la educación y la investigación contable que las distancien de las prácticas tradicionales, las cuales hasta ahora han permanecido inermes frente a los requerimientos sociales de la profesión y el país.

La realidad colombiana reclama hoy que los contadores públicos abandonen sus esquemas mentales y de conocimiento fundamentalmente de tipo técnico y normativo transmitidos mediante la educación informativa, y sean formados para problematizar el mundo; de modo que puedan pensarse y comprenderse en éste, al tiempo que se apropien de la esencia de las relaciones sociales subyacentes en la información económica financiera y que puedan aportar conscientemente en la transformación de la sociedad. Todo ello, porque la investigación constituye quizá el vínculo más claro entre la academia y la sociedad.

Esta percepción del proceso de formación del contador público debe considerar los intereses y el desarrollo del pensamiento de los estudiantes, así como la experiencia de vida de los profesores, asumiendo que la formación es un hecho social en el que tanto educador como educando comparten momentos de recreación de cultura y de socialización de visiones de mundo, con el fin de aprehender –uno y otro– valores, conocimientos, sentimientos, expectativas, capacidades y responsabilidades en la construcción de sociedad.

Un proceso formativo con tales características no puede limitarse a las dinámicas institucionales de educación y menos a los escenarios formales de clase en sus formatos tradicionales; sino que requiere la

combinación de éstos con otros espacios alternativos, cuyas didácticas novedosas y apuestas pedagógicas giren alrededor de un sujeto crítico transformador de realidades. En esta línea, los grupos de estudio y los semilleros de investigación pueden constituir oportunidades valiosas no sólo para la construcción de pensamiento, sino esencialmente la formación de un sujeto crítico que construya otras posibilidades estudiantiles e institucionales.

Independientemente de las intencionalidades características de unos u otros, tanto los grupos de estudio como los semilleros de investigación representan un espacio comunitario de identificación y socialización de intereses, que busca recrear y reproducir el conocimiento, así como rescatar la sensibilidad como factor de expresión de lo subjetivo. Cabe distinguir las finalidades de estos escenarios formativos: si bien ambos espacios están claramente vinculados con procesos de investigación, los semilleros se comportan más como escenarios de investigación formativa, mientras que los grupos de estudio pueden destinarse para la formación en cualquier tema, como puede ser la investigación misma o la profundización en algún campo de interés común para sus integrantes.

Conviene aclarar que, de un lado, la formación investigativa es aquella que pretende desarrollar las competencias necesarias para que los estudiantes y egresados puedan agenciar dinámicas de investigación, no sólo en escenarios académicos, sino incluso en otros ámbitos laborales, es decir, aquí la investigación misma actúa como objeto de conocimiento. Del otro lado, la investigación formativa tiene que ver con procesos orientados por profesores y agenciados por estudiantes, cuya intencionalidad esencial es la incorporación de conocimientos y el desarrollo de habilidades en temáticas determinadas, o sea, hay un objeto de estudio que se aborda mediante dinámicas de investigación.

Los grupos de estudio se constituyen especialmente por estudiantes que desean abordar un tema de interés común, con el objetivo de conocer el estado del arte de ese tema pero no necesariamente con la intencionalidad de desarrollar procesos de investigación que produzcan avances en el mismo; son espacios informales cuyas dinámicas no son controladas por las instituciones y sus metodologías privilegiadas son la revisión bibliográfica y la discusión grupal. Por su parte, los semilleros de investigación también son espacios constituidos esencialmente

por estudiantes y por su propia iniciativa, pero generalmente se dan en el marco institucional y con regularidad cuentan con el acompañamiento, asesoría e incluso coordinación de profesores. Éstos sí tienen claramente la intención de lograr construir conocimientos en la temática abordada, así sean conocimientos que permitan descripciones o explicaciones causales, y para ello utilizan metodologías propias de la investigación, bien sea cuantitativa o cualitativa.

La investigación en los semilleros y los grupos de estudio debe partir de los intereses de sus integrantes, los cuales responden a su vez a los esquemas de pensamiento, experiencia cultural y académica y responsabilidades frente a la construcción de su mundo, para lo cual resulta fundamental su capacidad para problematizarlo. Éstos constituyen escenarios participativos en los que los intereses comunes y las pasiones manifiestas frente a una realidad que se asume como objeto de estudio, favorecen la duda, el planteamiento y resolución de preguntas, para lograr la comprensión del objeto por medio de la socialización de miradas de mundo y niveles de apropiación del conocimiento.

En este sentido, la investigación en esos escenarios puede resultar alternativa no sólo en términos de sus contenidos, sino además por la formación en lo humano, lo contextual, las significaciones y las responsabilidades, de manera que sea el sujeto y no el objeto el eje principal de esta experiencia social, como una vía para transformar formas de ver, comprender e intervenir conscientemente en el mundo.

Considérese que el investigador tiene derecho a comprender lo que hace no sólo desde la dimensión académica, sino, sobre todo, desde su yo íntimo como un acontecer personal. Lo vital, lo experiencial, tiene que reafirmarse en lo intelectual. Los hallazgos científicos no pueden ser ajenos al vibrar emocional... En nombre de la 'objetividad' científica no se debe excluir lo investigado de las subjetividades del investigador... no puede llevarse a cabo una investigación que no tenga sentido para el que no investiga. La investigación con sentido forma protagonistas, es decir, seres para quienes lo que están investigando significa algo en sus vidas como motivación para su crecimiento como seres humanos (Gutiérrez, 1997. p. 90).

Ahora bien, la investigación en los semilleros y los grupos de estudio presenta un ingrediente fundamental que no tiene la investigación individual de los estudiantes, al menos en su esencialidad, y es la posi-

bilidad de relacionar desde el principio las ideas propias con las ajenas, defenderlas o abandonarlas, en un proceso consensuado de construcción sobre ideales compartidos, sin necesidad de basar la discusión sólo en los resultados, pues la socialización permanente del pensamiento en el grupo es el escenario propicio para la construcción de conocimiento; los integrantes empiezan a comprenderse como miembros de una colectividad mediante el reconocimiento del pensamiento del otro, de su estilo de escritura y de la fortaleza de su argumentación.

Así las cosas, es válido que los grupos de estudio y los semilleros de investigación se conformen de estudiantes y profesores, si se considera tan importante vincular a los grupos investigadores expertos como investigadores novatos, en cuanto es en la relación entre los dos donde se puede superar la tensión entre el dominio de la ciencia vieja y la posibilidad de hacer ciencia nueva, según lo plantean los retos actuales de la empresa científica. Es ahí, entre restringirse y dominar profundamente los modos tradicionales de hacer investigación, y tomar el riesgo de apostarle a nuevas maneras de comprender y estudiar los objetos, donde aparecen las grandes innovaciones científicas. Estas fisuras necesarias sólo pueden emerger en el interior de los grupos gracias a la tensión de diversas fuerzas (Moreno, 1997, p. 45).

Del mismo modo lo plantea Estanislao Zuleta, a propósito del proceso de formación:

Mientras el alumno y el profesor estén convencidos de que hay uno que sabe y otro que no sabe, y que el que sabe va a informar e ilustrar al que no sabe, sin que el otro, el alumno, tenga un espacio para su propio juego, su propio pensamiento y sus propias inquietudes, la educación es un asunto perdido (1995, p. 20).

Es común encontrar en muchos profesores alguna renuencia al trabajo conjunto con estudiantes en grupos de investigación formativa, quizá porque no siempre se asume el proceso de enseñanza-aprendizaje como un hecho y responsabilidad sociales, sino como un logro netamente personal al cual le corresponde una sospechosa posición social superior en el ámbito universitario y académico. Desde luego, esta perspectiva ubica la formación y el conocimiento como factores de poder que inevitablemente ponen al profesor *'por encima'* del estudiante.

En este punto es importante decir que en los programas de contaduría pública la formación para la investigación ha sido ofrecida –*en gran medida*– por profesores que no son investigadores o que al menos no han sido formados en investigación, razón por la cual los grupos de estudio y los semilleros de investigación representan una inestimable oportunidad para consolidar su formación investigativa, al tiempo que refuerza el proceso de formación como un hecho social de interacción con el estudiante.

Los ejes de la carreta: propuesta de configuración de semilleros en la facultad

De acuerdo con todo lo anterior, si se trata de establecer la dinámica de trabajo que debe utilizarse en los semilleros, resulta claro que el componente de metodología de investigación no debe ser el centro del trabajo, sino precisamente uno entre otros componentes; la dinámica principal de los semilleros debe ser la lectura crítica, la discusión argumentada y la producción escrita de los diferentes planteamientos, proceso en el que los profesores que acompañan y participan del trabajo asistan los procesos básicos de conceptualización (apropiación de lenguaje académico y formulación estructurada de conceptos), contextualización (de los conceptos y de los hechos), argumentación (discusión de las ideas) y producción de documentos.

De manera más concreta, la severidad metodológica en la investigación formativa, en términos de la precisión de justificaciones, descripciones problemáticas, objetivos, hipótesis, variables, tipos y métodos de investigación, fuentes e instrumentos de recolección de información, etc., diluye la preponderancia que debe tener la configuración de los referentes teóricos y de la identificación de un verdadero problema de investigación; lo que produce un encasillamiento en la forma, en detrimento de la esencia.

Dicho lo anterior, cabe mencionar la importancia del trabajo interdisciplinario, buscando en los campos de la sociología, la filosofía, la economía, la administración, la historiografía, la antropología, la ecología y la pedagogía, entre otras disciplinas, los elementos necesarios para enriquecer la comprensión de las estructuras de interacción social y de conocimiento, analizarlas y explicarlas desde la óptica de la conta-

bilidad, teniendo cuidado de no perder el centro del debate académico, el cual deberá ser la construcción conceptual y teórica de la disciplina contable, así como la formación del sujeto crítico. Esto en atención a que ha sido frecuente que la investigación se apoye en otras disciplinas con el objetivo de determinar su aporte a la contabilidad en la comprensión y explicación de la realidad, pero con frecuencia la perspectiva de lo contable queda soslayada por la pretensión de debatir ampliamente los fundamentos de la ecología o la antropología, por ejemplo.

Dependiendo de las preferencias de los miembros del grupo, el trabajo podrá enfocarse en el estudio de algunas temáticas específicas que actuarán a manera de ejes conductores de la formación investigativa. La opción de crear un grupo para el estudio de cada uno de estos ejes permite focalizar mejor el trabajo y concentrar los esfuerzos, de manera que los resultados se perciban más claramente en el contexto de la contabilidad y que sean más palpables en el mediano y largo plazo.

Adicional a esto, es innegable el aporte que puede hacerse desde los semilleros de investigación a las dinámicas actuales de la facultad, ya que, precisamente, fortalecer el discurso de estudiantes y docentes en temáticas concretas permitirá generar argumentos sólidos para la delimitación definitiva del objeto de estudio del programa, de las líneas de investigación del grupo de investigación y de las intencionalidades formativas, cuestiones estas que resultan referentes obligados de los procesos de autoevaluación y acreditación, constituyentes en las actuales condiciones en la nervadura central sobre la que descansa la justificación de cualquier programa académico, así como el rasero para dimensionar su calidad frente a los requerimientos del contexto.

La siguiente relación de temáticas que demandan deconstrucciones y reconstrucciones conceptuales, puede orientar la conformación de semilleros de investigación en la facultad.

Historia de la contabilidad

Uno de los ejes de trabajo con potencialidades para el desarrollo de semilleros gira en torno a la evolución histórica de la contabilidad, la comprensión de las tendencias y el progreso de su práctica social. Este semillero tiene plena significatividad e interés no solamente para determinar las raíces de lo contable, también responde a la necesi-

dad de identificar aquello que, en palabras de Bachelard, constituye el *pasado actual* de la contabilidad, es decir, aquellos elementos subyacentes en las expresiones contemporáneas de la teoría y práctica contables que se han mantenido vigentes a lo largo del tiempo, configurando de uno u otro modo la identidad de la disciplina y el soporte de sus perspectivas.

Los ejes fundamentales de lectura en torno a los cuales giraría este semillero serían entonces aquellos relacionados con las posibilidades de abordaje de lo histórico contable, las interpretaciones de la historia de la disciplina, escuelas y doctrinas contables, historiografía de acontecimientos capitales para la contabilidad, entre otros.

Sistemas de información contable y regulación

El estudio de esta temática obedece a la exigencia que hace la configuración del mundo actual a la contaduría pública para responder a las nuevas necesidades de información y declaraciones de valor que soportan el universo económico y político, para lo cual se verá obligada a realizar observaciones interdisciplinarias y rigurosas a partir del estudio de las condiciones locales y regionales que faciliten la comprensión y creación en el concierto internacional de la economía, las fuerzas políticas y sociales, que cada día enfatizan más sus requerimientos a los sistemas informativos en términos de calidad y cantidad de la información.

En este eje debe hacerse lecturas rigurosas sobre los modos de producción, las relaciones de poder en el contexto socio-económico nacional e internacional actual, el fenómeno de la globalización, la división del trabajo, la autonomía y la soberanía, entre otros, para llegar al análisis crítico de los procesos de adopción y armonización contables y, por supuesto, de los sistemas de normas internacionales de contabilidad.

La contabilidad y sus referentes económicos

Este eje de trabajo rescata el análisis reflexivo y decantado de las relaciones –a veces cordiales, a veces conflictivas– entre la contabilidad y la economía como disciplinas que comparten un campo de trabajo, intereses y consideraciones similares sobre la realidad. En este sentido, resulta interesante determinar cuáles son aquellos aspectos en que estas

disciplinas se alimentan mutuamente, qué visiones de mundo comparten y, también, cuáles son los elementos que las delimitan y les proveen su propia independencia.

Examinar documentos alrededor de conceptos básicos de los universos económico y contable, que consideren los elementos fundantes de sus discursos académicos, las imbricaciones de sus conceptos y relaciones, así como los mutuos soportes que desde la teoría y la práctica se proveen estas disciplinas entre sí, constituirían la base documental de trabajo para esta perspectiva.

Educación contable en Colombia

El trabajo en este eje debe trascender los diagnósticos tradicionales, inmersos en actitudes lamentativas que sólo contemplan discusiones alrededor de la formación de los currículos de los programas, para formular conceptos y estrategias de formación en contabilidad, o sea, que haga efectivos planteamientos de pedagogía de la contabilidad. Esto no elimina las preocupaciones que puede tener el colectivo por el sistema general de educación contable y las intencionalidades políticas que incluye como agente de dominación en el contexto latinoamericano.

Llenar de sentido estas inquietudes alrededor de la práctica pedagógica, la didáctica, la transmisión, transformación y re-construcción del conocimiento a través de la formación, así como la reflexión crítica de la enseñanza de la contabilidad, requerirá un acercamiento profundo a la pedagogía y la didáctica como disciplinas y lecturas que inviten a la acción y proposición de alternativas frente a las condiciones actuales.

Contabilidad y ambiente

La problemática medioambiental, que involucra factores de tipo ecológico, económico, social, político y cultural, reclama hoy de todas las disciplinas, construcciones conceptuales descriptivas, explicativas y predictivas que permitan la formulación de estrategias de desarrollo humano que procuren el equilibrio de las condiciones naturales y la satisfacción de las necesidades materiales de la humanidad, por medio de fuertes perspectivas políticas y éticas basadas en el reconocimiento de la complejidad de la naturaleza y de su relación con el hombre.

En este campo, la contabilidad debe debatir, por un lado, la necesidad –*vista desde la economía*– de valorar los recursos naturales y ambientales, en términos económico-financieros; y por otro, la urgencia de liberar las discusiones y soluciones del análisis lineal, para reconocer también desde la óptica contable, que en la relación hombre-naturaleza, más que la apropiación inconsecuente de recursos, existen diferentes opciones de vida.

Así entonces, se debe estudiar la percepción que históricamente ha tenido el hombre frente a la naturaleza, a través de los distintos esquemas de pensamiento y conocimiento; asimismo, los fundamentos de la ecología y de la teoría económica del valor, las características de la dinámica de producción y consumo en el mundo, las metodologías de medición y valoración en contabilidad, etc., para garantizar que las reflexiones surgidas obedezcan a lógicas diferentes que terminen nutriendo el campo interdisciplinario formado entre otros saberes, por la ecología, la economía y la contabilidad.

El ámbito de lo público, la contabilidad y el desarrollo

La comprensión del concepto de lo público, que expresamente determina matices de la profesión contable, obliga al estudio de los escenarios micro y macro-sociales de la contabilidad y la contaduría pública en Colombia, la historia empresarial colombiana, los proyectos de modernidad y postmodernidad, de modo que puedan hacerse postulaciones al concepto y alternativas de desarrollo desde la óptica contable.

Así, la revisión bibliográfica por hacer deberá incluir la decantación del propio concepto de desarrollo y sus diversas perspectivas, miradas alternativas por fuera de la noción economicista que incluyan lo humano, lo social y lo cultural, así como develen los posibles caminos que deberá transitar la disciplina contable para aportar en esta nueva construcción.

Consideraciones finales

Cualquiera sea la visión de los semilleros de investigación, como espacios de interacción, como posibilidad de formación, o como forma de crecimiento académico, tanto su dinámica como sus resultados y

productos tienen evidentes ventajas para los espacios universitarios en que se desarrollan; es necesario entonces, a guisa de conclusión, comentar sintéticamente los beneficios que de ellos pueden derivarse.

En primera instancia, los semilleros aportan considerablemente a la discusión sobre los currículos de los programas de contaduría pública, no sólo porque la investigación es un factor que necesariamente debe repensarse en los planes de estudio, sino, además, por la posibilidad de plantear propuestas que orienten el diseño curricular, que perfilen las fortalezas del programa y que favorezcan el planeamiento de la formación contable más allá del pregrado; por su mismo carácter, los semilleros son el espacio de lo operativo, ya que contrarios al desgaste administrativo y los consensos alcanzados por agotamiento discursivo –*tan característico de otros espacios universitarios*– imprimen dinámica a los procesos mediante el compromiso de trabajo de individuos realmente interesados en satisfacer sus propios intereses y en contribuir desde la acción a las realizaciones efectivas de sus propuestas.

En segundo lugar, los semilleros de investigación también son escenarios fundamentales para la formación de docentes, pues la experiencia de participar en ellos, además de nutrir los esquemas mentales y de conocimiento de los participantes, perfila educadores formados en y para la investigación. La cualificación del ejercicio docente no puede seguir anquilosada a los esquemas tradicionales, o mantener la posición descuidada que se asume de la formación docente como un ejercicio prácticamente autodidacta, que no involucra lo institucional ni se impregna de los objetivos de formación de la universidad; en este sentido, los semilleros son los escenarios alternativos perfectos que logran la confluencia entre los intereses del docente como individuo, de los estudiantes como sujetos en formación y de la universidad como institución responsable de la transformación del conocimiento.

Finalmente, es necesario refrendar que la participación en un semillero no es sólo útil para formar en metodología de la investigación, o para conquistar los primeros peldaños de la lucha por el avance disciplinar contable, que más que objetivos mismos de estos espacios, concurren en ellos como productos accidentales; descentrar la idea de que los semilleros son sólo para estudiantes y la investigación es sólo para docentes, devela la verdadera misión de los semilleros: la formación de pensamiento crítico, de construcción mancomunada de formas de ver

el mundo que desde propuestas alternativas puedan ser materializadas y contribuyan a la generación de un nuevo profesional, una nueva sociedad, una academia renovada y una sociedad más justa y acorde con nuestros anhelos. Trabajar en semilleros de investigación en nuestra facultad, es nuestro legítimo derecho a construir la contaduría pública que queremos y soñamos.

Bibliografía

- CASAL DE ALTUVE, R. A. (2010). De la disciplinarietà a la transdisciplinarietà. Una visión desde la perspectiva de la formación del contador público. *Negotium*, 6 (16), 34 - 48.
- DUQUE, D. F. (2002). Medios y fines de la educación contable: una mirada culturalista. En *Contacto disciplinal - Libro de ponencias XVI Congreso Nacional FENECOP*. Manizales: Universidad de Manizales - FENECOP.
- GUTIÉRREZ, F. (1997). Hacia una propuesta alternativa para la formación de investigadores. *Revista Nómadas* (7), 87 - 95.
- MORENO, M. (1997). Dos pistas para el análisis de los procesos de formación de investigadores en las universidades colombianas. *Revista Nómadas* (7), 38-48.
- ZULETA, E. (1995). *Educación y democracia* (2 ed.). Bogotá: Fundación Estanislao Zuleta - Corporación Tercer Milenio.

SANDRA MILENA MUÑOZ LÓPEZ

sanmml@gmail.com

Contadora Pública, Universidad de Manizales. Magister MSc. en Educación y Desarrollo Humano, CINDE - Universidad de Manizales. Profesora e investigadora de la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín y miembro del Grupo de Investigación en Contabilidad y Organizaciones –GICOR– adscrito a la misma institución.

DIEGO FERNANDO DUQUE RAMÍREZ

dfduquer@gmail.com

Contador Público, Universidad Nacional de Colombia. Estudiante de Maestría en Estudios Humanísticos, Tecnológico de Monterrey. Profesor e investigador de la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín y miembro del Grupo de Investigación en Contabilidad y Organizaciones –GICOR– adscrito a la misma institución.

Caminando hacia una profesión globalizada. El proceso de adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB en Argentina

Juan Pablo Romano Pastor
Universidad del Aconcagua – Mendoza – Argentina.

Resumen

En el marco del profundo cambio de paradigmas que la profesión contable llevó adelante desde mediados del siglo pasado (desde el paradigma patrimonialista hacia el paradigma de la utilidad), la profesión argentina inició en el año 1998 el proceso de adaptación (primeramente) y finalmente adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, el cual se concretó en el año 2010 con la sanción de la Resolución Técnica N° 26. Durante esos años, se sucedieron diferentes etapas que marcaron un profundo cambio en la forma de “pensar” y de “hacer” contabilidad. El resultado: nuevos desafíos para los profesionales y la necesidad de percibir al contador público como un profesional de clase mundial. Partiendo de estos cambios, se analiza cada una de las fases que se llevaron adelante para concluir en la obligatoriedad de utilizar IFRS en la preparación de información financiera para cierto tipo de entes en la República Argentina.

Palabras clave

Adopción; integración; paradigma; NIIF; obligación.

Abstract

In the frame of the deep change of paradigms that the countable profession took forward from middle of last century, (from the paradigm “patrimonialist” towards the paradigm of the “usefulness” (utility)), the Argentine profession initiated in the year 1998 the process of adjustment (first) and finally adoption of the International Financial Reporting Standards, which made concrete in

Recibido: 8-06-2012 - Versión final aceptada: 19-10-2012

the year 2010 with the sanction of the Technical Resolution N ° 26. During these years, there happened different stages that marked a deep change in the way of “thinking” and of “doing” accounting. The result: new challenges for the professionals and the need to develop the CPA as a professional of world class. Departing from these changes, it is analyzed each of the phases that removed forward to conclude in the obligatory nature to use IFRS in the preparation of financial information for certain type of entities in Argentina.

Key words

Adoption; integration; paradigm; IFRS; obligation.

Introducción

Sin lugar a dudas tiempos agitados definen la actualidad de la profesión contable en el mundo. Términos como incertidumbre, integración, paradigmas, se hacen eco de una realidad que parecía convertirse rutinaria en una profesión sin sobresaltos. Podemos decir, hoy en día, que somos testigos de los cambios más trascendentales que sufre la profesión contable desde su aparición y consolidación (entre los siglos XI y XVI). ¿Se produce un cambio en la mecánica de registración? No. La partida doble sigue en plena vigencia. ¿Entonces? Existe un replanteo en los por qué y para qué de la disciplina. Replanteo que implica un profundo cambio de paradigmas, entendiéndose a éstos como todas aquellas prácticas que definen el objeto de una disciplina científica en un lapso determinado de tiempo.

Estas profundas modificaciones nos plantean la necesaria reflexión sobre una realidad paradigmática que se traduce en un cambio de enfoque radical respecto del objeto de hacer contabilidad. Podemos afirmar que hasta el año 1930 nuestra disciplina se estructuró alrededor del *enfoque patrimonialista*, el cual otorgaba prioridad fundamental, como objeto de los estados financieros, a lograr que el propietario del ente conociera la situación patrimonial y económica del mismo en una fecha determinada. En consecuencia, la visión se completaba en un estricto control patrimonial, con preeminencia de su mantención.

A partir del derrumbe de los mercados durante la crisis de 1930, comienza el marcado cambio de paradigma hacia un *enfoque de la utilidad*, el cual ve a la contabilidad financiera como el medio facilitador

para la toma de decisiones de los usuarios. Esta novedad implicó la estructuración de la disciplina contable alrededor de los mercados de capitales y de los proveedores, no sólo de capital, sino de crédito, de inversión, etc. Se le otorgó una mayor importancia a lo financiero, lo cual se tradujo, entre otras cosas, en la aparición de modelos de estados de fuentes y aplicaciones de fondos y en la denominación de los estados contables como “estados financieros”, denominación que las normas internacionales conservan hasta hoy.

Todas estas modificaciones plantean hoy en día un nuevo escenario contable internacional, basado fundamentalmente en cinco pilares:

- Supremacía de la contabilidad anglosajona
- Esencialidad sobre prudencia
- Contabilidad a valor razonable (fair value accounting)
- Internacionalización de la regulación contable
- Principios versus reglas

Supremacía de la contabilidad anglosajona

Este pilar se traduce en el paulatino abandono de los denominados “principios de contabilidad generalmente aceptados” o PCGA, en beneficio de una contabilidad orientada a reglas, con micro-orientación de los negocios y una fuerte presencia del juicio profesional a la hora de realizar interpretaciones de hechos contables concretos. En forma concomitante al enfoque de la utilidad, hay una acentuada orientación al inversionista como usuario principal de los estados financieros.

Esencialidad sobre prudencia

Hablar de esencialidad implica dar prioridad al principio de la realidad económica por sobre la forma jurídica que adopte el hecho o, dicho de otro modo, “sustancia sobre forma”. Esto se traduce, por ejemplo, en la definición de los activos de acuerdo al control que se tenga sobre los beneficios económicos futuros que generen y no sobre la propiedad del mismo (fundamento de la contabilización de arrendamientos financieros de NIC 17). De la misma forma, la segregación de componentes financieros implícitos y la consolidación basada en el control, fuera de

cualquier requisito formal, coadyuvan a reforzar la idea de que la esencia económica prima por sobre la forma jurídica del negocio.

Contabilidad a valor razonable (fair value accounting)

La tendencia de las normas emitidas por los distintos organismos internacionales es redireccionar los métodos de medición de los elementos de los estados contables hacia el *fair value accounting* o *contabilidad a valor razonable*. Esto es utilizar el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado a la fecha de medición, independientemente si el precio es observable directamente o estimado por técnicas de valoración. La emisión en 2011 de la NIIF 13, ha facilitado una definición de lo que es el valor razonable (definido con anterioridad de forma ambigua) y establecer escalas de criterios para poder obtener una medición más fiable.

Internacionalización de la regulación contable

La aparición en 1973 del International Accounting Standard Committee (IASC – Comité de Contabilidad escindido del ICCAP) como primer organismo emisor de normas contables internacionales y en 1977 de la International Federation of Accountants (IFAC), representan los dos hitos iniciales de la globalización de la profesión contable. La tendencia adoptada de dejar fuera del ámbito de la profesión la emisión de las normas contables, es corolario de una realidad que prima en el mundo en la búsqueda de normas contables objetivas y de alta calidad.

Actualmente el International Accounting Standard Board (IASB), organismo técnico de la IFRS Foundation, es el ente emisor por excelencia de normas internacionales de información financiera (IFRS o NIIF).

Principios versus reglas

El debate radica en identificar cuál es el grado de detalle que debiera tener un juego de estándares internacionales para la preparación de información financiera con el objeto que ésta sea de alta calidad y útil para los agentes intervinientes en los mercados de capitales. El conflicto comienza

cuando encontramos emisores que basan sus juegos de normas en principios generales (PCGA) y otros que los basan en reglas (ej. FASB y sus US GAAPs). Debemos considerar que las crisis derivadas de las caídas de Enron y Worldcom plantearon una fuerte crítica hacia los emisores que basaron sus estándares en reglas, dado que estos hechos delataron la fragilidad de sus normas. No obstante esto, consideramos que el actual proceso de convergencia entre IASB y FASB debiera completarse en el largo plazo con la emisión de un único juego de estándares global (Global GAAPs).

¿Cuál será el probable escenario contable mundial?

El juego de todos estos pilares descritos incide sobremanera a la hora de intentar una estimación o una mera aproximación hacia el futuro panorama normativo de la contabilidad en el mundo. Dejaremos fuera de discusión la posibilidad de desarrollo futuro de Global GAAPs a través del trabajo común entre el IASB y el FASB. Consideraremos solamente el proceso de convergencia iniciado.

En estas condiciones, existe cierto consenso en teorizar que la estructura mundial de las normas se centrará en la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB, de acuerdo al siguiente detalle:

- NIIF completas: adoptadas en forma obligatoria para entes de interés público y como opción para el resto de los entes.
- NIIF para pymes: adoptadas en forma obligatoria para el resto de los entes, excepto microempresas, las cuales tendrán la opción de adoptarlas.
- Norma contable local: aplicable en forma obligatoria para microempresas, quienes a su vez tendrán la opción de aplicar NIIF completas o NIIF para pymes.

De este detalle anterior, advertimos que los organismos emisores de normas contables profesionales de cada país trabajarán sobre el desarrollo de una norma contable nacional, más simplificada que las NIIF para pymes, a ser aplicadas por aquellas microempresas que no hayan adoptado como opción estas últimas o las NIIF completas. El siguiente gráfico ilustra la situación desde el punto de vista del tipo de ente.

Tipo de ente	Aplicación obligatoria	Aplicación opcional
Entes de interés público	NIIF completas	-----
Resto de los entes, excepto microempresas	NIIF para pymes	NIIF completas
Microempresas	Norma contable local	NIIF completas NIIF para pymes

Fuente: elaboración propia.

Implementación de NIIF en el mundo: adoptar, adaptar, ajustar

Al momento de decidir sobre la implementación de los estándares internacionales como norma obligatoria para la preparación de los estados financieros, podemos advertir tres formas diferentes de actuar. Una primera opción es *adopción* plena para todos los entes que presenten estados financieros auditados, opción que implica la instauración inmediata y sin transición de NIIF, llevado adelante por países como Uruguay, Panamá, Costa Rica, Perú, Chile y Venezuela. Las ventajas en este modo radican en la implementación inmediata y rápida inserción internacional. Lógicamente, las desventajas radican en la falta de transición hacia el modelo IASB, el brusco abandono de modelos contables vigentes en cada país y la falta de la debida preparación por parte de los profesionales que encabezaron los procesos de adopción de los nuevos modelos contables en cada empresa.

La segunda alternativa es la de *adaptación* a normas locales. Este modelo fue llevado adelante por la profesión argentina en una primera etapa, como veremos luego. La ventaja radica en el logro de un cambio paulatino y ordenado en las prácticas y modelos contables y en la posibilidad de lograr un afianzamiento en torno a una norma contable intermedia que no es ni 100% NIIF ni 100% norma local (modelo híbrido).

Por último, el tercer modo, llevado adelante, entre otros, por la Unión Europea, México y Argentina (en una segunda etapa), es el de adopción plena para entes cotizantes y/o de interés público y optativo

para el resto de los entes. Este modelo cumple en parte con el propósito general del IOSCO (organismo que agrupa bolsas de valores y mercados financieros de todo el mundo) de facilitar la comparabilidad de los estados financieros para ser analizados por inversores actuales y potenciales; y, por otro lado, permite (en el caso argentino) optar al resto de los entes por su aplicación, en su versión full o para pymes. Como arista interesante podemos agregar que aquellos entes que no fueran obligados directamente por norma a aplicar NIIF completas y quieran acceder a préstamos internacionales, deberán presentar estados financieros bajo NIIF completas. La principal desventaja en el modelo radica en la imposibilidad de efectuar comparación interempresas, sean cotizantes o de interés público o no, y la coexistencia de distintos juegos de normas contables obligatorias de acuerdo con el tipo de entes que se trate.

El caso argentino

Antes de comenzar a analizar el modo por el cual Argentina se insertó en el contexto internacional NIIF, realizaremos una breve reseña sobre cómo está organizada la profesión contable argentina.

La ley N° 20488, de ejercicio profesional, define los ámbitos de actuación y las facultades reservadas para el uso del título de “contador público”, el cual sólo podrá ser ejercido por personas de existencia visible. Esta misma norma determina que para que un egresado de cualquier universidad (pública o privada) quede habilitado para el ejercicio profesional, debe matricularse en el Consejo Profesional respectivo de la jurisdicción en la que vaya a ejercer. En el caso argentino, existen 24 Consejos Profesionales, uno por cada provincia y uno más actuante en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Además de llevar registros de matrículas y velar por el ejercicio ético de la profesión, estos Consejos tienen la potestad de dictar normas profesionales contables, de auditoría, de sindicatura y de ética.

Los Consejos, a su vez, se encuentran agrupados en una institución de segundo grado, que es la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), cuyo ente técnico (CENCyA – Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría) es quien propone las normas técnicas que serán aprobadas (o no) por cada Consejo Profesional. Esta potestad de aprobación, modificación

o derogación de normas técnicas reservadas, llevó a que se suscribiera el Acta de Catamarca en el año 2002, por la cual se formalizó el compromiso por parte de los Consejos Profesionales de adoptar las normas técnicas tal cual fueran propuestas por FACPCE. Esta situación, institucionalizada a través de la Resolución N° 242/2003, logró la armonización de las normas contables profesionales en la República Argentina.

Una vez analizada la estructura, pasamos a detallar cuáles fueron los pasos que dio la profesión argentina en su proceso de inserción internacional, iniciado en el año 1995 con la incorporación de la FACPCE a la IFAC.

Primer momento: adaptación de normas

El primer paso, cuyo origen fue la incorporación a la IFAC y la necesidad de cumplimiento de las *Statements of Membership Obligations (SMO)*, se inició en el año 1998 con los primeros proyectos de normas contables profesionales “adaptadas” a los modelos de normas internacionales vigentes. Esto culminó en diciembre del año 2000 con la aparición de las Resoluciones Técnicas (RTs) 16 a 19, las cuáles representaron un paso muy importante hacia el ámbito internacional. La profesión contable argentina, por ejemplo, lograba tener por primera vez un marco conceptual propio (RT 16), que si bien no era el mismo, se basaba –en líneas generales–, en el Conceptual Framework de 1989 del IASC. Los avances más importantes hacia normas internacionales se condensaron en:

- Mantención de estados financieros sin reexpresar en contextos de estabilidad monetaria (moneda nominal)
- Reexpresión sólo en casos de inestabilidad monetaria definida ésta por FACPCE. La decisión del contexto difiere del caso de NIC 29 (hiperinflación)
- Medición de activos y pasivos teniendo en cuenta el destino más probable. Para aquellos destinados a la venta, negociación, cobranza anticipada, cancelación anticipada, utiliza *fair value* según diferentes modalidades. Para aquellos destinados a uso, cobro o pago al vencimiento y otros destinos, valores históricos bajo la forma de costo amortizado, costo incurrido o valor nominal.

Debemos destacar que para este primer paso de convergencia, las normas utilizadas fueron todas, con excepción de la NIC 1, NIC 19, NIC 20, NIC 26 y NIC 30. De acuerdo con la fecha en que se desarrolló esta convergencia, la versión de las “standards” fue la misma que adoptó la Unión Europea mediante el Reglamento N° 1725/2003. Es importante agregar que el resto de las normas fueron adaptadas con algunas diferencias, las cuáles fueron identificadas en los anexos que acompañaban cada una de esas normas. Algunos ejemplos eran:

- NIC 2 no admite *fair value* para inventarios y en Argentina eran valuados a costo de reposición.
- Respecto a los pasivos contingentes, en Argentina se requiere alta probabilidad de ocurrencia para su contabilización.
- Referido específicamente a NIC 29, la reexpresión que define la RT 6 es exigida en inflación y no solamente en hiperinflación.

Segundo momento: consideración de NIIF como normas supletorias

En el año 2005 se produjo una modificación al punto 9 de la segunda parte de la RT 17 a través de la Resolución N° 312/2005. De acuerdo con esta nueva redacción, cuando una cuestión no prevista no hubiere podido ser resuelta de acuerdo con las reglas de medición contable en particular, deberá buscarse solución a través de:

- Reglas de medición contable, en general, o
- definiciones contenidas en el marco conceptual argentino (RT 16), o
- en las reglas derivadas de NIIF, IFRIC, NIC y SIC

Como vemos, esta segunda etapa comenzó a considerar las normas internacionales como norma técnica supletoria para los casos que una situación en particular no pudiera ser resuelta a través de las normas contables argentinas. En esta circunstancia influyeron también sobremedida las constantes y crecientes modificaciones que el IASB comenzó a realizar sobre el cuerpo de normas base que sirvió

para la sanción de las RT 16 a 19. Por tanto, estas normas comenzaron a quedar desactualizadas respecto de los estándares utilizados para su redacción.

Tercer momento: adopción de las NIIF

Un tercer momento, y el más trascendental, sucedió a partir de marzo de 2009, cuando la RT 26 *adopta* las normas internacionales de información financiera (NIIF) en un sentido amplio como normas obligatorias para ciertos entes y optativas para el resto. La obligatoriedad genérica abarca a los entes que cotizan (tanto por acciones como por emisión de deuda), con exclusiones. Con posterioridad esta RT 26 fue modificada por RT 29 para incluir, entre otras modificaciones, la posibilidad de optar, para entes no obligados, por las NIIF para pymes.

Cuarto momento: adopción como normas supletorias de normas de otros organismos emisores con un marco conceptual similar

El último avance se logró a partir del Proyecto de Resolución Técnica N° 18, que fue convertido en Resolución Técnica N° 30 el 2 de mayo de 2011. A partir de este nuevo pronunciamiento, se agrega la posibilidad de considerar como norma supletoria a todos los pronunciamientos de otros emisores de normas contables en tanto y en cuanto posean un marco conceptual similar al que tiene adoptado la profesión argentina en la RT 16.

Análisis particular de la adopción de NIIF en Argentina a través de la RT 26

Debemos comenzar el análisis de este punto numerando las normas técnicas que ponen en vigencia las normas internacionales de información financiera. Dichas normas son:

- Resolución Técnica N° 26
- Resolución Técnica N° 27

- Resolución 562/09 Comisión Nacional de Valores (adoptó la RT 26)
- Resolución 576/10 Comisión Nacional de Valores
- Resolución Técnica N° 29 (modificó la RT 26 con nuevos puntos de Res. CNV 576/10)
- Circular de adopción NIIF N° 1
- Circular de adopción NIIF N° 2
- Circular de adopción NIIF N° 3

Antecedentes

En 2007 el Directorio de la Comisión Nacional de Valores (ente regulador del mercado de capitales de Argentina) aprobó una propuesta elevada por la profesión para la adopción obligatoria de NIIF para entidades que cotizan en Bolsa, basada fundamentalmente en la experiencia de la Unión Europea. A partir de allí, la Mesa Directiva de FACPCE conformó una Comisión Especial para elaborar el Plan de Implementación de NIIF. En marzo de 2008, FACPCE presentó un borrador de la propuesta de conformación de esta Comisión a la CNV. A partir de este momento, comenzó la difusión del proyecto en eventos de la profesión, entre académicos contables y público en general.

Se recibieron numerosas observaciones y propuestas, las cuáles generaron la necesidad de elaborar un Plan Modificado, el cual fué presentado a CNV el 10 de octubre de 2008. Se procedió, además, a llevar adelante reuniones con el Directorio de este ente institucional para explicar detalles de la implementación del Plan y reuniones con autoridades provenientes de las contralorías provinciales a efectos de obtener un consenso para aplicación optativa por parte de todos los entes.

CENCyA, como ente motor de las normas contables profesionales aprobó el 22 de octubre de 2008 el Proyecto de Resolución Técnica y la Mesa Directiva FACPCE aprobó este proyecto el 28 de noviembre de 2008, fijando como periodo de consulta para todos los matriculados hasta el 01 de marzo de 2009. Una Comisión Especial analizó comentarios y sugerencias y remitió a CENCyA un “proyecto mejorado”, el cuál fue aprobado por CENCyA el 05 de marzo de 2009. Finalmente, la Junta de Gobierno de FACPCE aprobó la RT 26 el 20 de marzo de 2009.

Consecuencias primarias que implica la adopción de estándares NIIF

Concretamente, esta adopción presenta como consecuencias inmediatas:

- Obligatoriedad de utilizar NIIF para cierto tipo de entes, como se ve en el punto 5.3
- Opción de utilizarlas para otros
- Inclusión de las NIIF para pymes como opción, resultado de la modificación que la RT 29 efectuó para incluir las novedades generadas por la Resolución N° 576/10 de la Comisión Nacional de Valores
- Modificación Reglamento General del CECyT, para contemplar la posibilidad de emisión de Circulares de Adopción de NIIF que pongan en vigencia las modificaciones o nuevas NIIF que se emitan en el futuro
- Necesidad de medidas de capacitación por parte de FACPCE, orientado a formar una masa crítica de contadores especializados en NIIF
- Definición de qué es una NIIF, entendiéndose a tales como aquellas generadas por el IASB en la versión oficial en español emitida por la IFRS Foundation, cuyo listado y fecha de última revisión se presenta en los Anexos I y II de RT 26. Incluye IAS (NIC), IFRS (NIIF), SIC, IFRIC e IFRS para SME (NIIF para pymes)

Alcance y aplicación

Para el análisis del alcance debemos identificar entre aquellos entes que deben utilizar NIIF completas en forma obligatoria de aquellos que pueden adoptarlas en forma voluntaria. Dentro del primer grupo se encuentran todas las entidades incluidas régimen de oferta pública de Ley N° 17811, por su capital o por obligaciones negociables, o que hayan solicitado autorización para estar incluidas. Están exceptuadas de ello aquellas que cumplan con la definición anterior pero que tengan criterios contables particulares y distintos aceptados como tales por la

Comisión Nacional de Valores, entre otros, los bancos, entidades de seguros, cooperativas y asociaciones civiles. Están alcanzadas además por la excepción, los entes que califican como Pyme de acuerdo a normas de SEPYME (Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa dependiente del Gobierno Nacional) y que cotizan en el régimen simplificado o en regímenes particulares de las bolsas del país.

Se encuentran, además, fuera de la aplicación obligatoria, los entes que estén incluidos en el Panel de Pymes que no realicen oferta pública y las restantes entidades bajo control de Comisión Nacional de Valores, tales como fondos comunes de inversión, fideicomisos financieros, mercados de futuros y opciones, bolsas de comercio y cajas de valores.

No obstante esta obligatoriedad, la norma prevé que el resto de los entes no incluidos en la aplicación obligatoria pueden optar por aplicar NIIF completas, la NIIF para pymes (sólo en el caso que estén incluidas en el concepto que el alcance de esta norma define para “pymes”) o norma contable local, emitidas por la FACPCE (al día de hoy, el cuerpo ordenado de Resoluciones Técnicas).

¿Hay posibilidad de dejar de aplicar NIIF?

Para este análisis debemos distinguir entre los entes que aplican NIIF full y NIIF para pymes. Y dentro de los primeros, entre aquellos que aplican la norma por obligatoriedad de aquellos que la aplican por opción.

- *Entes que aplican NIIF full por obligatoriedad:* sólo podrán dejar de aplicar NIIF full en el caso que cesen las condiciones por las cuáles se encontraban obligados a hacerlo (genéricamente, si cesa la oferta pública de acciones u obligaciones negociables).
- *Entes que aplican NIIF full por opción:* sólo podrán dejar de aplicarlas cuando por razones debidamente fundadas se decidiera optar por NIIF para pymes o norma contable local. No se ha especificado ninguna definición para “razones debidamente fundadas”, ni siquiera ejemplos, por lo que entendemos que queda a criterio del profesional.

- *Entes que aplican NIIF para pymes por opción:* en razón de que la aplicación de esta norma sólo es optativa y limitada a aquellos entes que encuadren dentro del alcance de pyme que define la norma, puede dejar de aplicarse sólo cuando razones debidamente fundadas impidieran su aplicación.
- En los casos de cambio de norma, deberían aplicarse:
- *Para los casos en que se aplicará norma contable local:* los principios sobre modificación de ejercicios anteriores que surgen de la RT 8.
- *Para los casos en que se aplicará NIIF full:* si bien la norma no define ningún tratamiento, por analogía consideramos que debería aplicarse la NIC 8, específicamente en lo referido a cambios en las políticas contables.

Aplicación integral

Antes de proceder al análisis sobre las disposiciones sobre aplicabilidad integral o no de las NIIF, debemos considerar que en Argentina es aplicable la *teoría del propietario*, por la cual la participación de accionistas minoritarios sobre el grupo económico se presenta en un párrafo separado, entre el pasivo y el patrimonio neto. No es considerado pasivo por cuanto no existe ninguna obligación del grupo respecto de los mismos y no es considerado patrimonio neto porque no forma parte del patrimonio del accionista mayoritario. Esta teoría es opuesta a la que reviste las normas internacionales sobre participación en negocios conjuntos, que es la *teoría del ente*, por la cual todo el grupo económico es considerado un solo ente y la participación minoritaria incluida en el patrimonio neto.

La norma determina que para los casos de estados financieros individuales de entes que presentan sólo estados individuales (que no consolidan) y para los estados financieros consolidados, la aplicación de las NIIF es integral y sin ninguna modificación.

No obstante, se plantea una excepción para el caso de los estados contables individuales de los entes que deben presentar además el consolidado. En este caso, la aplicación es integral, excepto para la medición de la participación de la controlante en el patrimonio de la controlada en el estado financiero individual (separado) de la

controlante, la cual no se valúa de acuerdo al párrafo 38 de la NIC 27, sino a valor patrimonial proporcional, de acuerdo a RT 21 y NIC 28.

¿Qué significa esto? El párrafo 38 de la NIC 27 plantea que la medición de las inversiones en subsidiarias, controladas conjuntamente o sobre las que se ejerza influencia significativa, debe realizarse bajo el criterio de “costo o valor razonable, el menor”. Por su parte, el método del valor patrimonial proporcional o “método de la participación” consiste básicamente en aplicar el porcentaje de participación accionaria sobre el patrimonio de la controlada y, en su caso, sobre los resultados. En virtud de la aplicación de la *teoría del propietario*, utilizar este último criterio es más conveniente en cuanto se persigue el objetivo de que el patrimonio y los resultados correspondientes a la participación controladora que surjan de los estados financieros consolidados presentados conjuntamente con estados financieros separados (individuales) sean iguales en ambos juegos de estados financieros.

Respecto de entidades que apliquen NIIF para pymes, la excepción a la aplicación integral es similar. En este caso, los entes que ejerzan control, control conjunto o influencia significativa, deberán aplicar, para medir sus participaciones en entes controlados, el “método de la participación”, según surge de la sección 14 Párrafo 14.8 de la NIIF para pymes.

¿Cómo adopta la profesión argentina las modificaciones a NIIF o las nuevas NIIF emitidas en el futuro?

Si partimos de la definición general de NIIF que determina la RT 26, vemos que resultarían obligatorias las versiones oficiales del IASB en español. Lógicamente, existe un lapso de tiempo entre la emisión de la norma nueva o de una modificación en inglés y la emisión de la traducción oficial del IASB. Durante ese lapso, la FACPCE emitirá una versión en español, que será la que se encuentre vigente hasta la aparición de la versión IASB.

Las “Circulares de Adopción de NIIF” son las normas técnicas emitidas por el CENCyA que proponen la adopción de las nuevas

versiones o normas internacionales por parte de los Consejos Profesionales. En estas circulares se incluye un breve resumen de las principales modificaciones y el contenido de la norma completa. Cabe destacar que, previamente a su emisión, cuando las circulares se encuentran en un periodo de consulta, las observaciones aceptadas son aquellas que hacen referencia a cuestiones de aplicación de la norma, como por ejemplo oposición a normas legales, no así en lo referido a aspectos técnicos, con lo cual se adoptan las normas tal cual fueron emitidas por el IASB.

Fecha de vigencia y fecha de transición

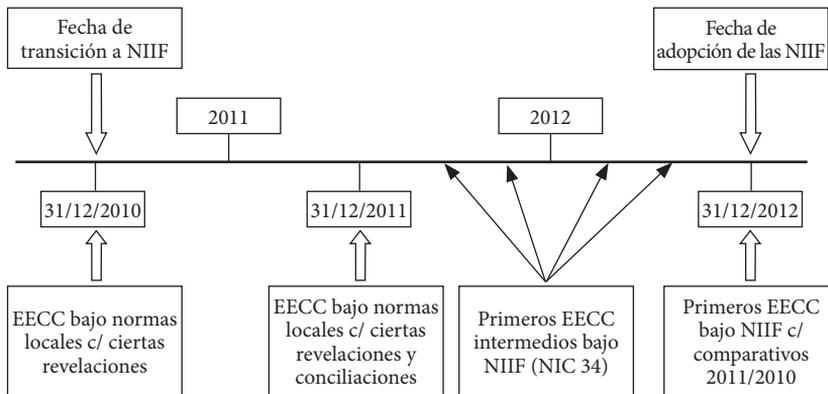
La aplicación de NIIF en forma obligatoria u opcional es a partir de ejercicios contables iniciados el 1 de enero de 2012, permitiéndose la aplicación anticipada.

La transición desde norma contable argentina a NIIF se desarrollará de acuerdo con las normas de la NIIF 1 y a las propias normas de transición que define la RT 26.

Esta norma requiere la consideración de la “fecha de transición”, entendiéndose por tal a la fecha de inicio del periodo más antiguo en los estados financieros que el ente presentará información 100% NIIF. Por ejemplo, si el primer cierre de ejercicio bajo NIIF es el 31 de diciembre de 2012, la fecha de transición sería el 31 de diciembre de 2010, como vemos en el siguiente gráfico.

Esta “fecha de transición” adquiere relevancia en cuanto la norma requiere que a partir de esa fecha comiencen a presentarse como información complementaria ciertas revelaciones y conciliaciones sobre los elementos de los estados financieros medidos bajo norma contable local y bajo NIIF. Todos estos elementos adquieren real relevancia cuando al cierre del primer periodo NIIF se deba presentar el estado de situación financiera con tres columnas (al 31/12/2010 –fecha de transición–, al 31/12/2011 y al 31/12/2012).

Algunos ejemplos de los requisitos de información que deben ser expuestos, de acuerdo con lo dispuesto por RT 26 (teniendo en cuenta como fecha de cierre del primer ejercicio bajo NIIF el 31/12/2012) son:



Fuente: elaboración propia

Requerimientos en información complementaria	Ejercicio 2010	Ejercicio 2011
Identificar adopción de las NIIF, según RT 26 y su puesta en vigencia (primer ejercicio anual y trimestral aplicable)	X	
Expresar que se está considerando el impacto en patrimonio	X	
Expresar que se está evaluando el impacto en los resultados		
Conciliación del Patrimonio Neto según NIIF y según normas FACPCE (extracontable)	X (opcional)	X
NIIF que se aplicarán en el primer ejercicio bajo NIIF	X (opcional)	X
Conciliación del Patrimonio Neto según NIIF y NCP al ejercicio anterior a NIIF		X
Conciliación de Resultados según NIIF y según normas FACPCE		X
Conciliación entre efectivo y equivalente (extracontable)		X
Cambios en NIIF utilizadas en conciliaciones		X

Fuente: elaboración propia.

Para el primer ejercicio cerrado anual con NIIF, se deberán tener en cuenta algunas consideraciones de importancia:

- Los asientos extracontables efectuados al 31/12/2010 y al 31/12/2011 para realizar la conciliación de las mediciones patrimoniales y de otros resultados integrales (al 31/12/2011) serán los primeros asientos del primer ejercicio bajo NIIF
- Se deberá presentar conciliación entre patrimonio medido con norma contable local y con NIIF a fecha de transición y a fecha anterior
- Además, se deberá incluir conciliación entre el resultado integral total medido de acuerdo con norma contable local y de acuerdo con NIIF
- Si los ajustes y reclasificaciones afectan al efectivo o al equivalente de efectivo, se debe presentar conciliación entre la medición con norma contable local y con NIIF

Conclusiones

El cambio de paradigma contable, símbolo de nuestros tiempos, hacia una contabilidad orientada a los mercados, trae como consecuencia la necesidad de ver al mundo como un único mercado de negocios. En este marco, contar con un lenguaje común facilitará la comparabilidad y el análisis de información contable por parte de inversores actuales y potenciales.

El actual proceso de convergencia llevado adelante entre el FASB y el IASB supone, en el mediano plazo, una revisión sistemática de las normas emitidas por cada uno de ellos y la consecución de que los nuevos estándares se estructuren alrededor de principios convergentes. A largo plazo podemos esperar la posibilidad de contar con un único juego de estándares globales (los Global GAAPs).

En este marco, la profesión argentina no quedó ajena a todo el proceso que el mundo estaba llevando adelante y a través de una adopción moderada (primero a través de una adaptación o convergencia y luego a través de la adopción) se insertó definitivamente en el universo NIIF.

El mapa de la normativa contable queda entonces definido de la siguiente manera:

- *NIIF full*: aplicables en forma obligatoria para entes que cotizan, optativas para el resto
- *NIIF para pymes*: aplicable en forma optativa para entes no obligados a NIIF full, siempre que se encuentren dentro del alcance de pyme que define la norma
- *Norma contable local (RTs)*: aplicable al resto de los entes, quienes no apliquen NIIF full en forma obligatoria ni NIIF para pymes por opción

De esta forma queda estructurada, por lo menos en el corto plazo, el esquema normativo. La tendencia se ajustará en función a la acogida que tengan las nuevas normas en los entes que las apliquen en forma obligatoria y de su difusión. No obstante ello, debemos destacar que se encuentran actualmente en estudio resoluciones de adopción de NIIF por parte de bancos, entidades financieras y entes de seguros.

Podemos finalizar este artículo haciendo uso de una frase que el IASB utiliza al presentar la adopción que están teniendo sus estándares en el mundo: “*El mundo se está volviendo pequeño*”.

Bibliografía

- BORGES QUINTANILLA, Humberto. (2009). *Convergencia en Latinoamérica IFRS-NIIF*. Buenos Aires: La Ley.
- CASINELLI, Hernán. (2010). *NIIF para las pymes*. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A.
- _____. (2008). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A.
- DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD DE LA USACH. (2009). *IFRS-NIIF: casos de aplicación práctica*. Chile: Thompson Reuters.
- IFRS Foundation/Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2012). *Normas Internacionales de Información Financiera 2011*. Buenos Aires: FACPCE.
- IFRS Foundation/Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2011). *Normas Internacionales de Información Financiera para pymes 2009*. Buenos Aires: FACPCE.

JUAN PABLO ROMANO PASTOR

cpn_jpromanopastor@yahoo.com.ar

Contador Público Nacional (Universidad del Aconcagua - Argentina). Docente e investigador de la misma universidad. Tiene posgrado en Contabilidad Superior y Normas Internacionales de Información Financiera (Universidad Nacional de Cuyo). Sus temas de interés han girado en torno a la ética profesional, las normas internacionales de contabilidad, el control interno, entre otros temas disciplinares y profesionales.

¿Cómo cambian los conceptos acerca de la lectura y la escritura en la Facultad de Contaduría Pública de la UNAULA?

Gustavo Alberto Ruiz Rojas

Profesor e investigador Universidad Autónoma Latinoamericana - Colombia

Yuliana Arcila Arcila

Estudiante Universidad Autónoma Latinoamericana Colombia

Resumen

Se efectúa una comparación entre las actitudes que los estudiantes de quinto año de contaduría pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana tienen frente a la escritura y la lectura, con las de los estudiantes de primer semestre de contaduría pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Se efectúa una contrastación con los resultados de un cuestionario abierto que indagaba acerca de prácticas y perspectivas sobre lectura y escritura. Con base en eso se establece una interpretación para definir si los estudiantes de quinto año mantienen creencias similares a los de primer semestre o si por el contrario éstas se han transformado en un sentido que permita fortalecer la lectura y la escritura como estrategias de aprendizaje autónomo. Se encuentra que estas perspectivas no sólo no se han transformado, sino que además se han agudizado.

Palabras clave

Actitudes; perspectivas; lectura; escritura; educación superior; contaduría pública.

Abstract

A comparison is made between the attitudes of fifth year student of Accounting at the University Autónoma Latinoamericana have before writing and reading, with the freshmen of Accounting at the University Autónoma Latinoameri-

Recibido: 17-08-2012-Versión final aceptada: 15-12-2012

cana. It makes a contrasting with the results of an open questionnaire that asked about practices and perspectives of reading and writing. Based on an interpretation that is set to define whether fifth-year students hold beliefs similar to those of the first semester or whether on the contrary these have been transformed in a way that strengthens reading and writing as independent learning strategies. We find that these ideas have not only transformed, but have deepened.

Key words

Attitudes; concepts; literacy; higher education; public accountancy.

Introducción

Los problemas de lectura y escritura en la educación superior, lejos de ser un asunto que concierne exclusivamente a la formación básica o a los docentes de áreas de formación lingüística, es un problema de todos los involucrados en el proceso de formación.

En este artículo se aborda la descripción de unos de los directamente afectados por el problema: los estudiantes. A partir de una perspectiva socio-cultural de la lectura y la escritura, se afirma que estos procesos no son dominios individuales ni generalizables. Que el dominio de una lectura crítica y de una escritura productiva, va vinculado directamente a procesos de inclusión cultural, los cuales demandan el dominio de las formas como los discursos escritos circulan en el marco de las disciplinas.

De acuerdo con el grupo *Didactex* de la Universidad Complutense de Madrid, el enfoque sociocultural se basa en el reconocimiento de las Representaciones Sociales (RS) como factores que guían la acción y potencian o dificultan el desarrollo de las habilidades de lectura y escritura. En ese sentido, tanto la escritura como la lectura, se insertan en el ámbito de unas formas de interacción cultural mediadas por un conjunto de creencias, actitudes, normas explícitas e implícitas, valores, formas y procesos de escritura, convenciones socioculturales, ideologías, que se convierten en significados sociales compartidos de los que el individuo hace uso e incorpora para establecer su relación con el mundo (2003, p. 77).

Según Paula Carlino, el concepto de Representación Social surge a partir de los estudios culturales francófonos. En otros contextos como

los anglófonos, se utiliza una gran diversidad de términos los cuales coinciden en interpretar estos sistemas de creencias como “intentos de comprender un sector del mundo social, de estabilizarlo y homogeneizarlo que tienen por efecto convertir en “normal” y en “natural” lo que no es sino una perspectiva entre otras posibles” (Carlino 2005, p. 1).

El estudio de las RS se convierte en una forma de describir aquellos marcos de referencia compartidos que potencian o limitan las posibilidades de fortalecer la lectura y la escritura en la educación superior. Cualquier intento de intervención en el campo de la lectura y la escritura en la educación superior, debe pasar por una reflexión acerca de las creencias, actitudes, prácticas y todos aquellos aspectos que configuren las RS en torno a la lectura y la escritura. Especialmente en el campo de la contaduría pública, ya que en este contexto se encuentra que dichos procesos no han encontrado una base cultural para su desarrollo. Como afirma John Jairo Cuevas, Investigador de la Universidad del Valle, “al no tener asiento la lectoescritura como dimensión relevante para la educación contable, cobra importancia una educación basada en procesos que privilegian más lo instrumental en quebranto de lo interpretativo” (Cuevas Mejía, 2009, p. 45).

Sin embargo, desde la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, se han realizado reflexiones en torno al sentido de la contabilidad y su dimensión social. En el contexto de las mismas, la lectura y la escritura han emergido como dominios esenciales tanto en el aprendizaje como en la investigación. Fruto de dichas reflexiones, surge el proyecto “*Observatorio de lectura y escritura*”, cuyo propósito es desarrollar estrategias de intervención que fortalezcan la comprensión lectora y la composición escrita entre los estudiantes de contaduría pública.

Este tipo de intervenciones caen en el vacío de las buenas intenciones si no responden a una reflexión profunda en torno a las perspectivas sobre el papel que debe cumplir la lectura y la escritura en el campo de la formación de un contador público. Si bien se expresa de manera formal la necesidad de transformar radicalmente las didácticas orales y transmisivistas por unas más investigativas, no existe claridad acerca del papel que cumplen la lectura y la escritura dentro del aprendizaje de las disciplinas.

Esta situación podría conducir a afianzar muchas de las RS que existen en torno al tema, lo cual en última instancia podría convertir tanto

a la lectura como a la escritura en cargas adicionales, instrumentos de control y poder por parte del docente o un mero complemento del trabajo expositivo de las clases.

De allí que sea necesario indagar no sólo por aquellas RS que tienen los estudiantes de primer semestre de contaduría pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, como una forma de intervenir en ella a partir de las asignaturas del primer semestre de formación, sino que es necesario contrastarlas con los estudiantes de quinto año, para acercarse a una comparación en torno a la forma como estas actitudes se transforman o mantienen durante el tiempo.

Como parte de las RS, las actitudes se convierten en una dimensión cognitiva de éstas. Se definen como la orientación favorable o desfavorable hacia una representación, con un carácter tridimensional compuesto por la afectividad (visión tradicional de las actitudes), los conocimientos, y las prácticas (Araya Umaña, 2002, p. 40). Aunque hacen parte de las RS no agotan el concepto, pues las actitudes se generan a partir de un estímulo en tanto las RS incluyen tanto el estímulo como la respuesta (Araya Umaña, 2002, p.45).

Optar por las actitudes implica una decisión metodológica que pretende describir la forma como algunas de las RS ya identificadas en el rastreo teórico, se convierten en estímulos favorables o desfavorables para el estudiante de contaduría pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Se acepta que los resultados de este estudio no son concluyentes, sino que se convierten en un pretexto para formular nuevos interrogantes que permitan un seguimiento más profundo a las RS a estos estudiantes, especialmente en aquellos grupos de primer semestre que fueron objeto de la comparación.

Por tal motivo, este artículo responde a la siguiente pregunta ¿Las actitudes de los estudiantes de quinto año frente a la lectura y la escritura, tienden a reafirmar algunas de las RS más perjudiciales, o presentan una transformación positiva en ese sentido?

Aspecto teórico

Las actitudes como evidencia de las acciones indican una predisposición a actuar en un sentido u otro. No se convierten necesariamente en una evidencia inobjetable, pero sí ofrecen indicios acerca de

la posibilidad de orientar los comportamientos hacia unas tendencias favorables o desfavorables (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2012).

En relación con las representaciones sociales (RS), surgen como respuesta a los estímulos derivados de ellas. No se convierten en una representación social, pero ofrecen indicios acerca de la presencia de éstas o no. Por tal razón, las actitudes se rastrean a partir del conocimiento teórico que se tiene acerca de algunas de las RS que mayor incidencia tienen en los problemas de lectura y escritura de la educación superior.

Para el caso de este artículo, se toman algunas de las que se encontraron en la indagación bibliográfica. Para ello, se toman en cuenta los aportes de la investigadora argentina Paula Carlino y los de algunos investigadores colombianos que han publicado sus avances en diferentes medios, tales como la revista *Lenguaje* de la Universidad del Valle, la revista *Enunciación* de la Universidad Distrital Francisco Javier de Caldas, La revista *Forma y Función* de la Universidad Nacional, la Revista de la Universidad Católica del Norte; así como las diferentes ponencias presentadas en los encuentros de la Red de Lectura y Escritura en la Educación Superior (REDLEES). Dicha integración se organiza a partir de dos apartados: las Representaciones Sociales sobre lectura y las Representaciones Sociales sobre escritura. Cabe anotar que los títulos se convierten en una decisión metodológica para agrupar investigaciones que han abordado creencias, actitudes, prácticas, imaginarios, opiniones, etc. Y han servido de base para preguntarse hasta qué punto las mismas se presentan en el contexto de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana¹.

Representaciones sociales sobre lectura

Desde el punto de vista de la lectura, diversas investigaciones han encontrado una tendencia a percibir la lectura como dominio generalizable que el estudiante debe adquirir en su formación básica. Esto conduce a la

¹ Estas representaciones se analizan con mayor profundidad en el artículo titulado: “acerca de las representaciones sociales en la lectura y escritura universitaria: implicaciones y posibilidades didácticas. El cual fue presentado para su revisión en la revista *Lúmina*”.

orfandad lectora, la cual se expresa en la tendencia a dejar solos a los estudiantes, y no ofrecerle las claves discursivas que les permitan integrarse con éxito a las nuevas demandas de la cultura disciplinar (Carlino, 2003, 2007; Nigro, 2006; Cadena Castillo, Narváez Cardona, & Chacón, 2007; González Pinzón, 2007; May Carrascal, 2008; Bocca & Vasconcelo, 2008)

Los hallazgos se sintetizan en las siguientes RS:

- La lectura como dominio generalizable: que desconoce que cada disciplina tiene sus propias prácticas discursivas
- La lectura como responsabilidad exclusiva del estudiante: que conduce a la orfandad de la lectura e interpreta las tareas de lectura como cargas adicionales y estrategias de control. Conducen a la idea errónea de que los textos fáciles contribuyen a un mayor aprendizaje
- La lectura como acto de relajación: que parangona lectura con literatura y deja de lado el dominio de estrategias necesarias para aprovechar la lectura académica

Representaciones sociales sobre escritura

Las percepciones culturales de formación lecto-escritora enfatizan sus esfuerzos en el fomento de la escritura como base para el desarrollo de la lectura. Por esta razón, hay prevalencia en el hallazgo de RS sobre escritura, las cuales se centran básicamente en el desconocimiento del valor que tiene la escritura como medio para construir conocimiento y en la noción de la escritura como producto y no como proceso (Calderón, 2001; Carlino, 2004, 2005a, 2005b, 2007; Nigro, 2006; Cadena Castillo, Narváez Cardona y Chacón 2007; Molano B. & López, 2007; Bocca & Vasconcelo, 2008; Lacon de Lucía & Ortega de Hocevar, 2008; Vásquez, 2008; Padilla, Douglas de Sirgo, & López, 2010; Polo Figueroa, Bustamante y Avendaño Pantoja).

De acuerdo con este rastreo, las principales RS sobre escritura son:

- La escritura como un acto de inspiración: ven al escritor como un privilegiado bendecido por los dioses y a la escritura como un dominio casi esotérico al cual pocos acceden. El producto de esto es la angustia ante la hoja en blanco y la postergación del

momento para escribir. Además se desdeñan algunas formas de escritura académica que son de gran utilidad.

- La escritura como tarea para el docente: no se escribe en condiciones auténticas de producción, lo cual convierte al docente en el único lector. De esta forma el texto se convierte en una traducción de conceptos sin propósito comunicativo, y sin tener en cuenta las características y necesidades comunicativas del lector. De igual forma, se enfatiza en el texto como producto y no hay un acompañamiento del docente en el proceso de escritura. No se interpreta la escritura como medio de aprendizaje.
- La escritura como reflejo del conocimiento: derivada de la anterior, en esta perspectiva no se escribe para aprender, se escribe para demostrar el conocimiento. La escritura se interpreta como simple traducción del saber, de acuerdo con una visión extractiva del conocimiento. El conocimiento está allí y hay que saberlo sacar y obviamente expresar de tal forma que no haya confusiones ni errores gramaticales. Esta RS afecta los procesos de revisión y reestructuración del texto a partir de la lectura entre pares.

Las tres representaciones descritas se afectan recíprocamente, formando un bucle que legitima ciertas prácticas escriturales en la educación superior. En el fondo de ellas subyace el desconocimiento de la escritura como un proceso de construcción permanente, sujeto a factores culturales, cognitivos, psicológicos y retóricos. Es indispensable entender que la escritura debe ser evaluada en función de sus propósitos comunicativos, desarrollar actividades de acompañamiento de la escritura mediante tutores de escritura en las áreas, formar a los docentes de las disciplinas en criterios textuales y retóricos para la orientación y evaluación de los textos de los estudiantes.

Materiales y métodos

El estudio corresponde a un estudio descriptivo de diseño mixto

Se toman dos grupos para contrastar: los estudiantes de primer semestre de contaduría pública matriculados en el primer semestre de 2011 y los estudiantes de quinto año de contaduría pública periodo

2011. En el primer grupo la muestra es de 80 estudiantes, compuesta por dos grupos de la jornada diurna y dos de la nocturna. Para el segundo grupo la muestra es de 92 estudiantes, compuestos por un grupo de la jornada diurna y otro de la nocturna. Para efectos de este estudio no se discriminan jornadas, siendo el único criterio diferenciador el del semestre que cursen en la actualidad. Es decir, se efectúa una comparación entre los estudiantes que recién inician la universidad y aquellos que están finalizando sus carreras, tratando de encontrar entre estos dos extremos no sólo las diferencias sino también el cambio en los conceptos que se tienen acerca de la importancia de la lectura y la escritura en el proceso de formación académica.

Cuestionario 1 (C1): Primero, se les hace una encuesta acerca de lectura y escritura compuesta por 12 preguntas: 7 sobre lectura y 5 sobre escritura.

- ¿Para usted que significa leer?
- ¿Cuál es su experiencia con la lectura?
- Si a usted le preguntarán ¿qué clase de lector es usted, usted qué diría?
- ¿Qué lee habitualmente?
- ¿Para qué lee usted?
- ¿Cómo sabe usted que ha comprendido lo que lee?
- Si alguien le pidiera tres consejos para comprender mejor lo que lee, ¿qué consejos le brindaría?
- ¿Para usted qué es escribir bien?
- ¿A usted le agrada escribir? Explique sus razones.
- ¿Conoce usted las operaciones mentales que aplica al escribir?
- ¿Cuáles son las tareas que usted realiza cuando escribe?
- Si alguien le pidiera a usted tres consejos para escribir bien, ¿qué consejo le brindaría?

Cuestionario 2 (C2): Posteriormente, con base en los hallazgos teóricos, se diseñó una escala de actitudes con 17 ítems y 6 opciones de respuesta. Las opciones se escalan entre *muy de acuerdo*, *de acuerdo*, *parcialmente de acuerdo*, *parcialmente en desacuerdo*, *en desacuerdo*, y *muy en desacuerdo*. Se toma esta decisión con el fin de mitigar el efecto a responder en la tendencia media, respondiendo así a la mayor capacidad de

discriminación que se espera encontrar en los estudiantes de quinto año (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2012).

A través de las 17 preguntas de la escala de actitudes (C2), se plantean cuestionamientos acerca de formación lecto-escritora que se ha adquirido en el bachillerato y aquella que se desprende de la educación universitaria, de la responsabilidad de estudiantes y docentes en estos procesos de formación y de la función que desempeña la escritura como expresión del conocimiento así como de las habilidades de los estudiantes para expresarlo a través de ella.

Se toman algunas de las respuestas de la escala (C2) y después se cruzan con los hallazgos encontrados en el análisis del cuestionario 1 (C1). El análisis de la escala es meramente descriptivo, observando tendencias e interpretándolas a partir de la teoría que se tiene. El cuestionario abierto fue sistematizado efectuando un conteo de las expresiones más recurrentes. Se trabaja como unidad de análisis las oraciones en algunos casos y en otros las palabras claves.

A partir de lo encontrado en el cruce entre ambos instrumentos se hace una interpretación que en ninguna forma pretende ser concluyente, pues son indicios que ameritan futuros trabajos de profundización.

Teniendo en cuenta estos aspectos, la encuesta es bastante ambiciosa al tratar de concluir aspectos importantes en una sola muestra y con un número tan reducido de preguntas, por lo cual se plantea la posibilidad de confirmar los datos obtenidos con muestreos posteriores.

Resultados y discusión

Resultados de la tabulación de datos

Preguntas:

¿Los textos sencillos garantizan el aprendizaje?

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Los textos sencillos garantizan el aprendizaje	11%	36%	37%	10%	4%	3%	100%

Tabla comparativa 1. Actitudes frente a la sencillez de los textos

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Los textos sencillos garantizan el aprendizaje	18%	51%	21%	6%	3%	1%	100%

Continuación Tabla comparativa 1. Actitudes frente a la sencillez de los textos

Se observa un incremento del quinto año con relación al primer semestre en torno a la percepción sobre los textos sencillos. Mientras un 47% se ubica en la zona del acuerdo (que incluye muy de acuerdo y de acuerdo) en el primer semestre, en el quinto año este porcentaje aumenta a 69%. Se percibe una disminución del 20% en la zona del parcialmente de acuerdo y el desacuerdo. Y una disminución del 3% en el desacuerdo. Llama la atención de que a pesar del avance en el proceso de formación, el estudiante pida del texto “sencillez”. Dicha sencillez podría estar orientada hacia visiones instrumentales del aprendizaje o de todas formas responden a una percepción equivocada de lo que es “sencillo”, ya que el texto presenta demandas que deben ser abordadas con base en las características del texto mismo. En ese sentido, según Cadena Castillo (2007) no se trata de que el texto sea o no fácil, es necesario ofrecerle al estudiante las estrategias necesarias para comprender los textos.

Al hacer el cruce con las respuestas al cuestionario abierto, se observa que en el grupo de quinto año, no se tiene claridad acerca de cuáles son los procesos que se deben seguir para emprender un proceso de lectura.

Se observa en estas respuestas que hay una especie de abandono al estudiante a su suerte. La lectura queda así subsumida como una expresión de voluntad, esfuerzo y dedicación del estudiante (ver tabla 1) como una tarea que él debe cumplir, y para hacerlo debe garantizar un ambiente adecuado que evite desconcentraciones y que le permita al estudiante emprender en solitario el tremendo esfuerzo de decodificación de la lectura (ver tabla 2 y 3). O como una búsqueda personal producto del dominio en un tema o del interés por profundizar en él (ver tabla 4). En general es poco el dominio que poseen de estrategias cognitivas, metacognitivas o discursivas que le permitan desenvolverse autónomamente en la lectura de un texto (ver tabla 5). Dicho desconocimiento

se debe en gran medida a que los docentes de las áreas específicas no han orientado a los estudiantes acerca de los propósitos de lectura, no les brindan estrategias para abordar la lectura de los textos y no derivan procesos de evaluación que permitan un abordaje discursivo del texto. Esto fundamentado en la idea de que el estudiante no sólo posee esos conocimientos, sino de que la lectura es responsabilidad exclusiva de ellos, idea que en los estudiantes de quinto año se encuentra arraigada.

Si alguien le pidiera tres consejos para comprender mejor lo que lee, ¿qué consejos le brindaría?		
Tipo	Valoración	Número de ocurrencias
Actitudinales	Concentración	28
	Ganas	9
	Disposición	3
	Constancia	2
“Concentración, gusto por la lectura, buena disposición” “Releer, leer lo que gusta, meterse en la lectura” “Concentración, imaginación, leer a gusto”		

Tabla 1. Valoración de los condicionamientos intrínsecos del proceso lector

Si alguien le pidiera tres consejos para comprender mejor lo que lee, ¿qué consejos le brindaría?		
Tipo	Valoración	Número de ocurrencias
Ambientales	Lugar apropiado	16
“Meterse en la lectura, buscar lugar tranquilo, sacar ideas principales” “Concentración, entender lo leído, no leer cansado” “Buscar sitio tranquilo, leer de corrido, hacer glosario” “Concentración, buen ambiente, gusto”		

Tabla 2. Valoración de los condicionamientos ambientales del proceso lector

Si alguien le pidiera tres consejos para comprender mejor lo que lee, ¿qué consejos le brindaría?		
Tipo	Valoración	Número de ocurrencias
Decodificación	Leer detenidamente	16
	Releer	7
	Puntuación	3
“Leer despacio, usar puntuación, reflexionar lo leído” “Buscar sitio tranquilo, leer de corrido, hacer glosario” “Releer, leer lo que gusta, meterse en la lectura” “Leer las letras desde la parte superior de las palabras, no devolverse y leer más rápido” “Concentración, no leer muchas páginas de seguido”		

Tabla 3. La lectura como simple decodificación

Si alguien le pidiera tres consejos para comprender mejor lo que lee, ¿qué consejos le brindaría?		
Tipo	Valoración	Número de ocurrencias
Temáticas	Apropiación	3
	Escogencia	2
	Profundización	2
Leer lo que más gusta, más conocimiento Interés, concentración y que el tema sí le guste Abrir la mente, leer como si le gustara mucho, hacer preguntas del texto Releer, leer lo que gusta, meterse en la lectura		

Tabla 4. La lectura como producto del interés temático

Si alguien le pidiera tres consejos para comprender mejor lo que lee, ¿qué consejos le brindaría?		
Tipo	Valoración	Número de ocurrencias
Cognitivas	Subrayar	13
	Consultar	5
	Formularse pregunta	3
	argumentar	2
	Borrador de lo leído	2
	Sacar conclusiones	2
	Sintetizar	1
Hacer resumen y comparar con el texto Identificar tipo de texto, ideas principales, sacar vocabulario Concentrarse, hojear el texto, buscar significado a palabras *Leer y volver a leer, subrayar y analizar *Ideas principales, consultar vocabulario *Leer varias fuentes referentes al texto, concentrarse *Leer bien los títulos, resaltar, y sacar glosario		

Tabla 5. Estrategias cognitivas y metacognitivas aplicadas por los estudiantes de quinto año

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
La lectura en la educación superior es una responsabilidad exclusiva del estudiante.	12%	29%	31%	17%	10%	2%	100%

Tabla comparativa 2. Actitudes frente a la lectura como responsabilidad exclusiva del estudiante

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
La lectura en la educación superior es una responsabilidad exclusiva del estudiante.	26%	32%	17%	8%	8%	8%	100%

Continuación Tabla comparativa 2. Actitudes frente a la lectura como responsabilidad exclusiva del estudiante

Se observa un acumulado de acuerdo del 41% en el primer semestre, porcentaje que se incrementa a un 58% para el quinto año. Si se sumaran los porcentajes anteriores más el parcialmente de acuerdo en ambos grupos, se encontraría una similitud en los porcentajes: 72% para el primer semestre, 75% para el quinto año. Se nota en todo caso un incremento en el acuerdo y una tendencia al decrecimiento en el desacuerdo.

Sumado a lo anterior, se observa que los estudiantes en ese esfuerzo individual de la lectura, le brindan gran peso a los factores ambientales como base para mantener el interés y la motivación. Es cierto que la lectura exige un ambiente adecuado, pero muchas de las llamadas técnicas de estudio enfatizan en este aspecto, descuidando que la lectura es una relación interactiva en la cual el lector pone en consideración sus saberes, interroga al texto y aplica una serie de estrategias para extraer la mayor información. Dichas estrategias son variadas, pero en lo encontrado se centran mayoritariamente en el subrayado, lo cual, según Díaz Barriga (2002), corresponde a una recirculación de la información de tipo memorístico. Se nota poca actividad de procesamiento complejo mediante la elaboración de resúmenes. De igual forma, se evidencia poca frecuencia en establecer relaciones con los saberes previos, formularse preguntas de investigación, reconocer títulos, capítulos y estructura del texto. No hay evidencia de que se fijen propósitos de aprendizaje ni de que se cotejen con lo que el texto ofrece.

Hay pocos registros de la lectura como un acto de investigación y profundización. En la parte relacionada con la temática se observa un acercamiento a esta tendencia. La lectura intertextual se remite mayoritariamente a la búsqueda de palabras desconocidas en el diccionario. Esto que podría ser un acercamiento a una visión socio cultural de la

lectura, ya que acerca al campo conceptual de la disciplina mediante la elaboración de un glosario, podría también ser la evidencia de que el estudiante al leer no discrimina los conceptos esenciales de aquellos que obedecen a un registro más universal y que corresponden a los mínimos de comprensión que el estudiante debe dominar. De igual forma, no se observa ninguna alusión a la búsqueda de información en diccionarios especializados. Esta descripción se corrobora con el hallazgo de las siguientes afirmaciones:

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Si uno tiene buena formación lectora desde el bachillerato, no tendrá ninguna dificultad para leer en la universidad.	10%	27%	21%	20%	15%	6%	100%

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Si uno tiene buena formación lectora desde el bachillerato, no tendrá ninguna dificultad para leer en la universidad.	36%	29%	18%	10%	4%	3%	100%

Tabla comparativa 3. Actitudes frente a la lectura como dominio generalizable

Se presenta una diferencia muy significativa del 28%, un 65% de estudiantes del quinto año consideran que la formación en el bachillerato es indispensable y es la base para la lectura en la educación superior, y un 37% de estudiantes recién salidos del bachillerato piensan lo mismo.

Llama la atención que la diferencia sea mayor en grados superiores. El nivel de desacuerdo en el quinto año es muy bajo. Sumando los tres niveles de desacuerdo, se llega a un 17%, lo cual no es ni la mitad del porcentaje que contestó estar muy de acuerdo con esta afirmación.

Dicho resultado profundiza la idea de que el docente universitario no tiene la responsabilidad de enseñar a leer y a escribir al estudiante desde sus áreas. Se asume que el estudiante ya viene formado desde el bachillerato y que los cursos de nivelación ofrecidos en semestres iniciales son suficientes para suplir los requerimientos de formación en lectura. De esta forma se desconoce que la lectura es un acto discursivo mediado por los conceptos y formas de expresión propios de cada disciplina.

Este abandono conduce, entonces, a las prácticas de lectura impositiva, definidas como formas de controlar al estudiante más que como estrategia de inclusión en las prácticas disciplinares. De allí se deriva que el estudiante vea la dificultad como algo indeseable desde la lectura. Esto se analizó en la siguiente afirmación: *se lee por placer, por lo tanto es necesario alejarse de los textos difíciles.*

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Se lee por placer, por lo tanto es necesario alejarse de los textos difíciles.	34%	34%	20%	8%	2%	2%	100%

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Se lee por placer, por lo tanto es necesario alejarse de los textos difíciles.	1%	4%	18%	15%	50%	11%	100%

Tabla comparativa 4. Actitudes frente a la lectura como acto de relajación

Se pasa de un 68% de estudiante que opinan que se lee por placer y que es necesario alejarse de los textos difíciles, en relación con estudiantes del quinto año que constituyen un 5% de quienes piensan lo mismo. Llama la atención que el quinto año presenta una escasa diferencia entre quienes están parcialmente de acuerdo y quienes están parcialmente en desacuerdo. Hay un incremento notable en los niveles de desacuerdo, pues se pasa de un 4% a un 61%. El nivel de incremento en el desacuerdo es muy cercano al nivel de descenso en el acuerdo, pues el primero se incrementa en un 57%, mientras el segundo decrece en un 63%.

Dentro de la afirmación sometida a consideración queda una duda: no es claro si el estudiante al plantear el desacuerdo frente a la afirmación está dando a entender que no le huye a los textos difíciles, o está queriendo decir que cuando hay placer ningún texto es difícil o no se le huye a la dificultad de los textos.

Dentro de la interpretación de la encuesta abierta, es posible inclinarse por la segunda, pues se observa una gran tendencia a la lectura de textos literarios o con fines informativos, por encima de los textos académicos. A la pregunta ¿qué lees habitualmente?, respondieron:

¿Qué lees habitualmente?		Cantidad	
Textos académicos	Textos universitarios	Textos de universidad	6
		Lo necesario de la universidad y trabajo	3
		Los textos como tareas	3
		Textos académicos	3
		Documentos	3
		Sólo trabajos de la universidad	2
		Contabilidad	2
		Total	22
	Manuales	1	
<i>Textos investigativos</i>	1		

Tabla 6. Hábitos de lectura académica de los estudiantes de quinto año

¿Qué lees habitualmente?		Cantidad
Textos informativos	Periódico, revistas	10
	El periódico	9
	*Periódicos, tutoriales y libros cortos	2
	Carteleras y textos pequeños	1
	Total	22

¿Qué lees habitualmente?		Cantidad
Textos Literarios	Gabriel García Márquez	1
	William Ospina	1
	Novelas	29
	Novelas, noticias	9
	Románticos y de fantasía	1
	Libros de drama	1
	Mitología griega	5
	Cuentos	23
	Novelas de suspenso	3
	Poemas	1
	Total	74

¿Qué lees habitualmente?		Cantidad
Textos de superación personal y autoayuda	Superación personal	23
	Literatura cristiana	1
	Apreciación a la vida	1
	Total	25

Tabla 7. Otros hábitos de lectura de los estudiantes de quinto año

Y a la pregunta de para qué lee usted: se encuentra la siguiente respuesta:

¿Para qué lee usted?			Cantidad
Conocimiento	Aprendizaje en sentido general	Para adquirir conocimiento	30
		Para conocer sobre algo	8
		Para culturizarme	8
		Aprender y conocer	6
		Para aprender y comprender nuevas cosas	4
		Ampliar cultura general	4
		Para aprender cosas nuevas	4
		Para agilizar la mente	3
		Aprender, conocer	3
		Aprender y enriquecerme de conocimiento	2
		Para enriquecerme	1
		Desarrollar la mente	1
		Total	74
	Fortalecimiento de la lectura y la escritura	Para aclarar dudas de ortografía	5
		Para aprender vocabulario	3
		Para poder expresarme y escribir bien	1
		Enriquecer vocabulario y ortografía	1
		Para mejorar la lectura, gramática, letrarme más y por hobby.	1
		Mejorar capacidad lectora	1
Porque puedo mejorar la relación entre escribir y hablar		1	
Para mejorar la comprensión de lectura		1	
Total		14	

Tabla 8. Propósitos de lectura asociados al conocimiento

¿Para qué lee usted?		Cantidad
Información	Para estar informado y realizar mis labores	9
	Para informarme	10
	Para estar informado	9
	TOTAL	28
Distracción	Entretenerme	3
	Desestresarme, divertirme	1
	Distraerme	2
	Por diversión	4
	Para relajarme	1
	Aprovechar el tiempo libre	2
	TOTAL	13
Formación	Para ser intelectual	1
	Para aprender para la vida	1
	TOTAL	2

Tabla 9. Otros propósitos de lectura de los estudiantes de quinto año

Esto podría favorecer la interpretación de que el estudiante lee para aprender, pero como una imposición, como tarea, pero que esta labor de la lectura como aprendizaje no impacta significativamente sus actitudes personales frente a la lectura académica. Además si se observan las respuestas se nota que el aprendizaje se plantea en un sentido muy general, casi como un cliché surgido de la valoración cultural de la lectura. Desde el concepto de la persona ilustrada y culta, se acepta que la lectura contribuye en gran parte a la acumulación de conocimientos. Por ello, la lectura se entiende como una forma de enriquecerse, culturizarse, conocer (casi como un turista que se asoma) y aprender cosas nuevas. El fugaz sentido de la novedad se impone sobre la rigurosidad de aprendizaje sistemático que está inmerso en la lectura académica e investigativa. Se evidenciaría así una brecha muy común en las percepciones de lectura, aquella que desvincula el aprendizaje del placer y que percibe la lectura

como un acto de relajación, de escapismo. Hecho que aplicado además a la literatura, conduce a desaprovechar el potencial formativo y cognoscitivo de ésta.

Escritura

¿La escritura es una forma de demostrar el conocimiento?

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
La escritura es una forma de demostrar el conocimiento.	12%	29%	31%	17%	10%	2%	100%

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
La escritura es una forma de demostrar el conocimiento.	18%	36%	29%	4%	10%	3%	100%

Tabla comparativa 5. La escritura como reflejo del conocimiento

En general no se observa una gran diferencia entre ambos grupos. La zona de acuerdo pasa de un 41% a un 54%, diferencia de un 13% que se mantiene aún sumando la zona del parcialmente de acuerdo. Es injusto atribuir esta preeminencia al hecho de desconocer la escritura como una forma de construir conocimiento. Por esta razón se hace una pregunta en este último sentido, para indagar si los estudiantes ven la escritura como simple expresión de lo sabido o si le dan un papel más trascendente en relación con la posibilidad de brindarle forma al saber.

¿Gracias a la escritura puedo aprender un tema?

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Gracias a la escritura puedo aprender un tema.	12%	33%	34%	13%	6%	1%	100%

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Gracias a la escritura puedo aprender un tema.	15%	29%	38%	11%	6%	1%	100%

Tabla comparativa 6. La escritura como forma de construir conocimiento

Si nos atenemos a los hallazgos teóricos, es posible afirmar que se presenta una contradicción entre estas dos respuestas, pues al percibir la escritura como un reflejo del conocimiento, se afecta la posibilidad de entenderla como un medio para construirlo. Desde la teoría consultada se encuentra que la representación social que percibe la escritura como un reflejo del conocimiento, recalca en la evaluación del texto como un producto inmutable.

De esta forma, los textos se convierten en una especie de espejo del propio pensamiento, exigen el correlato de la situación compartida para poder interpretarse, pues el escritor (y su habitual lector, el docente) asumen como transparentes muchos de los implícitos que pululan en él. Se genera así el modelo de escritura que Scardamalia y Bereiter (citados por Carlino, 2004), denominan “*decir el conocimiento*”, en oposición al modelo “*transformar el conocimiento*”.

En el modelo “decir el conocimiento”, quien escribe, “recupera de su memoria lo que sabe sobre un tema y lo expresa en el papel” (Carlino, 2004, p. 323). Esta forma de escritura es casi un acto ensimismado de extracción de saberes, en el cual la escritura se valida a partir de las necesidades del escritor más que del lector. Al respecto se agregan dos preguntas formuladas:

1. ¿Un texto debe escribirse de tal manera que a cualquier lector le interese?
2. ¿Si uno al escribir no tiene en cuenta su posible lector, el texto no estará bien escrito?

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Un texto debe escribirse de tal manera que a cualquier lector le interese.	14%	26%	29%	19%	11%	1%	100%

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Si uno al escribir no tiene en cuenta su posible lector, el texto no estará bien escrito.	4%	21%	31%	26%	15%	3%	100%

Tabla comparativa 7. Actitudes frente a la perspectiva retórica en estudiantes de primer semestre

Llama la atención que estas dos preguntas que nos ubican en extremos opuestos de la actitud, tengan niveles de acuerdo similares. Esto podría interpretarse de dos formas: primero, que las afirmaciones inducen la respuesta por brindarle al estudiante ideas que aunque él no había pensado, tienen sentido para él y al carecer de unas prácticas concretas y unas teorías que le permitan tomar posición, opta por inclinarse al acuerdo en ambas. Segundo, puede ser que aunque el estudiante reconozca el papel del interlocutor en la escritura, no se hace una imagen clara de él, y enfatiza su presencia al pensar sólo los aspectos de corrección y claridad, dejando de lado aspectos retóricos fundamentales.

Se observa las afirmaciones en quinto año:

1. Un texto debe escribirse de tal manera que a cualquier lector le interese.
2. Si uno al escribir no tiene en cuenta su posible lector, el texto no estará bien escrito.

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Un texto debe escribirse de tal manera que a cualquier lector le interese.	24%	44%	20%	6%	6%	1%	100%

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Si uno al escribir no tiene en cuenta su posible lector, el texto no estará bien escrito.	17%	35%	25%	15%	7%	1%	100%

Tabla comparativa 8. Actitudes frente a la perspectiva retórica en estudiantes de quinto año

Se observa exactamente el mismo fenómeno en ambas respuestas. Muy diferente a la percepción de la escritura como construcción del conocimiento, que interpreta el acto escritural como un proceso de ajuste permanente mediado por las exigencias comunicativas que surgen. En este orden de ideas, la escritura se comprende como un proceso sujeto a ajustes y revisiones permanentes, a lectura entre pares, a definición de propósitos de escritura y esencialmente a la delimitación de un posible lector con el fin de efectuar los ajustes retóricos necesarios. Por eso, la mejor forma de indagar por las actitudes en la relación entre saber y escritura, pueden ser rastreadas en dos preguntas que se formularon en la encuesta abierta: ¿para usted que significa escribir bien?, y ¿cuáles son las tareas que usted realiza cuando escribe?

¿Para usted qué significa escribir bien?		Cantidad	
La escritura como traducción del pensamiento	Expresar lo que sé	1	
	Plasmar lo que se piensa	8	
	Acomodar ideas y conceptos en forma escrita claramente	1	
	Escribir con conocimiento	2	
	Ser capaz de plasmar en el papel las ideas	1	
	Transmitir pensamientos al papel	2	
	Total	15	
La valoración de la escritura desde la corrección gramatical	Ortografía	Tener buena ortografía	11
		Buena ortografía y coherencia	10
		Tener buena ortografía, escribir en forma coherente	6
		Es aplicar las normas ortográficas	3
		Para conocer los conectores de ortografía	1
		Saber lo que escribo, usar palabras técnicas y buena ortografía	1
		Orden lógico y ortografía	1
		Con buena ortografía y coherencia	1
		Total	34
	Gramática	Buena gramática	3
		*Saber manejar puntuación	2
	Total	5	
	Adecuación y Lógica	*Buena ortografía y coherencia	0
		Tener coherencia con lo que se escribe	10
		Que el escrito tenga sentido y sea claro	4
Brindar ideas claras de un texto		3	
Es escribir con ideas claras y coherencia, puntuación y ortografía		2	
Que todo tenga conexión		1	
Total		20	

Tabla 10. Perspectivas de escritura entre los estudiantes de quinto año

En el numeral 1 de la tabla 9, la escritura como traducción del pensamiento, se evidencia lo que Gilberto Fregoso denomina *content approach*: un enfoque que asume que el dominio de los conceptos fundamentales garantiza el dominio de la escritura en ese campo disciplinar. “La escritura a través del currículo, el énfasis en tareas académicas o proyectos y los reportes sobre la habilidad promedio del aprendizaje de la redacción en todos los campos disciplinares son la base teórico-práctica de esta actitud preocupada por el fondo y desdén de cuestiones gramaticales, funcionales o de proceso” (Fregoso, 2010, p. sp.)

En el numeral 2 de la tabla, la valoración de la escritura desde la corrección gramatical, se observa el *Model's approach*, el cual se centra en el modelo del texto “la organización, secuencia y cohesión del texto como elementos lógicos, junto con el manejo gramatical configuran un deber ser para la calidad del producto” (Fregoso, 2010, p. sp). Este modelo se fundamenta en los estudios de la gramática y la lingüística de corte prescriptivo, parte de la enseñanza de conceptos gramaticales, para de allí devenir en la práctica de ejercicios aplicativos que finalmente buscan su materialización en la escritura de textos. La evaluación del texto tiene el enfoque gramatical (Cassany, 1990).

Ambos tienen el efecto adverso de ignorar los procesos de construcción, reelaboración y ajuste, derivados de un enfoque procesual que además de implicar una revisión y ajuste permanente de los textos, incluye su producción en el contexto de una situación comunicativa real. En dicho enfoque se “redacta identificando al receptor, la función comunicativa del mensaje, el contexto de la interlocución y el tipo de composición; sobre todo, confían en la efectividad de su mensaje” (Fregoso, 2010). Se rescata el gusto por la escritura, deteniéndose más en el proceso que en el producto final. El objetivo es rescatar aquellas prácticas de los escritores exitosos para transferirlas a aquellos lectores novatos (Fregoso, 2010). La escritura es un proceso que se debe dominar y el docente debe acompañar al estudiante en ese proceso (Cassany, 1990). La presencia de este enfoque en los estudiantes de quinto año, se evidencia fundamentalmente en la conciencia de un lector modelo, lo que Paula Carlino denomina perspectiva retórica (2004).

¿Para usted qué significa escribir bien?		Cantidad
Perspectiva retórica	Hacer que el lector pueda comprender	7
	Hacerme comprender de forma escrita	6
	Plasmar palabras sencillas para apasionar al lector	3
	Es que la persona que me está leyendo entienda de qué se trata	2
	Dar a entender claramente lo que se escribe	2
	Representación clara y concreta sin usar términos enredados	2
	Que sean claras para quien lo lee	1
	Transmitir el mensaje de la mejor forma	1
	Anotar lo que comprendo entendible para mí y otros lectores	1
	Hacer que el lector llegue al mismo fin	1
	Total	26

Tabla 11. La escasa perspectiva retórica entre los estudiantes de quinto año

Lo cual está por debajo de la percepción gramatical (numeral 2, tabla 9) y por encima de la percepción enfocada en el contenido (numeral 1, tabla 9).

Con respecto a las tareas que se emprenden para escribir, las siguientes tablas resumen las respuestas de los estudiantes:

¿Qué tareas realiza usted al momento de escribir?		Cantidad
Proceso	Organizar mis ideas y argumentar	5
	Plantear ideas	4
	Realizo borrador y voy seleccionando ideas	2
	Pensar coherentemente, plasmar y corregir	2
	Conocer el tema a investigar, plantear y organizar ideas	1
	Atención, organizar ideas y corrección	1
	Total	15

Tabla 12. La escritura como proceso en los estudiantes de quinto año

Se agrupan estas respuestas con base en un criterio básico: la conciencia que tiene el estudiante de que la escritura tiene un momento de planificación en el cual se define el lector, el propósito, las ideas que se tienen, un momento de elaboración en el cual se organizan las ideas y se redacta el primer borrador; y un momento de evaluación en el cual se entrega a pares y se hacen ajustes. Estas respuestas, aunque incompletas, se acercan a una conciencia de proceso.

¿Qué tareas realiza usted al momento de escribir?		Cantidad
Relación lectura y escritura	Investigar para tener una idea	4
	Leer y analizar	4
	Leer mucho	4
	Leer, comprender, pensar y escribir	2
	Leer y entender	1
	Informarme sobre el tema	1
	Leo	1
	Releer	1
	Plasmar lo que comprendí de una lectura	1
	Total	19

Tabla 13. Respuestas que establecen un vínculo entre escritura y lectura en estudiantes de quinto año

En estas respuestas se presenta una expresión de la importancia que tiene la lectura como medio para llegar a la escritura. Sin embargo, se reitera la clásica relación lectoescritura en detrimento de la percepción de scripto-lectura (Polo, Bustamante & Avendaño, 2010), la cual cuestiona la creencia extendida de que para escribir bien es necesario leer primero. Creencia que interpreta la lectura como acto meramente acumulativo. La escritura en esta percepción es una habilidad mucho más fácil de desarrollar que la lectura, pues en esta última es necesario captar implícitos, recuperar saberes lejanos al lector y reconstruir el contexto. En tanto quien escribe se hace dueño de la situación, instaura el contexto y decide cuáles saberes incluir y cuáles fortalecer de acuerdo con el propósito del texto (Polo, Bustamante & Avendaño, 2010).

La lectura desde las necesidades de escritura adquiere mayor sentido, en tanto se lee para llenar los vacíos de conocimiento, para fortalecer la argumentación o para interpretar realidades cuyo sentido escapa a nuestro marco de referencia. Como afirma Tynjala (2001), “hay la tendencia a pensar que primero debe leerse y *adquirir* conocimiento; y que sólo cuando se tenga eso, es hora de escribir. El movimiento de escribir para aprender reversa la situación” (Citado por Polo, Bustamante, & Avendaño, 2010, p. 138). *Sustentados en dicha perspectiva teórica es preocupante que haya tan escaso número de registros en ese sentido, ya que el estrecho vínculo entre lectura y escritura se expresa en las prácticas didácticas que interpretan la escritura como una forma de profundizar en los saberes y no sólo como una labor de control.*

¿Qué tareas realiza usted al momento de escribir?		Cantidad
La escritura como práctica	Redactar	5
	Borradores	2
	Redacto	1
	Corregir	1
	Trabajo, frases, escritos breves	1
	Total	10

Tabla 14. La lectura como práctica permanente en estudiantes de quinto año

Estas respuestas que parecen tautológicas, esconden gran riqueza. *A escribir se aprende escribiendo.* Escribir es una práctica permanente que por sus características demanda una revisión constante de lo que se sabe. No es desdeñable ninguna práctica escritural en tanto implique una revisión de saberes, un ajuste de la expresión de acuerdo con las exigencias comunicativas y una permanente reelaboración, en tanto esa práctica tenga sentido dentro de unos procesos comunicativos. *Convertir a los estudiantes en escritores transforma el rol de aprendices pasivos.* Muchas veces el único que aprende es el docente, por el hecho de ser él quien debe preparar el saber y trans-

formarlo para hacerlo comprensible. Este movimiento es similar al operado en la escritura y debería ser estimulado entre los estudiantes (Carlino, 2005).

La información contenida en las tablas 11, 12 y 13 esbozan lo que puede interpretarse como la conciencia escritural basada en procesos, sin embargo, no se hace explícita esa conciencia ni se reconocen los procesos involucrados en la escritura, lo cual permite inferir que no existe una valoración muy precisa en relación con la escritura como forma de aprender, sobre todo si constatamos la gran cantidad de respuestas que apuntaron a la escritura como traducción del conocimiento.

¿Qué tareas realiza usted al momento de escribir?		Cantidad
Énfasis en el contenido	Razono	12
	Analizo	9
	Ideas claras	5
	Analizar, sintetizar y concluir	3
	Pensar, escribir y reflexionar	3
	Pensar y analizar el tema	2
	Usar la imaginación	2
	Concentrarme, aclarar ideas	1
	Agilizar la mente	1
	Entender en lo posible lo que mi mente relaciona, y que con palabras digo	1
	Pienso	1
	Ejercitar la mano y abrir la mente	1
	Soltar la mano, memorizar	1
	Dejo fluir mis ideas	1
	Concentración en la idea	1
Total	44	

Tabla 15. Tareas que enfatizan en el dominio previo del contenido

Se observa la aceptación de la escritura como un proceso que involucra procesos mentales, sin embargo, se percibe que se presenta una especie de mirada extractiva del saber. La escritura aparece como un reflejo del conocimiento, como una catarsis y liberación del saber. Es como si hubiera que estar al acecho, a la espera de que la palabra encuentre el momento oportuno para brindarle forma al pensamiento. De allí se deriva la tendencia a aplazar el momento para escribir, de esperar a que las ideas estén claras, ignorando que la escritura, en gran medida, contribuye a clarificar ese saber. Cada aproximación al conocimiento demanda un proceso escritural que debe ser preservado y aprovechado. La diferencia radica en que existe un momento privado para la escritura, el de recoger las dudas, evidenciar las búsquedas; y un momento público, el de sustentar y difundir las ideas (Carlino, 2005).

Adicional a estas respuestas se encontraron algunas que no alcanzan a configurar una tendencia, pero que denotan el desconocimiento de las tareas implicadas en la escritura: ambientales (buena postura, estar sola, busco un lugar tranquilo), aquellas que abiertamente dicen desconocer esas tareas (no sé, no responde, ninguna en especial, nada), y otras difíciles de catalogar (no complicarse, decido).

Cuando escribo un texto, ¿hago una elaboración final para detectar sólo errores ortográficos y de puntuación?

Se presenta una diferencia del 8% en el nivel de acuerdo y se observa que los alumnos hacen la revisión desde el punto de vista gramatical y ortográfico.

Entre la zona media del acuerdo y parcialmente de acuerdo se está hablando casi de un 65% de alumnos del quinto año que hacen la revisión con fines ortográficos y de puntuación. Si bien, Daniel Casany (1990) afirma que lo último que se revisa en un texto es la ortografía y la gramática, porque cognitivamente uno no puede procesar las dos cosas; también es cierto que Paula Carlyno (2004) plantea que la revisión superficial del texto es uno de los defectos y debilidades que existen en el proceso de escritura universitaria y constituye una representación nociva para el fortalecimiento de la escritura. Esta revisión superficial pretende la verificación de lo ya dicho, desperdiciando así la oportunidad de efectuar cambios sus-

tanciales en el último proceso de revisión. No se revisa la estructura, la información, el enfoque de la escritura en relación con la intención; lo único que se revisa es la cohesión, aspecto de vínculo entre párrafos, ortografía y gramática. Esto debido al desconocimiento retórico del texto.

La escritura se interpreta como una elaboración definitiva, que al responder a lo ya sabido es impermeable a cualquier transformación radical, so pena de tener que reelaborar los conceptos que se tienen arraigados en la conciencia del escritor novato. Se desperdicia así el potencial dialéctico de la escritura, pues no se somete a cuestión el pensamiento por considerar el texto como un producto cristalizado y garante de la verdad.

Primer semestre	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Cuando escribo un texto, hago una elaboración final para detectar sólo errores ortográficos y de puntuación.	14%	26%	29%	19%	11%	1%	100%

Quinto año	Muy de acuerdo	De acuerdo	Parcial. de acuerdo	Parcial. en desacuerdo	En desacuerdo	Muy en desacuerdo	%
Cuando escribo un texto, hago una elaboración final para detectar sólo errores ortográficos y de puntuación.	6%	42%	23%	17%	11%	1%	100%

Tabla comparativa 9. Actitudes frente a la revisión textual en estudiantes de quinto año

Conclusiones

El estudio al centrarse en las perspectivas de los estudiantes permite rastrear el impacto formativo que las prácticas de lectura y escritura han tenido en ellos. En general se observa que las actitudes de los estudiantes de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, reafirman las creencias que ven la lectura como un dominio generalizable, y por lo tanto deposita en el bachillerato la responsabilidad de formar en lectura y escritura. Esto reitera la orfandad lectora del estudiante, quien ve la lectura académica como una exigencia externa a sus intereses de formación.

De igual forma, no se observa valoración de la escritura como forma para construir conocimiento, ya que se continúa interpretando ésta como un acto extractivo del saber, como trasmisión del conocimiento que ya se tiene. La escritura desde esta perspectiva se convierte en una prueba más y, por lo tanto, se enfatiza en el resultado ignorando el proceso.

Queda pendiente efectuar la descripción entre los docentes, con el fin de rastrear algunas didácticas y estrategias de evaluación de la lectura y la escritura. De esta forma, no sólo se comprenderá cómo estas prácticas están vinculadas o no a las actitudes de los estudiantes, sino cómo repercuten en la calidad de sus procesos de lectura y escritura.

Bibliografía

- ARAYA UMAÑA, S. (2002). *Las representaciones sociales: ejes teóricos para su discusión* (Primera Edición). (F. L. Sociales, Ed.) San José, Costa Rica.
- BOCCA, A. M., & VASCONCELO, N. B. (2008). Algunas reflexiones acerca de las prácticas y representaciones sociales en estudiantes universitarios: la escritura académica. (U. D. Caldas, Ed.) *Revista Enunciación* (13), 20-28.
- CADENA CASTILLO, S., NARVÁEZ CARDONA, E., & CHACÓN, M. M. (2007). Comprensión de textos escritos académicos y tareas escritas en las asignaturas del área profesional: concepciones de maestros universitarios. (Universidad del Valle, Ed.). *Lenguaje*, 35 (1), 81-118.
- CALDERÓN, D. I. (2001). Sobre textos académicos. (Universidad de Caldas, Ed.). *Revista Enunciación*, 6, 35-43.

- CARLINO, P. (2004). El proceso de escritura académica: cuatro problemas de la enseñanza universitaria. (Universidad de Los Andes, Ed.). *Educere*, 8 (26), 321-327.
- CARLINO, P. (2005b). Enseñar no sólo exponiendo: enseñar a exponer en la universidad. (Universidad de Pampa, Ed.). *Revista educación, lenguaje y sociedad*, 3 (3), 207-229.
- CARLINO, P. (2007). *Escribir, leer y aprender en la unviersidad: una introducción a la alfabetización académica* (Tercera Edición ed.). Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica de Argentina.
- CASSANY, D. (1990). Enfoques didácticos para la enseñanza de la expresión escrita. (F. I. Aprendizaje, Ed.). *Comunicación, lenguaje y educación*, 6, 63-80.
- CUEVAS MEJÍA, J. J. (2009). La lecto-escrtura: por un acontecer en el lenguaje para pensar a la contabilidad -un ensayo-. (P. U. Javeriana, Ed.). *Ábaco Contaduría*, 1 (1 y 2), 45-47.
- FREGOSO, G. (enero de 2010). Cuatro debates en el seno de la alfabetización académica. Recuperado el 20 de mayo de 2010, de *Revista Cuadernos de Educación y Desarrollo*: <http://www.eumed.net/rev/ced/11/gfp.htm>
- GONZÁLEZ PINZÓN, B. J. (2007). Experiencia de alfabetización académica en la Universidad Sergio Arboleda de Colombia. *Primer Encuentro Nacional sobre políticas institucionales para el desarrollo de la lectura y la escritura en la Educación Superior* (pág. 9). Bogotá: REDLEES.
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNÁNDEZ COLLADO, C., & BAPTISTA LUCIO, M. (2012). *Metodología de la Investigación* (Quinta Edición ed.). México, México: Mac Graw-Hill.
- LACON DE LUCÍA, N. & ORTEGA DE HOCEVAR, L. (2008). Cognición, metacognición y escritura. (Universidad de Valparaiso, Ed.). *Signos*, 41 (67), 231-255.
- MOLANO B., L. & LÓPEZ, G. E. (2007). Concepciones de profesores y estudiantes sobre la escritura académica en la Universidad Icesi. (Universidad del Valle, Ed.). *Revista Lenguaje*, 35 (1), 119-146.
- NIGRO, P. (2006). Leer y escribir en la universidad: propuestas de articulación con la escuela media. (Universidad de La Sabana, Ed.). *Educación y educadores*, 9 (2), 119-127.
- PADILLA, C., DOUGLAS DE SIRGO, S., & LÓPEZ, E. A. (2010). Competencias argumentativas en la alfabetización académica. (U. d. Valencia, & D. e. <http://>

ojs.uv.es/index.php/attic/article/view/177/207, Edits.). *Atic: revista d'innovación educativa* (4), 12.

POLO FIGUEROA, N., BUSTAMANTE, A. L., & AVENDAÑO PANTOJA, A. (2010). *Fundamentos teóricos y pedagógicos para la escritura: una aproximación en respuesta a un diagnóstico*. (Universidad Sergio Arboleda, Ed.). Santa Marta, Colombia.

ROJAS ROJAS, W. (2008). Congoja por una educación contable fútil. (Universidad de Antioquia, Ed.) *Contaduría*, 52, 259-274.

VÁSQUEZ, A. (2008). La producción de textos académicos a partir de fuentes múltiples y aprendizaje en la universidad: exigencias de la tarea, dificultades de los estudiantes. En E. Narváz Cardona, S. Cadena Castillo, & U. A. Occidente (Ed.). *Los desafíos de la lectura y la escritura en la educación superior: caminos posibles*. (págs. 21-52). Cali.

GUSTAVO ALBERTO RUIZ ROJAS

gustavoruizrojas@gmail.com

Licenciado en Español y Literatura. Candidato a Magíster en Educación. Docente de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana de Medellín. Es autor en revistas académicas especializadas en temas de educación, lectura y escritura.

YULIANA ARCILA ARCILA

yuli.2103@hotmail.com

Estudiante de la Facultad Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Estudiante vinculada al semillero Lexema de la Facultad de Contaduría de la Universidad Autónoma Latinoamericana.

El MECI y el MCICO o CIC: De lo simple a lo complejo

Walter Sánchez Ch.

Profesor e investigador Universidad Central - Colombia

El que se sabe profundo se esfuerza por ser claro;
el que se sabe superficial, se esfuerza por ser oscuro

F. Nietzsche

Resumen

El tema del control en nuestra profesión y en la sociedad cada día, gracias a la corrupción y las quiebras empresariales, cobra más actualidad y tratándose del sistema de control interno, mucho más. En el sector público colombiano este asunto ha sido regulado por diversas instituciones y la más reciente tiene que ver con el sistema de control interno contable. Una mirada crítica desde la perspectiva teórico-conceptual se hace para develar las debilidades conceptuales que desde la academia se filtran hasta las entidades públicas razón por la cual se emiten normas con serias debilidades y falencias estructurales.

Palabras clave

Sistema de control interno; sistema de control interno contable; MECI; SCIC (sistema de control interno contable).

Abstract

The topic of control in our profession and in the society is stronger each day, thanks to corruption and corporate bankruptcy. Talking about the internal control, it is much stronger. In the Colombian public sector this issue has been regulated by different institutions and the recent is related with the system of internal accounting control. A critical view is made from the conceptual theoretical perspective to show the conceptual weaknesses that from academia filtered to the public entities, reason why, norms with serious weaknesses and structural shortcomings are issued.

Key words

Internal control system; internal accounting control system; MECI; SCIC.

Recibido: 25-07-2012 - Versión final aceptada: 11-10-2012

A manera de introducción

Después de su fugaz despegue en la década del noventa del siglo XX, a raíz de la exótica inclusión de su acepción en la carta magna¹, se fue extinguiendo su luz por la carencia de desarrollos académicos y tecnológicos y los textos de la ley que lo reglamentaron pasaron a adornar los anaqueles de algunos avezados profesionales del derecho, de la administración, de la economía que, sin tener formación específica, terminaron ofertando y produciendo voluminosos mamotretos de documentos que “materializaron” su existencia, reposando, sin pena ni gloria, también en los anaqueles.

Despreciado y subestimado por sus primigenios conocedores y usuarios, hasta las universidades lo soslayaron y jamás produjeron desarrollo alguno, limitando las enseñanzas a su evaluación con instrumentos importados, predecibles y estándares. Se enseña (ba) a evaluar algo que no se sabía, que no se conocía en su total dimensión.

Los primeros atisbos llegaron de manos de la profesión contable y se incubó en las empresas privadas que, bajo la vigilancia de un ojo externo, debía proteger los recursos de la organización, paso después del cual se le debía referenciar, en unas cuantas letras, afirmando de manera positiva o negativa.

En la sombra estuvo algo más de cinco décadas² bajo el silencio cómplice de los contables que, ante la ceguera del entorno, resultaba rey. En el dictamen, insignificadamente, una vez al año era mencionado protocolariamente, por formalidades sin que, en la mayoría de los casos, hubiese evidencias válidas de su “*adecuada*” existencia y de la “*protección y conservación de los recursos*”.

El desconocido ilustre del siglo XX pasó a convertirse en un ilustre desconocido, gracias a los siniestros de grandes emporios transnacionales, a su mención en la Constitución Política y a su sobredimensionamiento por parte de personas con la habilidad de tornar complejo lo simple.

Nos referimos al sistema de control interno. Ni más, ni menos.

¹ La cual tiene de todo como en botica, imposible quedarse por fuera.

² Contados desde la aparición de la formación contable a nivel universitario.

Las fuentes de la acepción

El sistema de control interno, SCI, es una acepción generada en la empresa y del resorte de los contables en funciones de vigilancia o evaluación externa. No es una invención sino, más bien, una re-construcción derivada de la propia naturaleza y de la estructura del ser humano.

Su desarrollo y consolidación implicó un recorrido de la mano de los contables anglosajones y de la función de auditoría externa financiera en empresas de origen privado. La empresa es un escenario de normas que permiten y limitan funciones y procedimientos, asigna responsabilidades, protege recursos y garantiza el orden. Todo lo anterior opera bajo condiciones ideales y en un escenario de mínimos riesgos y mediana certidumbre.

La sumatoria de todos los componentes y factores objetivos y subjetivos que conforman una empresa tales como sus normas, políticas, objeto social, origen, lugar de operación, roles, actitudes, empleados, directivos, recursos físicos, capital, forma de organización, entre otros, determinan al interior una “temperatura” perceptible y que indica el grado de organización, orden, compromiso, responsabilidad, cuidado e interés por la empresa y todos sus asuntos. Así como al asomarse a un estadio abarrotado de público pero en silencio podemos deducir que el local está perdiendo o que el visitante está muy incisivo, de igual forma, el contable por intuición o mediante algunas elementales o sofisticadas pruebas puede, al asomarse a una empresa, determinar el ambiente de control existente y así estimar las características y alcance del trabajo a realizar.

Al igual que la naturaleza, las organizaciones de origen humano requieren de unas leyes que eviten el caos y la anarquía y contribuyan a la conservación de las diferentes formas de organización evolutivas tales como la familia, el Estado, y las empresariales, entre otras. El impredecible ser humano obliga a crear un escenario normado en el cual se establezcan deberes, derechos, responsabilidades, roles, procedimientos, tiempos, jerarquías, compromisos. Las sociedades capitalistas requieren de entramados jurídicos que protejan la propiedad, limiten la administración, favorezcan el lucro y permitan la acumulación y la conservación. Las normas regulan. Regular es *ajustar, reglar o poner en orden una cosa; ajustar el funcionamiento de un sistema a determinados*

*fin*es (Real Academia Española). La empresa es un sistema con unos fines por alcanzar. Todo sistema a su vez se conforma de una serie de subsistemas, o todo sistema se convierte en subsistema de otro mayor que lo incluye.

En atención a la forma de “intervención” externa que auspiciaron los contables anglosajones a través de la auditoría financiera externa para evaluar los resultados económicos de una empresa y brindar una opinión acerca de la razonabilidad de la información suministrada por los administradores del capital, el determinar el *ambiente de control* resultó esencial a fin de deducir o inferir argumentos que respaldaran o desvirtuaran los hallazgos positivos o negativos que conducían a la emisión de opiniones.

Lo que inicialmente era un insumo de uso estrictamente personal del contable auditor externo financiero, poco a poco se fue comprendiendo y percibiendo como una estructura sistémica propia de cada organización, y de manera ídem se develaron sus potencialidades y aportes a las organizaciones. Así surge la acepción de *sistema de control interno*, pasando de útil herramienta premonitoria a estructura componente de toda forma organizativa, es decir, algo así como su sistema de gravedad. Un entramado de controles, de sí y no.

Hasta ahí, para no profundizar, podemos ubicar el nacimiento de la acepción que nos concita a estas reflexiones.

Contables y sistema de control interno

En teoría los mayores usuarios de este importante sistema de control han sido los contadores públicos aunque los beneficiados son innumerables, sin embargo, ello *no* condujo a que la mayoría de programas de contaduría pública del pasado y del presente hayan diseñado materias con contenidos orientados a dotar de conocimientos conceptuales a los estudiantes acerca de lo que es y caracteriza a un sistema de control interno. Los mayores aportes se hicieron a través de una única y afamada definición y a la aplicación de cuestionarios de evaluación dicotómicos. Para nada se enseñó (a) o un modelo, o una metodología de diseño. Sin embargo se enseñaba o enseña (¡aún!) a evaluar algo que no se conoce.

No ha habido apropiación ni enseñanza conceptual que ilumine la re-construcción de metodologías de diseño de un sistema de control

interno. Quienes incursionaron en esa temática sólo dan cuenta de la metodología de matrices de riesgo-control diseñada por el Profesor Franco en la década del 90 y en la cual co-participamos en la implementación en un programa con Naciones Unidas para varios Departamentos de Colombia.

Los contables colombianos, en teoría los más indicados, no produjeron ninguna otra metodología de diseño ni mucho menos un modelo, excepto algunos desarrollos embrionarios en la Gobernación de Antioquia por esas mismas calendas.

Con ese escenario académico y profesional el sistema de control interno siguió sus días con más pena que gloria hasta el año 2005, cuando el Departamento Administrativo de la Función Pública emitió el decreto 1599/05 con el ahora afamado MECI, una exagerada minuciosidad metodológica de implementación de controles internos.

Una vez decodificado el MECI le encontramos una profunda similitud con la metodología de matrices de riesgo-control del profesor Franco, quien desde la época del 90 planteó los tres subsistemas en un esquema más sencillo y digerible, “complejizado” ahora por esta “nueva” propuesta.

Por razones de acceso cognitivo al objeto de conocimiento se puede recurrir a dividirlo en partes. Eso ha pasado también con el sistema de control interno. Los abanderados del MECI enfatizaron en lo organizacional o administrativo y lo contable; dada su relevancia, es necesario abordarlo por aparte, pero integrado.

Con esa visión correcta la Contaduría General de la Nación se adscribe radicalmente en la visión del MECI y lanza su propuesta del MCICO³ con una desgraciada corta vida. Era previsible, su estructura desconoció los fundamentos conceptuales del SCI y sus clases SCIO y SCIC⁴.

Ante la orfandad, esta entidad recapitula y emite una nueva normatividad: la resolución 357 del 23 de julio de 2008, *por la cual se adopta el*

³ Resolución 393 de septiembre de 2007, que deroga la Resolución 048 de 2004 (a pesar de ser idéntica a la adoptada) que es la base del MECI (en su estructura es idéntica).

⁴ Sistema de Control Interno Organizacional (SCIO) y Sistema de Control Interno Contable (SCIC).

procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.

Desde nuestra perspectiva conceptual e instrumental esta nueva norma no es afortunada y ofrece un conjunto de debilidades que con ánimo constructivo se señalan, así:

1. Desde el título la resolución es imprecisa, ya que el contenido anexo NO contiene procedimiento alguno que conduzca de manera clara y sencilla al diseño e implementación del sistema de control interno contable SCIC en una entidad pública.
2. En su parte resolutive se hace referencia a información que supera la realidad contable de las entidades, de la disciplina y del régimen de contabilidad pública, al hacer alusión a la información social y ambiental, sin dejar de lado la financiera, ya que aún no se ha superado los esquemas monetaristas de la contabilidad ídem. La precisión ha de ser a lo contable, simplemente.
3. El artículo 3, en sólo dos párrafos, se puede decodificar como una audaz compilación de la extinta anterior resolución del MCICO. Más adelante proveeremos el talón de Aquiles de este artículo. Se hizo un Winzip a la resolución MCICO cuando se dice: “el control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del modelo estándar de control interno para el Estado colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005” (subrayado fuera del texto original). Por ese mismo camino se genera conflicto con el artículo 5 en lo referente al informe de evaluación.
4. La resolución carece de rigurosidad al no llamar por sus nombres y apellidos al objeto de estudio, la acepción correcta es Sistema de Control Interno Contable; ello conduce a la primera debilidad conceptual y contradicción con el MECI, ya que cuando se aproxima a una añeja definición del mismo lo llama proceso y no sistema, como es. Este “elemental” juego de palabras tiene una enorme connotación en lo instrumental. De hecho si en algo superó el MECI al COSO y similares, ha sido en esa precisión: un sistema es un sistema, no un proceso.

5. El documento anexo a la resolución ofrece algunas inconsistencias que no se esperan de una autoridad estatal ni doctrinaria, investidura que recae sobre la CGN por fuerza de ley y social. Es importante armonizar las acepciones Plan General de Contabilidad Pública y Régimen de Contabilidad Pública y no utilizarlas indiferentemente.
6. La definición de control interno contable (debería ser de sistema de control interno contable) incluye una expresión novedosa y fuera de lugar para el sistema como es la acepción razonablemente. El SCIC no tiene categorías cognitivas, éticas ni morales. La razonabilidad no se le puede aplicar al SCIC, es un exabrupto, el control no se caracteriza por ello; es peligrosa esta palabra. Lo esencial es la legalidad
7. Con respecto a los objetivos el documento exagera en las pretensiones y por ello en ese aparte se encuentran pleonasmos y duplicados por lo menos tres ítems.

Un acercamiento detallado a cada objetivo conduce a afirmar:

- 7.1. Con respecto al objetivo **a**, es impreciso. El SCIC no genera por sí mismo información, para nada, en absoluto. No procesa, no es proceso.
- 7.2. Con respecto al objetivo **e**, se plantean principios que para nada le corresponden a la información contable y se deja por fuera el único y esencial: el de legalidad. Los demás no aplican. Se pueden argumentar, sí, pero no aplican.
- 7.3. Con respecto al objetivo **f**, el SCIC no administra riesgos, intenta eliminarlos o reducirlos.
- 7.4. Con respecto al objetivo **g**, el SCIC no *define* ni *implementa*, sencillamente incluye los controles. ¿Juego de palabras? No, para nada. Precisión idiomática y semántica.
- 7.5. Igual al anterior sucede con el objetivo **h**, que incurre en un pleonasma, utiliza de manera errada el verbo *verificar* a sabiendas de que el SCIC no ejecuta, ni hace. En el tercer renglón se describen eventos que no aplican de lo contable.
- 7.6. Los objetivos **k**, **l**, **m** y **n**, utilizan verbos inapropiados y ajenos al SCIC, ya que corresponden más a la función ejecutora del auditor interno o evaluador. Para nada son objetivos del SCIC, éste solamente lo facilita con su estructura.
- 7.7 Los objetivos **o**, **p** y **q**, se encuentran repetidos.

8. En el aparte 2, *aspectos conceptuales relacionados con el proceso contable*, no hay tal enfoque, es más bien instrumental y definicional. Por aquello de la investidura que adquiere la CGN, no se pueden aceptar imprecisiones tales como:
 - 8.1. Llamar a la contabilidad por partida doble como un *instrumento*. Esta simple referencia invita a pensar que se percibe el SCIC para la información contable patrimonial dejando por fuera la información contable presupuestal que no se procesa mediante el “*instrumento de la partida doble*” y que no utiliza el sistema de acumulación por causación (devengo) sino el de caja. ¿Le corresponderá a la dirección del presupuesto emitir el SCIC-Presupuestal? Creo que no. Le atañe a la CGN. Por lo tanto no tiene sentido ese párrafo, en esas condiciones de redacción. El *devengo* no es una base desde la teoría de la medición y la contable en particular.
 - 8.2. Esta situación en cuanto a la contabilidad presupuestal queda más al desnudo en el párrafo que precede al ítem 2.1.1.1 pues no dice nada. La contabilidad presupuestal en el sector público es más importante que la contabilidad patrimonial. Asimismo, en el numeral 3.9, con respecto a los libros de presupuesto de que habla la Resolución 036 del Ministerio de Hacienda.
 - 8.3. Usar la acepción *magnitudes*, desde la teoría de la medición, como se utiliza, es incorrecta. En medición contable no se puede hablar de magnitudes físicas y monetarias, no existen; unidades sí. La palabra correcta es *cantidades*, según la oración codificada.
9. Como elemento de control interno parece un desacierto que en el sector público se auspicie la posibilidad de los libros electrónicos. El sector público no está preparado culturalmente para ello. Ni siquiera los países más avanzados se atreven de manera definitiva a ello.
10. Con respecto al informe anual de evaluación la CGN podría recurrir al control por excepción y liberarse (y liberar a las entidades) de trabajo innecesario a través de los productos. Una entidad que no reporte dentro de los términos o que incurra en

imprecisiones o carencias informativas denota por ello fallas en el sistema de control interno contable y no castigar a la generalidad. No convertir los informes en rutinas informativas que nadie usa. El control avanza.

11. El artículo 3 de la Resolución debió quedar, por rigurosidad conceptual con el modelo y la norma así:

[...] El sistema de control interno contable debe implementarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado colombiano MECI 1000:2005 en lo pertinente al Subsistema de Control de Gestión y al componente Actividades de Control en todos sus elementos. Los demás componentes y sus actividades se implementan dentro del sistema de control interno del modelo MECI.

12. Por ende, el Subsistema de Control de Evaluación del MECI soporta las necesidades y requerimientos informativos de la CGN, ya que por aquello del control por excepción ésta puede concluir la calidad del sistema de control interno contable sin colocar a las entidades en la *informitis aguda* y evitar a la CGN atiborrarse de cantidades de información irrelevante.

Consideraciones finales

Los desarrollos conceptuales en teoría del control, de la medición y de la contabilidad, deben iluminar las normas para no vulgarizar el conocimiento. Hasta antes del MECI muy pocas personas osaban académica y profesionalmente frente a la temática del sistema de control interno, ahora con el MECI “todo el mundo sabe hacer” el control interno y recita la metodología.

Resulta increíble leer dictámenes de revisores fiscales del sector privado cambiando la vieja alusión al SCI por acepciones propias de la metodología MECI, evidencia de la orfandad educativa, de la carencia profesional. Una competencia es saber hacer con el saber orientado por un querer; con respecto al SCI se sabe hacer, sin saber y sin querer.

En la mayoría de posgrados en “revisoría fiscal” se conoce que, en el modulo de control interno (como le llaman), recientemente están

ofreciendo MECI al desayuno, al almuerzo y la comida⁵, pero no se provee a los profesionales de la fundamentación conceptual alrededor de la teoría del control. La pregunta obligada es: ¿y antes del MECI qué se enseñaba en estos módulos? La mera formación instrumental dota de *pescado* a los estudiantes y profesionales, la fundamentación conceptual más la instrumental provee de *cañas de pescar*.

Bibliografía

- CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. (2008). Resolución 357 de 2008. En www.contaduria.gov.co.
- DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN PÚBLICA. (2005). Decreto 1599 de 2005. En www.dafp.gov.co
- FRANCO RUIZ, Rafael. (2003). *Réquiem por la confianza*. Primera edición. Investigar Editores.
- GRAJALES, G. & SÁNCHEZ, W. (2010). *Contabilidad conceptual e instrumental*. Cuarta edición. Investigar editores.
- SÁNCHEZ, Walter. (2006). *Control interno conceptual y práctico*. Segunda edición. Editorial Investigar Editores.
- _____. Fundamentos conceptuales de control. Material de trabajo seminario sobre Teoría del Control. Textos inéditos.

WALTER ABEL SÁNCHEZ CHINCHILLA
waltersanchex@hotmail.com

Pedagogo Conceptual. Contador Público egresado de la UFPS de Cúcuta. Especialista en Desarrollo Intelectual y Educación de la Fundación Merani-USC. Magíster en Educación de la Universidad de Manizales. Ex Contralor Municipal de Villa del Rosario (N. de S.). Consultor educativo en competencias. Asesor en pedagogía conceptual. Diseño innovador de currículums, formación de lectores de alto nivel y orientador de destrezas lectoras. Consultor organizacional en control interno, control integral, control fiscal, auditoría de gestión. Ex catedrático de las Universidades Libre de Pereira, de Sucre y de Manizales. Docente invitado en las uni-

⁵ Testimonio de una estudiante egresada de uno de estos programas en una prestigiosa universidad capitalina y corroborado con los materiales del curso.

versidades de Medellín, del Magdalena, Libre de Pereira y del Valle. Actualmente Profesor de Tiempo Completo de la Universidad Central. Autor del libro Control interno conceptual y práctico; Valores contables. Competencias socioafectivas en contaduría pública; y coautor del libro Contabilidad conceptual e instrumental; así mismo de varios artículos en revistas nacionales e internacionales en el campo de la educación contable.

Orientaciones para potenciales autores de la Revista Visión Contable

La *Revista Visión Contable* es una publicación académica que tiene como propósito difundir las reflexiones, construcciones o avances de la disciplina contable. La *Revista Visión Contable* es un espacio para la socialización del conocimiento y las ideas de los autores, por ello es, a su vez, un escenario para motivar la discusión y el debate en torno a los diversos ámbitos disciplinares de la contabilidad. La revista se constituye por derecho propio en un espacio para el debate académico y en esa medida fija las siguientes orientaciones de publicación, que actuarán a manera de reglamento editorial.

La *Revista Visión Contable* recibe sólo propuestas *inéditas*, o aquellas que por su interés académico estén publicadas en otro idioma y que sean autorizadas para su traducción y publicación en la *Revista*. Los artículos deberán evidenciar un proceso de reflexión académica que sustente rigurosamente la perspectiva del autor(es) sobre el tema expuesto.

La fecha límite para la recepción de artículos es el 30 de junio de cada año. En la *Revista Visión Contable* sólo se publicarán aquellos artículos que superen satisfactoriamente el proceso de evaluación anónima. La *Revista* se compromete a entregar a los autores la evaluación de los pares académicos en un periodo máximo de tres meses. Se recomienda que los artículos propuestos para la publicación estén entre ocho mil y doce mil palabras.

Los autores acompañarán sus artículos con un resumen que refleje los puntos más importantes del texto y las palabras clave del documento. El resumen tendrá una extensión máxima de ciento cincuenta (150) palabras y deberá ser redactado en español y en inglés. De no ser posible la redacción en lengua extranjera, los potenciales autores aceptarán la versión libre de la traducción que realicen los editores de la *Revista Visión Contable*.

Las citas y referencias bibliográficas deberán elaborarse aplicando el modelo APA.

Además, el autor debe incluir una reseña, donde se indique *nombre completo, profesión, trayectoria académica, vinculación laboral, publicaciones, correo electrónico, y teléfono fijo y/o celular.*

Los trabajos propuestos deben dirigirse únicamente a las siguientes direcciones electrónicas:

revista.visioncontable@unaula.edu.co – jhon.cortesji@unaula.edu.co

En estos mismos correos también serán amablemente atendidas las inquietudes que tengan.

Jhon Henry Cortés Jiménez
Director Editorial

Revista Visión Contable
Nº. 10, enero-diciembre de 2012

se terminó de imprimir en la Editorial Artes y Letras S.A.S.
Para su elaboración se utilizó papel Bond Bahía de 75 grs. en páginas interiores,
y Propalcote 250 grs. en la carátula. Fuente tipográfica: Minion.

