

# Lúmina 13

Teoría del régimen internacional en contabilidad  
*Rafael franco Ruiz*

Problemáticas en el sistema-mundo de la contabilidad.  
*Edgar Gracia López*

Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social  
*Eutimio Mejía Soto*  
*Luis Alberto Vargas Marín*

Contabilidad: responsabilidad social - gestión humana  
*Rubiela Jiménez Aguirre*

Reflexiones axiológicas sobre el ejercicio profesional de la contaduría pública  
*María Victoria Agudelo Vargas*

La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas  
*Héctor Darío Betancur*

Representación en los estándares internacionales de información financiera  
*Carlos Mario Vargas*  
*Rubiela Jiménez Aguirre*

Lenguaje pedagógico, filosofía e investigación: relación con la construcción de pensamiento y cultura académica en contabilidad  
*Marlon David García Jiménez*

Relaciones entre los flujos de efectivo de las empresas de Caldas y el crecimiento económico regional para el sector servicios durante el período de 2002 a 2010  
*Alejandra Molina Osorio*  
*Gabriel Eduardo Escobar Arias*  
*Rubén Darío Arango Álvarez.*

La Revista Lúmina está indexada en Publindex Categoría C.

ISSN 0123 4072



9 770123 407000

Colombia \$15.000. Exterior US\$ 15.



UNIVERSIDAD DE MANIZALES

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

PROGRAMA DE CONTADURÍA PÚBLICA  
Centro de Investigaciones Contables y Desarrollos Alternativos  
CINDAL

Revista Lúmina 13 Enero - Diciembre 2012

Programa de Contaduría Pública  
Centro de Investigaciones Contables y Desarrollos Alternativos CINDAL

# Lúmina 13

Revista latinoamericana de pensamiento, teoría e investigación contable



UNIVERSIDAD DE MANIZALES



# Lúmina

**Revista latinoamericana de pensamiento, teoría e investigación contable**  
ISSN 0123-4072

**Programa de Contaduría Pública**  
**Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas**  
**Universidad de Manizales**

**LÚMINA** es una publicación científico-tecnológica de carácter anual, orientada a promover y difundir en Colombia y América Latina los desarrollos de la investigación contable y las reflexiones académicas de disciplinas relacionadas, con la finalidad explícita de contribuir a la construcción de *pensamiento contable*. Los argumentos publicados no corresponden necesariamente al enfoque disciplinar del Programa, la Facultad y la Institución, y se publican con la estricta responsabilidad de los autores.

Aunque han sido reservados todos los derechos, se autoriza su reproducción con fines académicos, brindando el crédito explícito a los autores y a la universidad editora. Cualquier uso diferente requerirá autorización escrita de la Universidad de Manizales y su omisión inducirá las acciones legales dispuestas por las leyes colombianas e internacionales sobre los derechos de autor.

*La Revista Lúmina está indexada en Publindex Categoría C*

**Directores:** Carlos Emilio García Duque  
Héctor Darío Betancur

UNIVERSIDAD DE MANIZALES  
Centro de Investigaciones Contables y Desarrollos Alternativos CINDAL  
Programa de Contaduría Pública  
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas  
Carrera 9 N° 19-03  
Tel. (57) (6) 887 96 80. Fax 884 14 43  
e-mail: [revistalumina@umanizales.edu.co](mailto:revistalumina@umanizales.edu.co)  
Manizales, Caldas, COLOMBIA.

*Carátula: Registro contable de la Administración Principal de Medellín de 1817*

Lo encantador de la caligrafía así como la delicadeza del trazo, muestran la finura y la precisión con que eran diligenciados todos los detalles contables en este fragmento de contabilidad de la Administración Principal de Medellín, en el que se representa de forma narrativa actividades comerciales como consecuencia de la venta de barajas de naypes (ortografía de la época). Con esta réplica hemos querido fascinar a nuestros lectores con la contabilidad histórica y mostrar que la palabra escrita también hace parte de la contabilidad.

**Fuente:** Archivo Histórico de Antioquia. Sección Comercio. Tomo N° 892. Documento N° 13858. Libro de Cargo, Data y Comprobantes de la Administración Principal de Medellín. 1817.

# Lúmina

**Revista latinoamericana de pensamiento, teoría e investigación contable**

**Rector** - Guillermo Orlando Sierra Sierra

**Vice Rector** - Jorge Iván Jurado Salgado

**Coord. General de Investigaciones** - César Augusto Montes L.

**Director Programa de Contaduría Pública** - Jairo Serna Restrepo

**Decano Facultad de Ciencias Cont., Econ. y Adm.** - Duván Emilio Ramírez O.

**Director CINDAL** - Carlos Emilio García Duque

**Director Editorial** - Carlos Emilio García Duque

**Coordinador Editorial** - Héctor Darío Betancur

**Coordinador de Redacción** - Germán Pineda Ríos

**Asistencia Técnica** - Diana Fernanda Martínez Rocha

**Comité Científico Nacional** - Édgar Gracia López (Universidad de Manizales - CCINCO), Danilo Ariza B. (Universidad Nacional de Colombia - CCINCO), Hárold Álvarez Álvarez (CCINCO), Rafael Franco Ruíz (CCINCO).

**Comité Científico Internacional** - Werner von Bischoffhausen (Universidad de Chile - Chile); Jorge Manuel Gil (Univ. Nacional de la Patagonia - Argentina).

**Autores:** Rafael franco Ruiz, Edgar Gracia López, Eutimio Mejía Soto, Luis Alberto Vargas Marín, Rubiela Jiménez Aguirre, María Victoria Agudelo Vargas, Héctor Darío Betancur, Carlos Mario Vargas, Rubiela Jiménez Aguirre, Marlon David García Jiménez, Alejandra Molina Osorio, Gabriel Eduardo Escobar Arias, Rubén Darío Arango Álvarez.



UNIVERSIDAD DE  
MANIZALES

# Contenido

Presentacion Editorial	4
Teoría del régimen internacional en contabilidad <i>Rafael franco Ruiz</i>	8
Problematicas en el sistema-mundo de la contabilidad. <i>Edgar Gracia López</i>	30
Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social <i>Eutimio Mejía Soto - Luis Alberto Vargas Marín</i>	48
Contabilidad: responsabilidad social - gestión humana <i>Rubiela Jiménez Aguirre</i>	72
Reflexiones axiológicas sobre el ejercicio profesional de la contaduría pública <i>María Victoria Agudelo Vargas</i>	88
La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemologico y lo ontologico, nuevas perspectivas investigativas <i>Héctor Darío Betancur</i>	106
Representación en los estándares internacionales de información financiera <i>Carlos Mario Vargas - Rubiela Jiménez Aguirre</i>	128
Lenguaje pedagógico, filosofía e investigación: relacion con la construccion de pensamiento y cultura academica en contabilidad <i>Marlon David García Jiménez</i>	152
Relaciones entre los flujos de efectivo de las empresas de Caldas y el crecimiento económico regional para el sector servicios durante el período de 2002 a 2010 <i>Alejandra Molina Osorio - Gabriel Eduardo Escobar Arias - Rubén Darío Arango Álvarez.</i>	168

## Presentacion Editorial

Nos complace saludar a nuestros amables lectores una vez más, y hacer entrega a la comunidad académica contable, nacional e internacional, del fascículo 13 de la revista *Lúmina*, editada por el programa de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas de la Universidad de Manizales. Es oportuno, también, agradecer el interés de los investigadores que sometieron sus manuscritos al proceso de evaluación anónimo de la revista y a los árbitros que nos ayudaron a seleccionar los nueve trabajos que comprenden esta entrega.

El fascículo 13 se abre con un artículo del conocido investigador colombiano Rafael Franco Ruíz, quien en esta ocasión se ocupa de la Teoría del Régimen Internacional en Contabilidad. El profesor Franco Ruíz aborda el problema del Realismo y los Estándares Internacionales de Contabilidad con el fin de mostrar los fundamentos del proceso de regulación en el campo de los servicios contables, y mostrar sus vínculos con un proceso de investigación capaz de relacionar la construcción de descripciones de la realidad económica con los procesos que fundamentan ciertas predicciones económicas, dinamizadas por una acción comunicativa. Como se ve, se trata de un enfoque hermenéutico, aplicado a la comprensión de fenómenos contables, cuyas causas se enmarcan en una interpretación histórica, donde se pueden rastrear los orígenes y contenidos de la regulación contable como mecanismo de incorporación a los mercados globales, desde estrategias de relaciones internacionales basadas en cooperación. A continuación, hemos incluido un artículo del estimado colega investigador Edgar Gracia López, actual decano de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Jorge Tadeo Lozano. En su trabajo “Problemáticas en el Sistema –Mundo de la Contabilidad”, el profesor Gracia examina algunos de los principales problemas que enfrenta la contabilidad, y señala la urgencia de reconstruir su cuerpo teórico. Gracia insiste en la importancia de ubicar las tendencias actuales que, especialmente, se centran en la gestión del conocimiento y lo ambiental, como paso para postular la presencia de una racionalidad diferenciada de lo convencional. Finalmente, Gracia sugiere que las reflexiones sobre la *racionalidad* y el concepto de *sistema*, pueden ser mediaciones para re-pensar la contabilidad ambiental.

La presente entrega prosigue con un artículo de los investigadores Eutimio Mejía Soto y Luis Alberto Vargas Marín, titulado: “Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social.” En este trabajo, Mejía y Vargas contrastan el papel de la contabilidad tradicional, concebida como una disciplina de carácter económico, que se limita a la protección del capital de los inversionistas y resulta factor determinante para el cálculo de las imposiciones fiscales; con la nueva contabilidad, que se cultiva esencialmente como una ciencia social, capaz de evaluar de manera integral la gestión de la organización en la generación y sostenibilidad de los diferentes tipos de

riqueza que controla. Los autores muestran que, desde esta perspectiva reciente, la nueva contabilidad obliga a establecer una escala de prioridades en la protección del patrimonio de las entidades, donde los intereses económicos están supeditados a los propósitos superiores de protección y de mantenimiento de la riqueza ambiental y social. Enseguida hemos incluido un artículo de la investigadora del programa de Contaduría Pública de la Universidad de Manizales, Rubiela Jiménez Aguirre. En su trabajo “Contabilidad: Responsabilidad Social-Gestión Humana”, la profesora Jiménez ofrece algunos elementos de análisis sobre la forma como las empresas asumen la responsabilidad social, habida cuenta de la estrecha relación entre estas formas y la gestión humana que se lleva a cabo en las empresas. De igual modo, la autora plantea algunos modelos de responsabilidad social que se emplean en la literatura sobre la “medición” del talento humano sin dejar de lado la reflexión a partir de la investigación realizada sobre la relación de la contabilidad con la gestión humana, en la perspectiva interna de la responsabilidad social.

A continuación, hemos incluido el artículo “Reflexiones axiológicas sobre el ejercicio profesional de la Contaduría Pública” de la profesora e investigadora María Victoria Agudelo Vargas, actual decana de la Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas y Contables de la Fundación Universitaria Luis Amigó y presidenta de la Red Colombiana de Facultades de Contaduría Pública. En este artículo de investigación, la profesora Agudelo presenta, desde un contexto general, las consideraciones axiológicas concernientes a la fe pública, que se derivan de la potestad que el Estado ha delegado en el Contador Público, **atribución que le imprime seguridad y transparencia a los hechos económicos en materia de revelación de la información**, en aras a preservar el interés general. La autora explica cómo el precepto de confianza que la sociedad ha depositado en el contador confiere, a quien ejerce la profesión, una responsabilidad especial que emana de la certeza y confiabilidad en las relaciones comerciales y de la veracidad de la información que suministra a los particulares. Agudelo concluye que tal nivel de confianza, como entretejido de las relaciones sociales y económicas, permite prevenir la corrupción y las faltas a la verdad, causantes de los descalabros financieros que han originado caídas de imperios, incertidumbre en las institucionalidades y desestabilización de la economía.

El fascículo continúa con un trabajo del investigador de la Universidad de Manizales, Héctor Darío Betancur. En su artículo “La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas”, Betancur muestra como la Contabilidad y la Contaduría, en tanto cuerpo de conocimiento con trascendencia social, se han construido a lo largo de la historia y regresan, una y otra vez, a las mismas preguntas metateóricas: ¿cómo se ha elaborado eso que se llama ciencia?, ¿son sus conocimientos una representación fiel de la realidad?, y la más actual ¿qué perspectivas emergen como escenarios investigativos que dan cuenta

de nuevas formas de representación? El autor ilustra la forma en que la Contabilidad, entendida como Tecnología Social y en tanto reconstrucción del concepto de “Sistema contable”, constituye una fuente de inmensas posibilidades para orientar las nuevas investigaciones sobre la dupla Contabilidad/Contaduría. Luego de esta incursión en la epistemología contable, hemos incluido un trabajo de los profesores Carlos Mario Vargas y Rubiela Jiménez Aguirre. Se trata del artículo “Representación en los estándares internacionales de información financiera”, en el que Vargas y Jiménez abordan las diversas perspectivas que se han usado en contabilidad para tratar del concepto de “representación” con sus aspectos subjetivos, objetivos, las variables culturales y el lenguaje. Los autores plantean que la representación se apoya en el principio de “imagen fiel”, lo que genera varias interpretaciones relacionadas con el problema de la verdad, la objetividad y la fidelidad en contabilidad. Por último, Vargas y Jiménez señalan las múltiples modalidades de aprehensión de los objetos externos que resultan implicadas en los debates sobre conocimiento, realismo y verdad en Contabilidad.

La presente entrega finaliza con dos trabajos. El primero de ellos, del profesor Marlon David García Jiménez se titula “Lenguaje pedagógico, filosofía e investigación: Relación con la construcción de pensamiento y cultura académica en contabilidad.” En este artículo se explica la relevancia del lenguaje pedagógico contable, y su capacidad para determinar la interacción entre las diferentes disciplinas filosóficas, y para formar a los académicos del área en una educación contable sólida e integral. García se ocupa de la formación gnoseológica y epistemológica tanto del educador como del educando, desde tres ejes de análisis: la investigación y su importancia en el diseño curricular, la relevancia que toma la educación en ciencias y humanidades, y la cimentación de una verdadera cultura académica para la disciplina contable. El segundo trabajo es una coautoría de los investigadores universitarios Alejandra Molina Osorio, Gabriel Eduardo Escobar Arias y Rubén Darío Arango Álvarez, miembros del claustro de profesores de la Universidad Autónoma de Manizales. En su artículo “Relaciones entre los flujos de efectivo de las empresas de Caldas y el crecimiento económico regional para el sector servicios, durante el período de 2002 a 2010”, los autores explican la relación entre los flujos de efectivo de las empresas de Caldas (sector de servicios) que reportaron estados financieros a la Superintendencia de Sociedades durante el período señalado y el comportamiento del entorno económico regional concomitante. Los investigadores obtuvieron los flujos de efectivo de operación, financiación e inversión de las empresas del sector; extrajeron las series de tiempo de las variables macroeconómicas PIB y desempleo de Caldas, tasas de interés, DTF e IGBC de Colombia, y desarrollaron un análisis histórico del comportamiento del sector y de las variables macroeconómicas de manera independiente. Con la clasificación de los flujos de efectivo y las variables macroeconómicas se establecieron las correlaciones pertinentes y se analizó la rentabilidad del activo y de las



utilidades de las empresas seleccionadas. Los autores concluyeron que no hay correlación entre los flujos de efectivo operativos, de inversión y financiación, y las variables macroeconómicas elegidas y que el aporte de estas empresas al PIB regional no es representativo.

Invitamos a los lectores a comunicarnos sus opiniones al correo electrónico de la revista y esperamos que los investigadores en el área contable sigan apoyando nuestro proyecto editorial con sus manuscritos.

*El editor*

# Teoría del régimen internacional en contabilidad

*Rafael Franco Ruiz*

## Resumen

Este escrito, trata sobre Realismo y Estándares Internacionales de Contabilidad. Pretende develar los fundamentos del proceso de regulación en el campo de los servicios contables que el sentido común, considera producto de investigación científica, derivado de la construcción de descripciones de la realidad económica que fundamentan predicciones dinamizadas por una acción comunicativa.

El enfoque metodológico soportado en hermenéutica, construye una comprensión del fenómeno, busca conocer sus causas y dinámicas, apelando a interpretación histórica, buscando en ella los orígenes y contenidos de la regulación contable como mecanismo de incorporación a, y de los mercados globales, desde estrategias de relaciones internacionales basadas en cooperación.

El proceso interpretativo, permite entender la regulación desde una perspectiva de realismo, confirmando prácticas de segmentación cognitiva para transformar la contabilidad de bien público, en mercancía para satisfacer intereses de los agentes del financiamiento empresarial, abandonando el campo de la descripción, propio de la contabilidad como historia, desplazándola a la predicción por expectativas derivadas de valoraciones ancladas en el pasado y medidas en el futuro. No existen, en la regulación, estructuras hipotético-deductivas ni teleológicas en la perspectiva de las metodologías de construcción, que son políticas; ni bases epistemológicas, lo prevaleciente, es la instrumentalización de intereses y valores.

**Palabras clave:** Teoría del régimen internacional, regulación contable, realismo económico, realismo político, cooperación.

## Abstract

### Theory of the international regime in accounting

This paper deals with realism and international standards of accounting and aims at disclosing the foundations of the process of regulation in the field of accounting services, that common sense considers as a product of scientific research, derived of the construction of descriptions of the economic reality that support predictions dynamized by a communicative action.

My methodological approach, based on hermeneutics, gives us a comprehension of the phenomenon, tries to know its causes and dynamics, appealing to historical interpretation, and seeks the origins and contents of accounting regulation as a mechanism of incorporating it in the global markets, out of strategies of international relations based on cooperation.

**Key words:** Theory of the international regime, accounting regulation, economic realism, politic realism, cooperation.

## **Introducción**

Este informe indaga por los orígenes de los Estándares Internacionales de Reportes Financieros, en adelante, IAS/IFRS, falsando tesis, según las cuales, estos provienen de investigación teórica, aplicando métodos propios de las ciencias sociales, en especial, enfoques lógico-deductivos y teleológicos, sobre los que se construyen meta-teorías explicativas de su contenido y desarrollo desde la epistemología. Tal concepción, ha sido objeto de análisis que desvirtúan las afirmaciones, basados en enfoques epistemológicos y métodos hermenéuticos (Franco, 2010, págs. 1-23), señalando que este artefacto no puede considerarse ciencia, ni tecnología, sólo constituye una regulación como expresión del derecho, en su objetivo de mediar relaciones sociales para permitir la convivencia.

Se deben precisar las fuentes del derecho que soportan los IAS/IFRS, mediante un esfuerzo hermenéutico, con perspectivas históricas, sistemáticas, exegéticas y lógicas, que permitieron una aproximación a la Teoría del Régimen Internacional, identificando su función en las relaciones internacionales en un orden económico basado en cooperación, garantía del funcionamiento de la economía, identificando el origen y la funcionalidad de la regulación contable. La teoría del régimen, busca dominio en el acceso a materias primas y fuentes de capital, en la producción de bienes de elevado valor y la base de la legitimidad empresarial; IAS/IFRS coadyuva al logro de esas metas del realismo económico y político, al tiempo, que las aplica para estructurar los mercados de servicios contables. Se buscó verificar estas hipótesis, identificando la funcionalidad de los informes financieros para el alcance de los objetivos de la Teoría del Régimen Internacional y la aplicación de sus principios para organizar los mercados de servicios contables.

## **La teoría del régimen internacional**

Las relaciones internacionales se refieren al estudio de las acciones entre estados, organizaciones internacionales, empresas multinacionales y organizaciones no gubernamentales, en materia jurídica, económica y diplomática. El estudio de las relaciones internacionales busca analizar y formular políticas sobre las relaciones entre las instituciones mencionadas, en un marco de cooperación y dentro de asimetrías de poder que determinan la presencia de hegemonos en procesos económicos y políticos, proporcionando conocimiento sobre la historia de las legislaciones, la economía, la política y la estructura social de las comunidades incorporadas en tales relaciones. Estas relaciones, proponen estrategias y soluciones a la política exterior, basándose en conocimientos que permiten interpretar y analizar, de manera objetiva, fenómenos y problemáticas que el mundo experimenta en la política, la economía política y la política económica.

El origen de las relaciones internacionales se remonta a los tratados de Westfalia en 1648(Rojas, 2004), allí surgieron conceptos básicos a la soberanía como última instancia de poder, característica de los primeros estados nacionales, modificada a soberanía condicionada, distribuida y corporativa en el avance de la sociedad y la transformación de la economía. El liberalismo consideró las relaciones internacionales como factor de progreso y cambio social determinado por el equilibrio de poder, dado que los estados hegemónicos son limitados en el ejercicio de poder por la opinión pública, las instituciones internacionales y las organizaciones sociales. La democracia liberal, ha sido derrotada por el capitalismo de mercado, la soberanía se ha desplazado a las empresas multinacionales, originando una nueva concepción de las relaciones internacionales.

El realismo económico se centra en el logro del objetivo esencial de la racionalidad capitalista, la obtención de la máxima tasa de ganancia sin más límites que la lealtad competitiva(Friedman M. , 1967). Este realismo económico, toma lugar en la evolución de las relaciones internacionales y se convierte en factor fundamental de decisiones. También, se sitúa el realismo político que entendió la historia como la acción constante del hombre por el ejercicio del poder, la dominación de los otros y, por tanto, la política internacional no es más que un conflicto permanente entre actores que intentan dominar el mundo y otros que intentan resistir el dominio. En el realismo político clásico, se considera que los actores fundamentales son los estado-nación que buscan consolidar su posición política mediante recurso de fuerza determinada por el poder militar o por otros mecanismos de control de carácter económico que terminan construyendo escenarios de cooperación voluntaria o impuesta que otorgan equilibrio de poder y estabilidad en el orden internacional(Nye, 2004). El realismo clásico es sucedido por un enfoque de realismo distribuido en el que se reconoce la emergencia de nuevas instituciones, en las que predomina la cooperación sobre el poder duro, permitiendo la búsqueda de ventajas mutuas(Kehohane, 1988).

En la evolución de las relaciones internacionales, emerge el neoliberalismo cuyos fundamentos ideológicos se determinaron en la década de 1940 y su emergencia al poder se materializa en la década de 1970 y se consolida en la siguiente, estableciendo nuevos elementos del realismo económico a partir de los planteamientos de Hayek(Hayek, 2005), según los cuales la intervención del estado es un obstáculo al libre desarrollo del mercado y, en consecuencia, a la libertad humana. Se reconoce la emergencia de nuevos actores en las relaciones internacionales, organismos no gubernamentales y empresas multinacionales, consolidando una nueva realidad que incorpora la ciudadanía corporativa y el desplazamiento de la soberanía, donde los estados se convierten en instituciones necesarias para el desarrollo del mercado. A partir de este realismo político, se desarrolla un modelo alternativo

conocido como interdependencia compleja que obedecerá a una situación intermedia entre el poder duro y la cooperación.

Así, se originan procesos políticos transformadores del poder como dominio, en poder como control de resultados por generación de beneficios mutuos en planos de cooperación, en los que el poder es distribuido entre fuerzas hegemónicas, con ausencia de equidad con el tercer mundo (Krasner, 1989). Los desarrollos del realismo político a la interdependencia compleja, constituyen el escenario de emergencia, desarrollo y consolidación de la Teoría del Régimen Internacional.

La palabra régimen se refiere al modo de gobernar la casa en el sentido aristotélico o, el gobierno de una cosa en sentido común. Por lo tanto, un régimen incorpora instituciones, reglas, procedimientos, mecanismos de decisión en relación con algo que permite la emergencia de condiciones regulares y estables que acompañan a una sucesión de fenómenos. Las relaciones de interdependencia, en términos del realismo político y la interdependencia compleja, se ven afectadas en el marco de un conjunto de normas y procedimientos que regulan el comportamiento de los actores y controlan sus efectos. Esas reglas, normas, procedimientos se manifiestan en acuerdos entre estados y constituyen lo que se ha venido en denominar Regímenes Internacionales (Krasner, 1989).

Las relaciones internacionales están determinadas por unos escenarios interrelacionados de asuntos diplomático-estratégicos y económico-globales; ahí, emerge la teoría del régimen internacional para explicar el funcionamiento en un contexto complejo en que persiste el conflicto, las situaciones de orden económico y social en un campo concreto que requiere una acción cooperativa. Keohane, Krasner y Nye definen los regímenes internacionales, en este sentido, como redes de reglas, normas y procedimientos que regulan el comportamiento y controlan sus efectos, constituyendo síntesis entre interpretaciones realistas y globalistas de las relaciones internacionales, en un ámbito de pluralismo pragmático.

La Teoría del Régimen Internacional, parte en su construcción de conceptos de la economía política que la describe como acción dinámica y recíproca de búsqueda de riqueza y de poder. Las definiciones de riqueza, han sido controvertidas por ser parciales, representar situaciones de stock o flujo o no considerar el entorno mercantil, considerándose la más adecuada la aportada por Keohane. El poder es concebido como el dominio del hombre sobre las acciones y mentes de otros, así como un lenguaje para describir la acción política y la interrelación de los conceptos que constituyen el campo de la economía política en cuyo seno se desarrolla la Teoría del Régimen Internacional como una estrategia del orden económico, fundamentada en el criterio de hegemonía, entendida como el dominio de unas

organizaciones sobre otras, para establecer relaciones de cooperación que permitan a estas organizaciones dominantes, el dominio sobre el acceso a materias primas, a las fuentes de capital, la organización de los mercados y el mantenimiento de ventajas competitivas en la producción de bienes de elevado valor, obteniendo, simultáneamente, legitimidad social para los estados y las empresas. La base es la economía política, la estrategia la política económica y el instrumento la Teoría del Régimen Internacional para alcanzar unos objetivos que hagan trascendente la hegemonía.

La Teoría del Régimen Internacional, se desarrolla en un medio de cooperación, mutua adaptación o coordinación de políticas para lograr intereses compartidos. Esa condición de cooperación, se origina en relaciones de armonía, situación en que los intereses de uno coinciden con los intereses de los demás y todo funciona bien por tal comunidad de intereses; pero, también, se puede lograr en escenarios de discordia, caso en el que se puede establecer por mecanismos de cooperación alcanzada por adaptación adaptiva o por adaptación manipulada; la adaptación adaptiva se presenta cuando el subordinado y el hegemón ajustan sus intereses para concluir un interés común, se realiza un proceso de convergencia en sentido político, en tanto, que la adaptación manipulada, se da por la imposición de los intereses del hegemón mediante artificios que pueden derivarse de dádivas o favores como concesión de créditos o apoyos en las instituciones internacionales. En otro escenario, está la relación de discordia en donde se alcanza la cooperación por diferentes mecanismos entre los que se encuentra el ejercicio unilateral del poder, pudiendo llegarse al poder duro, violencia, restricciones y sanciones de orden económico y social o mediante negociaciones que permiten las adaptaciones adaptivas o manipuladas(Kehohane, 1988).

Las relaciones de cooperación y conflicto se manejan por dos mecanismos, las instituciones internacionales que establecen patrones de prácticas reconocidas donde las expectativas convergen y el Régimen Internacional, un conjunto de mutuas expectativas, normas, regulaciones, planes, energías organizativas y compromisos financieros aceptados por un grupo de instituciones.

Los regímenes internacionales son instituciones sociales, estructuradas sobre un conjunto de principios implícitos y explícitos, normas, reglas y procedimientos decisionales en torno a las que convergen expectativas de los actores en una determinada área de relaciones internacionales. Los principios son convicciones coherentes de hecho, causalidad y rectitud que fundamentan afirmaciones acerca de cómo funciona el mundo, en tanto, que las normas se constituyen por pautas que determinan estándares generales de conducta definidas en términos de derechos y obligaciones, moralmente coercitivas; las reglas son prescripciones o proscripciones

específicas definidas para la acción y los procedimientos decisionales son las prácticas que prevalecen para realizar e implementar elecciones colectivas (Krasner, 1989). Estos regímenes, se clasifican en autoritativos o de mercados, constituyendo, los primeros, ejercicio de poder y autoridad mientras, los segundos, se determinan por las reglas de la libertad de mercados, mediante procesos de adaptación adaptiva o manipulada.

Los regímenes internacionales, se justifican por una serie de objetivos orientados a facilitar acuerdos y su cumplimiento por gobiernos, aumentar la cooperación y **reducir los costos transaccionales, ordenar las negociaciones** multilaterales, legitimar acciones estatales y empresariales facilitando relaciones regionales, mejorar la simetría y la calidad de la información y promover el valor de la reputación en las relaciones internacionales. Los regímenes internacionales, se desarrollan dentro de unos límites específicos que determinan que no existe la pretensión de constituir un gobierno mundial, por el contrario, su cumplimiento no es centralizado ni tiene carácter universal, ni se integran en redes coherentes, son fragmentarios antes que integrales y no implican organizar las instituciones en una red coherente. Constituyen una manifestación pragmática para la búsqueda de sus objetivos, desarrollando mecanismos expresos, positivos en sentido jurídico, o tácitos en el camino de la cooperación que permita realizar los ideales de la economía política a través de la política económica internacional.

La teoría del Régimen Internacional, ha evolucionado en varias épocas o etapas, la primera de las cuales, corresponde al estado hegemónico y se extiende desde las posguerra en la década de 1940 hasta 1970. En este período, el estado hegemónico es Estados Unidos, nación que busca la realización plena de sus intereses, impulsando la cooperación por imposición o adaptación adaptiva mediante el ejercicio de una soberanía hegemónica, estableciendo regímenes fundamentados en reglas y promoviendo su cumplimiento mediante incentivos como créditos, asistencia internacional, alianzas solidarias como la alianza para el progreso y el Plan Marshall. La vincularidad, se establece mediante un régimen en que predominan los principios, normas, reglas, procedimientos de decisión que se apoyan en un desarrollo institucional con organizaciones como el propio estado hegemónico, organismos internacionales como el Banco Mundial BIRF, el Fondo Monetario Internacional FMI, y la Organización de Naciones Unidas ONU.

La segunda etapa de la teoría del régimen internacional, se localiza entre la década de 1970 y la década de 1990, se caracteriza por la coordinación interestatal de naciones hegemónicas, en especial, Estados Unidos y los países de la Comunidad Económica Europea en donde las formas cooperativas se soportan en una soberanía distribuida, la vincularidad se fundamenta en principios, normas, reglas, procedimientos decisionales y el soporte institucional se constituye por los estados líderes, organismos

internacionales y organismos regionales como el Banco Mundial BIRF, la Organización de Naciones Unidas ONU, el Fondo Monetario Internacional FMI, el Banco Interamericano de desarrollo BID y otros bancos regionales, la Organización del Tratado del Atlántico Norte OTAN, el Acuerdo General de Aranceles GAAT que se transformaría en la Organización Mundial de Comercio OMC, la Unión Europea UE, la Comunidad Andina de naciones CAN, y otros organismos regionales.

La tercera etapa de la Teoría del Régimen internacional, se inicia en la década de 1990, se caracteriza por el desplazamiento de la soberanía de los estados nación a las corporaciones empresariales caracterizando una soberanía distribuida en donde las formas cooperativas se determinan por jerarquías, cuasi-gobiernos y coordinación informal legitimada. La vinculación a los regímenes internacionales, se fundamenta en modelos de negociación informal, principios, normas, procedimientos de decisión, existiendo un retroceso de las reglas específicas para permitir mayor flexibilidad en su funcionamiento y aplicación. En esta etapa, junto a los tradicionales organismos internacionales, aparecen como componentes del factor institucional una serie de instituciones privadas como IOSCO, NACB, IASC, IAI, IVSC. Es el escenario de la privatización de los regímenes internacionales, su captura por el sector privado, la hegemonía corporativa.

## **Teoría del régimen internacional en contabilidad**

La contabilidad no ha sido ajena al desarrollo de la Teoría del Régimen Internacional, al contrario, es protagonista de su desarrollo y vinculada a sus objetivos de diferentes formas relacionadas con el funcionamiento de su propio mercado y con el apalancamiento de la economía internacional en su conjunto.

En relación con el propio mercado los productos que participan del mercado libre a nivel global, deben satisfacer unas condiciones muy específicas, relacionadas con la homogeneidad de sus formas y contenidos y otra de diferenciación como factor de reconocimiento, algo paradójico, deben ser iguales pero diferentes. Estas reglas se aplican literalmente a los servicios y, en su caso, a los servicios contables, que se reducen a información y aseguramiento de información financiera, no porque los servicios contables no integren una gama más amplia de posibilidades sino como una delimitación del problema y una segmentación del mercado.

La primera variable a considerar, es el problema de la homogeneización, es decir, que el servicio contenga las mismas características en cualquier lugar del mundo porque así se puede producir y consumir en diferentes mercados de la aldea global. El camino es la estandarización del servicio, en relación con sus componentes implícitos, en sus características específicas para



tener la misma forma y esencia. El asunto, en las prácticas relacionadas con servicios profesionales relacionados con la contabilidad, se resuelve mediante la emisión de estándares internacionales de diferentes especialidades, tales como información financiera, aseguramiento de información financiera, control interno o los estándares por sectores específicos como información estatal, información de empresas o de sectores de actividad económica. Los productores de estos estándares se especializan en un solo asunto para incrementar su productividad y experiencia y, en tal sentido, se establecen monopolios en su determinación para mercados-objetivo específicos que ofrezcan posibilidades de consumir, para el caso los mercados de información financiera, es decir, aquella que se consume por los agentes del financiamiento empresarial como son, prestamistas, proveedores e inversionistas, es decir, los incorporados en los mercados de capitales, sin importar otros mercados de información como la gestión, el trabajo, la comunidad, los clientes y consumidores. Ellos constituirán otros nichos para otros productos de información, consiguiendo ampliar los mercados de servicios mediante la especialización; una empresa ya no necesita contabilidad o información contable, requiere informaciones contables; no se trata de servicios poli-funcionales sino de portafolios de servicios especializados, acrecentando los costos de funcionamiento de las empresas pero incrementando la productividad y competitividad de los servicios contables demandados. Se genera, de esta manera, una diversificación de servicios concentrados en oferentes especializados, conduciendo a fenómenos de concentración segmentada de los mercados, el camino al monopolio que, desde luego, origina economías de escala en la producción de estándares, en investigación y desarrollo, en marketing y en competencia global.

El servicio debe diferenciarse de otros y, en tal sentido, emerge la marca que lo identifica y hace "único", la cual, tiene que ser posicionada globalmente. La marca se determina "estándares internacionales" e inicia un proceso de posicionamiento mediante una estrategia de apoyo constituida por instituciones internacionales y nacionales o regionales que las requieren como factores de transparencia, un término de significado difuso pero instalado en un lenguaje común compartido.

El siguiente paso, es la construcción de una imagen para este producto intangible, y se logra mediante una combinación de estrategias, apalancadas por el entorno institucional, integradas al lenguaje común compartido y creadoras de un mito creador de confianza: la calidad. Las estrategias de marketing posicionan los estándares como fundamentos de la información de calidad, aunque este concepto no se defina en términos de los productos que generan, la información financiera, como conjunto de requerimientos sobre sus componentes intrínsecos, tales como objetividad, fidedignidad u otras cualidades, desplazando el concepto a su esencia como factor de mer-

cado: la calidad se entiende como satisfacción de expectativas del cliente. La información pierde su naturaleza de bien público y se caracteriza como mercancía, su calidad se determina por reglas del mercado. Los estándares constituyen el insumo para elaborar la información que sus usuarios quieren que se revele y no para determinar lo que es, la correspondencia con una realidad objetiva; la información que demandan estos usuarios es subjetiva, su verdad es la del sujeto que informa y no de la realidad que debe ser informada.

Los estándares requieren un elemento adicional en su proceso de posicionamiento de mercado, la resolución de problemas del cliente; los problemas que debe resolver la información financiera se refieren al financiamiento integrado por los mercados de capitales. En los mercados financieros, la información construida constituye un elemento importante, aunque no suficiente, para decisiones de otorgamiento de crédito y en los mercados de valores constituye la base de análisis para decisiones de inversión, especialmente, en los mercados públicos instrumentalizados por las bolsas de valores. Los inversionistas no compran historia, ni situación; compran promesas, expectativas válidas y la información alienta estas expectativas, no pretende la imagen fiel de lo que es, expresa la esperanza del devenir, una desconexión de la realidad.

Existen tres escenarios de los servicios contables. El primero, correspondiente a los insumos para construir información, constituidos por los estándares IAS/IFRS; el segundo, por la construcción de información y, el tercero, por el aseguramiento de esta información. Es el momento de abordar el segundo nivel de la organización de este control de acceso a los mercados, son tres mercados convergentes, uno simbólico, la formación de talento humano, otro de estructura relativo a la asesoría y consultoría técnica y otro de operación constituido por el ejercicio específico en la construcción de informes financieros. Para el control de los dos primeros, dentro de la cadena de los estándares, se requieren mecanismos de reconocimiento acerca del dominio intelectual de los insumos y este reconocimiento, nuevamente, tiene como factores de posicionamiento el apoyo institucional y el reconocimiento de marcas. El primer factor se conquista con la captura de las instituciones para que éstas se conviertan en sus propulsores, reconociéndolos como proveedores de primer orden o tomando decisiones que apalanquen su reconocimiento. El segundo elemento, lo aporta el reconocimiento global de marcas, que se concentran en las cuatro grandes firmas internacionales de servicios contables.

Con esta gran palanca, estas organizaciones internacionales, a través de diferentes artificios jurídicos, se posesionan como los máximos oferentes y prestadores de servicios de capacitación técnica, asesoría y consultoría empresarial. Son formadores de operadores y hasta de nuevos formadores

y asesores de implementación y desarrollo. El mercado de operación de los estándares funciona mediante ejercicio independiente en mercados residuales pero lo que hoy se impone, es ejercicio concentrado en servicios de outsourcing y, aquí, tiene importancia la marca que constituya diferencias; las grandes empresas contratan la producción de información, incluso, el procesamiento de datos y normalmente la subcontratan dentro de nuevas estrategias de productividad empresarial, con operadores hábiles pero desconocidos como marcas globales, localizados en cualquier lugar del mundo; las telecomunicaciones permiten el transporte de datos en tiempo real y, por tanto, la información se procesa y produce en aquellos lugares, donde las ventajas comparativas, la remuneración al trabajo, permitan mayor productividad. Esto explica por qué en India, se lleva la contabilidad de muchas empresas europeas (Friedman T., 2006, págs. 355-384), están globalizados, llevan contabilidad de empresas de cualquier lugar del mundo, pero en India y a precio de Indio. Los márgenes de ganancia se acumulan en las grandes firmas globales.

El mercado de aseguramiento, consiste en determinar la coherencia de informes con los estándares que determinan su contenido mediante la aplicación de otros estándares propios de esta actividad, emitidos por otro regulador monopólico y nuevamente asistimos a la concentración de los mercados en empresas contables con marcas de reconocimiento mundial. Es importante indagar causas del reconocimiento de estas marcas globales, a lo cual, se responde que se debe a la experiencia y calidad de sus servicios. Ya se ha expuesto, que la calidad es un factor de marketing anclado en la satisfacción del cliente y no en el interés público, pero existe un nuevo elemento de construcción de esa marca, determinado por la acreditación de calidad en los servicios prestados por la satisfacción de una sección especial de los Estándares Internacionales de Aseguramiento, los estándares de calidad de los servicios profesionales (IFAC, IAASB, 2011, págs. 54-96), mediante los que se acreditan entre firmas en un círculo cerrado.

De la manera descrita, se inserta la Teoría del Régimen Internacional en el ejercicio profesional, en los mercados de la industria contable, realizando con alto nivel de eficiencia el objetivo de dominio de los mercados; Estandarizar, concentrar, acreditar, concentrar, son claves de esta estrategia en la formulación de reglas, normas y procedimientos para el dominio de los mercados.

La relación de la Teoría del Régimen Internacional con la industria contable no se limita al dominio del propio mercado; la contabilidad juega un papel determinante en la obtención de estos objetivos en todo el entorno económico. El asunto corresponde a las esencias de los estándares de información y sus efectos jurídicos en relación con el funcionamiento global de los mercados. Es el rol estratégico de la información financiera en la

ralentización de los objetivos de la Teoría del Régimen Internacional por parte de los clientes de la industria contable.

El primer objetivo del tema en análisis, corresponde al dominio en el acceso a materias primas y, en esta perspectiva, se cita un ejemplo que demuestra que los estándares internacionales superan el escenario técnico y se insertan en la política como manifestación del ejercicio de poder. Se trata del estándar identificado como IAS 38, relativo a activos intangibles (IASB, 2012, págs. A969-A1006), que no permite diferir inversiones en investigación, debiendo reconocerlas como resultado del período por la vía del reconocimiento de deterioros, con lo cual, se limitan las posibilidades de acceso a esta industria a empresas que no se caractericen por una gran fortaleza financiera que impida incurrir en causales de disolución por pérdida de capital. El procedimiento protege los intereses de las grandes corporaciones multinacionales en perjuicio de pequeñas o medianas empresas nacionales o locales.

El segundo objetivo de la Teoría del Régimen Internacional, se sintetiza en el dominio en el acceso a fuentes de capital. No debe olvidarse que el alcance de los estándares internacionales se orienta a empresas públicas o de interés público entendiendo por tales, las que participan del mercado público de valores y sean, además, de gran tamaño. La estructura de los estándares permite a los oferentes de valores la creación de ilusiones de rentabilidad y crecimiento, en especial, por el reconocimiento de métodos subjetivos de valoración orientados a representar el valor de las expectativas antes que el valor de la situación (IASB, 2011, págs. 1-69). Las pequeñas y medianas empresas, deben llevar contabilidad simplificada (IASB, 2009, págs. 3-257) y, en ésta, el uso del valor razonable es limitado.

El cuarto objetivo de la Teoría del Régimen Internacional, se refiere al mantenimiento de ventajas competitivas en bienes de valor elevado y, entre estos bienes, se encuentran los de alta tecnología o los generadores de innovaciones, todos los que, en general, se originan en procesos de investigación y desarrollo y se clasifican como intangibles. Los estándares sólo permiten reconocer los intangibles adquiridos pero no los formados con lo que impiden presentación de información fiel, incluso, desconociendo la definición de activo, incorporada en el marco conceptual, tal que, un activo es un recurso controlado que tiene la capacidad de generar beneficios económicos futuros y tiene un costo fiablemente medible, con lo que se niega coherencia al sistema regulativo dando prioridad a los estándares sobre el marco conceptual por simples conveniencias estratégicas y negando, por esta vía, la definición de contabilidad de principios (Cea, 2011). El IAS 38 (IASB, 2012, págs. A969-A1006) determina que el reconocimiento de los gastos de investigación deben hacerse en los resultados del período, en cuanto sean intangibles y, en tal circunstancia, termina concentrando

las actividades de investigación, motor de la innovación, en grandes corporaciones multinacionales, únicas que soportan estos reconocimientos sin disminuir su patrimonio hasta niveles insostenibles.

Estos ejemplos, apenas exploratorios, muestran cómo la contabilidad se constituye en un saber estratégico para el alcance de los objetivos de la Teoría del Régimen Internacional, al tiempo que los desarrolla en la lógica de su propio mercado.

### **El estado hegemónico**

En esta sección se aborda el asunto relacionado con la influencia de la Teoría del Régimen Internacional en lo relacionado con la industria contable, limitado a los estándares de contabilidad y auditoría. Se ha enunciado, que la Teoría del Régimen Internacional surge en la última posguerra mundial y las relaciones de hegemonía se centran en Estados Unidos y es del seno del imperio de donde fluirán los elementos de la regulación internacional. A partir del criterio de que el régimen internacional puede ser expreso o tácito, es claro, que la influencia del estado hegemónico se inició como un proceso silencioso pero real, dado que la regulación estadounidense ganó reconocimiento y aplicación en todos los países del mundo, en un medio en que cumplió importante papel la divulgación mediante libros de texto de una regulación con tradición remontada a los inicios del siglo XX.

Este proceso regulativo se inició en 1957 mediante la constitución de un comité de investigación en el Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados AICPA que inició la publicación de sus Estudios de Investigación Contable (ARS) en 1961 y lo continuó haciendo hasta 1975, planteándose cuatro objetivos consistentes en establecer postulados básicos, formar un conjunto de principios generales, establecer reglas para la aplicación de los principios en situaciones específicas y basar el trabajo en un programa de investigación (Franco, 1998, págs. 82-85). El trabajo del comité de investigación fue bien recibido por el Consejo de Principios Contables (APB) que los incorporaba en los estándares emitidos y alcanzaba el reconocimiento de la SEC que le daba carácter obligatorio a través de sus publicaciones como reglas SX y Comunicaciones de la Serie Contabilidad (ASR) iniciando la construcción de los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Estados Unidos (USGAAP). Los procedimientos de implementación se originan en 1962 cuando se reunieron, en Nueva York, la Sexta Conferencia Interamericana de Contabilidad y el Octavo Congreso Internacional de Contadores expresando la conveniencia de emitir principios de contabilidad y auditoría que homogeneizaran las prácticas profesionales a nivel internacional. En desarrollo de esta decisión, se creó en 1966, con el auspicio de AICPA el Comité de Cooperación Contable Internacional, que contó con el respaldo financiero del Instituto Canadiense de Contadores,

las ocho grandes firmas internacionales de servicios contables, la Agencia Internacional de Desarrollo, la Corporación Financiera Internacional y el Banco Internacional de Desarrollo. Este comité apropió la producción estadounidense y recomendó la sustitución de los enfoques latinos de control por las prácticas de auditoría de estados financieros y de la contabilidad forense por informes financieros.

La regulación que pretendió estandarizarse a nivel global fue la determinada en el Estudio de Investigación Contable No. 7, (AICPA, 1977) realizado bajo la dirección de Paul Grady y que estableció una estructura integrada por diez conceptos básicos o postulados, cinco objetivos y treinta y dos principios. Los postulados se resumen en Propiedad privada, Entidad, Negocio en marcha, Unidad monetaria, Uniformidad, Diversidad, Conservadurismo, Confiabilidad, Materialidad y Período contable. Los objetivos se refieren al registro de cuentas nominales del patrimonio, del activo, del pasivo y a las normas aplicables para la presentación de estados financieros y, a cada uno de ellos, relaciona algunos principios de reconocimiento y clasificación, reconociendo que estos no son leyes y pueden ser controvertidos por otros principios, por lo tanto, se reconoce la inexistencia del cumplimiento de las leyes de la lógica relativas a identidad, no contradicción y tercero excluido; se acepta que los pretendidos principios no se originan en el conocimiento riguroso sino en convenios contractuales, experiencia mercantil y requisitos legales.

En consecuencia, la primera regulación desarrollada en el marco de la Teoría del Régimen Internacional se orienta a la contabilidad como proceso (AICPA, 1977, pág. 5) definiéndola como:

“..el conjunto de conocimientos y funciones referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información confiable y significativa, relativa a las transacciones y a los acontecimientos que son, al menos en parte, de índole financiera, requeridos para la administración y la operación de una empresa y para la preparación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa.”

Este primer régimen contable internacional, se orienta a la contabilidad general, a satisfacer necesidades de información de múltiples usuarios; con énfasis en una verdad como correspondencia, se basa en valoración objetiva por la aplicación del costo histórico. Este enfoque, es abandonado por recomendación del “Informe Wheat” en 1972, iniciando un período de privatización de la regulación con la creación de la Fundación para la Contabilidad Financiera (FAF) de la que depende el sustituto del APB, el FASB. La profesión pierde la función reguladora que se desplaza a las corporaciones que fungen como benefactoras de la Fundación y, a otros grupos de interés,

entre los que se destacan el Instituto de Ejecutivos en Finanzas (FEI), la Asociación de Analistas Financieros y la Asociación Industrial de Valores. La regulación abandona su preocupación por la contabilidad y se concentra en los informes financieros, al tiempo que el ocaso del estado hegemónico pone fin a la primera etapa de la Teoría del Régimen Internacional.

### **Hegemonía interestatal**

La decadencia de Estados Unidos condujo a un nuevo escenario de la hegemonía, caracterizado por una soberanía distribuida entre países líderes, en especial, los integrantes de la Comunidad Económica Europea y de la zona Asia Pacífico, descollando en el régimen contable Japón y Australia que, junto a Estados Unidos, determinan la nueva hegemonía. En la década de 1970 el neoliberalismo accede al poder en países subdesarrollados, caracterizados por gobiernos dictatoriales y se realizan reformas fundamentales en el funcionamiento de la economía, dentro de ellas, las más importantes organizaciones contables como el Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB por sus iniciales en inglés) en 1973 y la Federación Internacional de Contadores Autorizados (IFAC por sus iniciales en Inglés) en 1977.

El IASB es constituido con la participación de organizaciones gremiales de la profesión contable de varios países. Este es un detalle importante, Estados Unidos abandona por la época la autorregulación profesional y encarga su desarrollo a un organismo no gubernamental de interés corporativo, mientras el inicio de la regulación internacional se origina en regulación profesional por parte de IASB en el caso de la contabilidad y, por parte de IFAC, en el caso de la auditoría, la ética y otras. Esta dualidad de reguladores no fue pacífica, se establecieron contradicciones que, finalmente, llevaron a un acuerdo en 1983, mediante el cual, IASB es reconocido como regulador contable, en tanto IFAC lo será en las otras áreas y se reconoce a los miembros de IFAC como integrantes de IASB, comprometiéndose en la divulgación y apoyo de los estándares contables.

Hay una transformación de la economía, se inicia la globalización caracterizada por el desplazamiento de la producción a países emergentes, la imposición de la sociedad del conocimiento, la sustitución de la economía real por la economía simbólica en el mundo desarrollado y la incipiente financiarización de las empresas como estructura del éxito a partir de la implementación de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional, la incorporación de nuevos instrumentos financieros como los derivados. La contabilidad debe responder a las nuevas condiciones de la economía, no con un criterio global; sólo para los países que integran el IASB, con excepción de México son desarrollados. La nueva etapa de regulación contable define sus objetivos en el marco de la nueva economía del mundo desarrollado y, en tal circunstancia, se desplaza de la contabilidad a la

información financiera, de la medición del beneficio verdadero a la gerencia del valor, incorporando innovaciones como el reconocimiento de elementos no transaccionales de los estados financieros, nuevas bases de valoración soportadas en el mercado para llegar en un cercano futuro al valor razonable e incorpora un destacado uso de información cualitativa que debe revelarse a través de notas a los estados financieros (Franco, 2012, págs. 87-105). El IASC alcanza gran reconocimiento de instituciones internacionales como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional, el Acuerdo General de Aranceles GAAT luego evolucionado a Organización Mundial de Comercio, la Organización de Naciones Unidas que, a pesar de constituir el Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes, ISAR, en la sección para desarrollo económico UNCTAD, no es competencia, más bien palanca para la difusión y reconocimiento de las reglas emitidas por IASC.

El IASC inicia la emisión de Estándares Internacionales de Contabilidad (IAS Por sus iniciales en inglés) y de una serie de documentos que los explican. Conceptos sobre Estándares Internacionales (SIC por sus iniciales en inglés) en un número de cuarenta y uno hasta el año 2001, cuando se extinguió esta etapa del desarrollo del régimen internacional contable.

El IASC no expresó su voluntad de convertirse en emisor de una regulación global, sólo pretendió emitir guías para las regulaciones nacionales, ese es el significado de estándar, un referente técnico pero, en verdad, su transformación en norma constituye su agenda oculta, lo fue aplicando por trucos en las traducciones que cambiaron su significado y luego alcanzaron apoyo institucional en organismos internacionales y gobiernos nacionales para sustituir las regulaciones locales, constituyendo una gran operación de mercado, dado que tales estándares tienen registro de propiedad intelectual y se debe pagar por su divulgación y aplicación dentro de las normas globales de propiedad intelectual y derechos de autor.

La evolución de la Teoría del Régimen Internacional en la industria contable durante esta época, establece un sello distintivo frente a los desarrollos alcanzados durante la anterior etapa, al definirse como regulación de principios en oposición al enfoque de reglas antes aplicado. La argumentación es discursiva, la regulación es más corta porque presenta las reglas de manera sistemática, unificada por temas pero, al igual que antes, lo conceptual es un apéndice inconexo utilizado para interpretar; en caso de contradicción, prevalece el estándar (la regla) sobre el Marco Conceptual. La evolución de la contabilidad a información financiera, la conversión de un bien público en mercancía, la satisfacción de las expectativas del cliente como referente de calidad y el desplazamiento de la función de la contabilidad como historia a contabilidad como expectativa, son sellos distintivos de esta etapa de la Teoría del Régimen Internacional en la industria contable.



## **Hegemonía corporativa**

La regulación contable es un asunto muy importante para dejarlo en manos de los contadores, es un interés corporativo y son las empresas las que deben definirla, como desde 1972 ocurrió en Estados Unidos, cuya organización se torna en modelo para la regulación internacional. El proceso de reestructuración se realiza en el año 2001, implica aspectos institucionales y estructurales regulativos.

El primer elemento de la transformación, se refiere a la institucionalidad e incorpora una redefinición absoluta que puede sintetizarse en que el control regulativo es asumido por las grandes corporaciones multinacionales. El grupo de benefactores que se encargó de gestionar recursos para financiar las actividades regulativas, se estructura como una fundación que toma el nombre de IASCF y luego, la denominación IFRSF, y asume el control de la estructura regulativa; está dirigida por una junta de fideicomisarios y se le dio una composición por áreas geográficas distribuyendo los veintidós cargos para seis integrantes de Estados Unidos, seis de la Unión Europea, Seis de Asia-Pacífico y cuatro del resto del mundo, normalmente asignados a Canadá y el Reino Unido. La fundación es la titular de los derechos de propiedad intelectual de los documentos emitidos por el organismo regulador antes y después de la reestructuración. Dentro de sus funciones se incluye la designación de los integrantes de comités; el Comité de Procedimientos, que establece y coordina los procedimientos de formación de los estándares que, en adelante, se denominaran Estándares Internacionales de Reportes Financieros (IFRS por sus iniciales en inglés) lo cual, no sólo es un cambio nominativo, es un cambio estructural que determina el abandono de los problemas de contabilidad y asume como su norte, la regulación de estados financieros de propósito general; el Consejo Asesor de Normas con funciones de asesoría y definición acerca de los estándares, convocatoria de foros de discusión y está integrado por representantes de importantes instituciones internacionales de distintas regiones del planeta; El IASB constituye el organismo regulador integrado por dieciseis consejeros con distribución geográfica en que sólo en la reforma se dio participación con un consejero a África y América Latina; el Comité de Interpretaciones de los Estándares Internacionales de Reportes Financieros IFRIC y los grupos de trabajo. En esta estructura, el organismo regulador no tiene independencia, sus decisiones son orientadas por el comité de Procedimientos y filtradas por el Consejo Asesor, al tiempo que se establece un organismo de control a la Junta de Fideicomisarios, el Consejo de Seguimiento integrado por seis miembros de importantes organismos internacionales (IASB, 2011, págs. 2-14). Se establece una estructura de la regulación donde se incorporan los estándares, bases de decisión, guías de implementación e interpretación, curiosamente la estructura de los USGAAP desde los inicios

de la privatización de la regulación en la década de 1970(Kieso, Weigandt, & Warfield, 2012, págs. 42-85).

En septiembre de 2002, se protocoliza el Acuerdo de Norwalk entre FASB de Estados Unidos y el IASB buscando eliminar la competencia regulativa entre estas organizaciones, ahora más parecidas que antes. Este acuerdo se fundamenta en dos objetivos básicos: desarrollar normas de alta calidad compatibles entre sí y eliminar las diferencias sustantivas entre las dos regulaciones. El punto de partida determinado en la convergencia, es la elaboración de un marco conceptual común, avanzado en la mitad de su proyecto de cuatro capítulos(IASB, 2012, pág. A23) donde es evidente la adhesión del IASB al marco conceptual de USGAAP desarrollado por FASB por conceptos emitidos desde la década de 1970(Vilchez, 2009, págs. 117-127). Esta tendencia que se ha mantenido, los IFRS emitidos adoptaron el formato y estructura de USGAAP y su orientación técnica, originando cambios en las IAS, al tiempo de desarrollar un proceso de revisión de las mismas, dando lugar a modificaciones en el mismo sentido; sólo cuando este proceso avanza, las autoridades estadounidenses permiten que los cotizantes en las bolsas de valores de ese país, presenten estados financieros preparados con base en IAS/IFRS. La simbiosis originada en la convergencia hace comparable la información preparada sobre las bases comprensivas IASB y FASB.

La comparabilidad de la información en las dos bases comprensivas es más discursiva que real, la incorporación de procedimientos alternativos para el mismo tipo de fenómenos reconocidos y el libre albedrío en los procesos de valoración hacen la información incomparable entre empresas, sólo hay comparabilidad, uniformidad, en la misma empresa a través del tiempo.

En esta etapa de la Teoría del Régimen Internacional en la industria contable, se establece un proceso de convergencia orientado a la unificación de la regulación internacional, absolutiza la información financiera orientada a los agentes del financiamiento y desconoce los intereses de otros agentes sociales y de la contabilidad como proceso.

### **¿Retorno a la hegemonía estatal?**

Las crisis son transformadoras en el capitalismo, así lo confirma su historia (Marichal, 2009, págs. 11-84), desde la llamada primera globalización en la época clásica del capitalismo liberal (1874- 1914) que dio origen a las primeras regulaciones de los Estados Unidos con papel protagónico de su organización gremial profesional como consecuencia de la expedición de leyes de impuestos en 1913, sobre utilidades excedentes en 1917 y la necesidad de los otorgantes de crédito de una información financiera que les sirviera como base de las pertinentes decisiones, condiciones que im-

pulsaron el primer esfuerzo regulador de trascendencia orientado a mejorar las prácticas de revelación (Franco, 1998, págs. 79-84). Desde estos inicios la regulación contable internacional, porque tomó esa dimensión, se centró en información financiera, con la perspectiva de satisfacer requerimientos de información de usuarios externos, los agentes del financiamiento, en especial, prestamistas e inversores.

La segunda crisis, el colapso de la Bolsa de Valores en 1929, genera una crisis de confianza en la información contable y la efectividad de la auditoría, presionando la intervención del estado, expresada en la emisión de una ley del mercado de valores y la creación de la Comisión de Valores y Cambio (SEC por sus iniciales en inglés), que asume funciones regulatorias bajo la tutela del Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA por sus iniciales en inglés). Se dio un largo período de estabilidad en la llamada era de Bretton Woods (1944-1971) (Marichal, 2009, págs. 85-137) hasta la emergencia de la globalización contemporánea, hacia el año de 1973, cuando surge como nuevo factor, la crisis de los fondos de ahorro, la organización de carruseles en los mercados de valores por los conglomerados económicos, dando origen a una nueva intervención estatal que modificó la estructura legal del mercado e incorporó la ley de quiebras en la que se destaca el capítulo once, estableciendo la reestructuración de las compañías y determinando la socialización de pérdidas en procesos de salvataje, que tantos daños causaría en el futuro.

La crisis surge a finales del siglo XX y comienzos del XXI, Enron es su símbolo, la contabilidad inventiva y elusiva, su método, y la gestión creativa su estrategia (Franco, 2003, págs. 31-101). Para la ocasión, los procesos de regulación internacional, tanto en Estados Unidos como en Europa se encontraban privatizados, en cabeza de organismos no gubernamentales. Era el imperio de la regulación corporativa. Se requiere otra intervención del estado, materializada en Estados Unidos con un acto legislativo extraterritorial, dado que debe ser cumplida por las empresa que coticen en los mercados de valores de ese país aunque tengan sede social en otra localización geográfica, al igual, que los auditores que revisen la información de estas empresas o parte su negocio en el extranjero.

Esta intervención del estado es profunda, la Ley Sarbanes y Oxley se inserta en la funcionalidad de la auditoría y la regulación contable. Se generaron mutaciones en la organización de la regulación de la información financiera, que se disponía al proceso de convergencia, orientado a establecer una regulación global, dando fin a la competencia entre dos regulaciones hermanas, con rasgos de familia (Franco, 1998, págs. 95-98). La crisis jugó un papel determinante; en Estados Unidos, la regulación se estatizó como estrategia para garantizar la transparencia de los informes, determinando que, en adelante, constituiría una función esencial de la Comisión de Va-

lores y Cambio (SEC), FASB y AICPA perdían esta competencia y sólo se les reconoce, ahora, una función asesora, aunque no puede caerse en la ingenuidad de creer que perdieron toda influencia, mientras en la Unión Europea, en especial, en la llamada Europa Continental, continúa con gran dinámica la emisión estatal de planes generales de contabilidad, la antinomia de la llamada contabilidad de principios, el límite al ejercicio del criterio profesional a la emisión de informes.

La Comisión de Valores y Cambio (SEC) inicia su influencia significativa en el proceso, como se evidencia en su declaración de 2005(SEC, 2005), “Estudio de conformidad con la Sección 108 (d) de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002, relativa a la adopción por los Estados Unidos del sistema de información financiera sobre un sistema de contabilidad basado en principios”, emitido por la Oficina del Contador General y la Oficina de Análisis Económico de United States Securities and Exchange Commission (SEC) a una comisión del Senado. Este documento, perfila la posición sobre la regulación internacional. Parte de un análisis de los enfoques de reglas y de principios, considerados como los estilos regulatorios de FASB e IASB, concluyendo la necesidad de optar un nuevo enfoque, Contabilidad por Objetivos con base en las normas estadounidenses, consideradas superiores según la traducción libre del mencionado documento.

“Además, el Congreso reconoció que las preguntas sobre el enfoque por el que se establecen las normas de contabilidad, permanecen. Según las indicaciones de la Ley, hemos realizado un estudio sobre el enfoque de la elaboración de normas, encontrando que existen imperfecciones cuando las normas se establecen con base en sólo reglas o de una base de sólo principios. Las normas basadas en principios, pueden presentar dificultades de aplicación debido a que proporcionan poca orientación o estructura para el ejercicio del juicio profesional por los preparadores y los auditores. Un reglamento basado en estándares, a menudo proporciona un medio para eludir la intención de la norma. **Como resultado de nuestro estudio, el personal recomienda que las personas implicadas en el proceso de establecimiento de estándares más consistentes, deben elaborar normas basadas en principios, es decir, orientado a objetivos-base. Estas normas deben tener las siguientes características:**

- Estar basadas en un marco conceptual mejorado y aplicado de forma coherente;
- Definir claramente el objetivo de la norma de contabilidad;
- Proporcionar suficiente detalle y la estructura para que la norma pueda llevarse a la práctica y sea aplicada de manera consistente,
- Reducir al mínimo las excepciones a la norma;
- Evitar el uso de pruebas de porcentaje (probabilidad) que permiten a

los ingenieros financieros lograr el cumplimiento con la norma técnica evadiendo la intención de la norma.” (SEC, 2005).

Según el documento, la mejor regulación es USGAAP, aceptando la existencia de riesgos en el enfoque de reglas y concluyendo que no se practica regulación de principios, dado que la regulación internacional es una sistematización de reglas, se elimina el enfoque de principios al dar prevalencia a los estándares sobre el marco conceptual en la eventualidad de contradicciones. Se acepta avanzar hacia una contabilidad de principios sobre estos presupuestos, a partir de una re-conceptualización de la regulación hacia una contabilidad por objetivos cuyos primeros pasos se dan con el SFAS 168. La regulación mundial avanza hacia la regulación estadounidense y esto se puede verificar en los IAS modificados y los IFRS emitidos desde el Acuerdo de Norwalk, una decisión de adhesión a la regulación estadounidense. Creer que Estados Unidos se plegó a la regulación internacional es una ilusión de transparencia y negar el retorno a la regulación del estado hegemónico es una manifestación de candidez. El nuevo escenario, aupado en el realismo económico y político que sustenta la Teoría del Régimen Internacional, constituye la nueva realidad de una regulación por adhesión.

## **Conclusiones**

Partiendo del concepto de realismo, es posible la construcción de ideas con ilusiones de transparencia (Bourdieu, Chamboredon, & Passeron, 1981, págs. 27-50), pensando que los estándares contables son conocimiento científico y tal afirmación es, por lo menos, controvertible. El realismo económico se centra en el problema de definir las entidades observables y no observables en los procesos de predicción de variables económicas (Friedman M., 1967), considerando que la única prueba de validez de una teoría es la verdad de sus predicciones y, en tal condición, no es importante si las entidades son verdaderas o falsas.

El realismo político se centra en el ejercicio del poder localizado en la soberanía, inicialmente radicada en el Estado, dando origen a las relaciones internacionales donde los protagonistas son los estados, evolucionando a condiciones de mayor complejidad en un neorealismo estructural donde las relaciones económicas y el ejercicio del poder dejan de ser exclusiva competencia del Estado, surgen otros actores, el poder es concertado entre estados hegemónicos iniciando una etapa de cesión de soberanía consolidada en el neoliberalismo, donde ésta se desplaza a empresas multinacionales para ejercer un poder instrumentalizado en regímenes internacionales, entendidos como un conjunto de condiciones que acompañan o causan fenómenos, determinando relaciones de interdependencia, en el marco de

normas y procedimientos que regularizan el comportamiento y controlan sus efectos. Es el escenario de la regulación contable internacional.

Los regímenes internacionales no requieren formalización positiva, generan vínculos y constituyen una simbiosis de realismo político y económico orientado a objetivos precisos de dominio en el acceso a materias primas, fuentes de capital, organización de los mercados, ventajas competitivas en producción de bienes de valor elevado, de conocimiento y legitimidad de las empresas multinacionales. En este escenario, los IAS/IFRS surgen como regulación buscando legitimidad e institucionalización y no como un desarrollo teórico del conocimiento contable; su lógica se fundamenta en el realismo económico y político, no en el realismo gnoseológico, epistemológico, metodológico, su comprensión, interpretación y explicación se encuentra en prácticas hermenéuticas que incorporan el problema del ejercicio del poder. IAS/IFRS se consolida como saber estratégico, entendido como capacidad para pensar la información financiera de manera dirigida a motivaciones y mecanismos guía de la organización que desde el poder se hace de ella. Es una palanca para la realización de los objetivos del régimen internacional, al tiempo que una estrategia para el dominio de los mercados de servicios. La información financiera es modelada por grupos de interés, los del financiamiento y, a gran escala, por acciones de política económica que deciden dónde ubicar cada actividad, cada empresa y todo se hace desde una perspectiva inhumana, obviando a los ciudadanos, a las empresas y a las naciones.

## Bibliografía

AICPA. (1977). Inventario de los principios de contabilidad generalmente aceptados. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos .

Bourdieu, P., Chamboredon, J. C., & Passeron, J. C. (1981). El oficio de sociólogo, Quinta edición . Madrid: Siglo XXI.

Cea, J. L. (2011). El marco conceptual del modelo contable IASB: una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española. Madrid: Centro de estudios financieros.

Franco, R. (1998). Contabilidad integral, Teoría y normalización, tercera edición. Pereira: Investigar editores.

Franco, R. (2010). Contabilidad internacional, en busca de sus orígenes. Contabilidad internacional, en busca de sus orígenes (págs. 1-23). Cali: CCINCO.

Franco, R. (2012). Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional. Bogotá: Universidad Libre.

Friedman, M. (1967). Ensayos sobre economía positiva. Madrid: Gredos.

- Friedman, T. (2006). *La tierra es plana*. Madrid: Ediciones Martínez Roca.
- GILPIN, R. (1972). The politics of transnational economic relations. En R. KEOHANE, *Transnational relations and world politics* (págs. 48-9). Cambridge: Harvard University Press.
- Hayek, F. (2005). *Camino a la servidumbre*. Madrid: Alianza editorial.
- IASB. (2009). *NIIF para PYMES*. Londres: IFRSF.
- IASB. (2011). *Constitución IASCF*. Londres: IASCF.
- IASB. (2011). *NIIF 13, Medición a valor razonable*. Londres: IFRSF.
- IASB. (2012). *Estándares Internacionales de Reportes Financieros*. Londres: IFRSF.
- IASB. (2012). *Normas internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.
- IASB. (2012). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRSF.
- IFAC, IAASB. (2011). *Estándares Internacionales de auditoría y aseguramiento*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Kehohane, R. (1988). *Después de la hegemonía*. Buenos Aires: Grupo Editor Latinoamericano.
- Kieso, D., Weigandt, J., & Warfield, T. (2012). *Intermediate Accounting*, 14th edition. New York: Wiley.
- Krasner, S. (1989). *Conflicto estructural*. Buenos Aires: Grupo Editor Latinoamericano.
- Marichal, C. (2009). *Nueva historia de las grandes crisis financieras*. Buenos Aires: Sudamericana S.A.
- Nye, J. (2004). *Soft Power: The Means to Success in World Politics*. New York: PublicAffairs.
- POLANYI, K. (1971). The economy as an instituted process. En K. y. POLANYI, *Trade and market in the early empires* (págs. 243-270). Chicago: Henry Regnery.
- SEC, S. E. (2005). <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>. Recuperado el 18 de Abril de 2011, de <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>: <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>
- SMITH, A. (1979). *La riqueza de las naciones*. Madrid: Tecnos.
- Vilchez, P. (2009). *Análisis del marco conceptual de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de los Estados Unidos de Norteamérica (NORMAS FASB)*. *Quipukamayoc* 32, 117-127.

## Problemáticas en el sistema- mundo de la contabilidad

Edgar Gracia López

### Resumen Abstract

El artículo trata sobre los principales problemas que enfrenta la contabilidad, señalando la urgencia de reconstruir el cuerpo teórico de la misma. Destaca la importancia de ubicar las tendencias actuales que, especialmente, están centradas en la gestión del conocimiento y lo ambiental, como paso para postular la presencia de una racionalidad diferenciada de lo convencional. Observa reflexiones sobre la *racionalidad* y el concepto *sistema*, como mediaciones para re-pensar la contabilidad ambiental.

**Palabras claves:** contabilidad, sistema, racionalidad, realidad.

### Problems in the system- world of accounting

This paper deals with the main problems in Accounting, and shows how urgent is to reconstruct its theoretical body. The importance of locating current trends, mainly those related with the administration of knowledge and environmental issues is highlighted, as well as the efforts to postulate a rationality which is different from the conventional one. It considers some reflections on *rationality* and the concept of *system*, as mediations to rethink environmental accounting.

**Key words:** Accounting, System, Rationality, Reality.



## Introducción

Buena parte de los equívocos que se manifiestan a la hora de precisar los desarrollos de la contabilidad, tienen que ver con las demarcaciones problemáticas. En general, esta dificultad obedece a la ausencia de reflexiones metódicas que tengan en cuenta el contexto, la pertinencia y el principio de localización. Desde el contexto, en tanto permita establecerse con meridiana precisión, que las teorías y los conceptos deben responder en coherencia con lo concreto de la realidad. En otras palabras, teorías y categorías que sirvan para apalancar la resolución de los problemas de la realidad en todos sus órdenes.

(La pertinencia, en el sentido de establecer coherencias entre los elementos conceptuales y categoriales y las formas en que se desenvuelve la realidad concreta.) Actualmente—por ejemplo, la contabilidad debe asumir con prioridad los constructos teóricos de lo ambiental, en función de las tendencias principales (gestión del conocimiento, intangibles, ciudadanía) y la realidad concreta.

El principio de localización—por supuesto, tiene que ver con el sentido argumentativo y político a partir del cual se habla y se actúa. En este aspecto, se ha considerado que la contabilidad asume una especial neutralidad en relación con los fenómenos que analiza, contenido limitado, si se comprende el sentido estratégico encerrado en los presupuestos que soportan este campo de conocimiento, donde hacen presencia los juicios de valor, sobre la sociedad y la economía. El principio de localización—en últimas, permite reconocer la presencia de los sentidos políticos encerrados en la estructura de los saberes que soportan la contabilidad.

En cuanto a las tendencias, la *gestión del conocimiento* establece puntos nodales con la *contabilidad ambiental* y ello, debido a la presencia de cuatro premisas fundamentales: *una*, la objetivación del valor del conocimiento que se aplica a las riquezas y construcciones sociales. Hoy día es, tal vez, más importante la generación y aplicación de conocimientos que el mantenimiento de las riquezas materiales. Lo intangible—por supuesto, ha entrado a definir muchas de las situaciones. *Dos*, la objetivación de las riquezas relacionadas con los recursos naturales. Se trata de las emergencias y crisis que reconocen la importancia de conservar las riquezas naturales para garantizar la sostenibilidad de las generaciones futuras. *Tres*, los desarrollos teóricos y metodológicos que colocan al orden del día las concepciones principales de los sistemas considerados y sus relaciones. Precisamente, subsiste la necesidad de pensar en términos de lo sistémico, holístico, de la complejidad encerrada en los fenómenos, como paso indispensable para re-elaborar los contenidos de la contabilidad, en especial, los relacionados con lo ambiental. *Cuatro*, los sentidos

de responsabilidad social, ética y moral, que en las últimas décadas ha ganado presencia en el medio.

En el marco de las problemáticas, es indudable que la gestión del conocimiento y lo ambiental capturan la principal atención. Desde la gestión del conocimiento en el sentido de la presencia—tal vez, del intangible más importante de la historia, ahora incrustado en los espacios empresariales. Podría afirmarse, que gestionar el conocimiento es adelantar en las formas y maneras como se crea el conocimiento en función de las necesidades vitales de la sociedad. Se trata de reconocer la importancia, tratamiento y seguimiento, de los conocimientos generados en términos de la resolución de problemas concretos.

En este sentido, es que la gestión del conocimiento se une con la necesidad de resolver los problemas ambientales. La contabilidad ambiental, en este escenario, se presenta, entonces, como el campo de conocimientos indispensable y necesario para atender la medición, información, valoración y reproducción de los recursos bióticos y abióticos, con el objetivo de garantizar sus condiciones de presencia en función de la conservación de las especies y de las sociedades del futuro. Por supuesto—parte de las reflexiones sobre las situaciones problemáticas de todo orden, se imbrican con la concepción de mundo, de vida y de sistema(s) que se pretenda.

### **El concepto < sistema >**

En el curso del desarrollo histórico de la contabilidad, ésta, ha tenido que enfrentarse a la resolución de álgidos problemas manifiestos en las condiciones de la sociedad y de la economía. La contabilidad que respondió a los requerimientos de la sociedad industrial y de realidad de la empresa manufacturera, hoy, lo debe hacer bajo la presencia de nuevas variables y problemáticas: el tránsito de la economía de lo material a lo inmaterial, la presencia de nuevas realidades relacionadas con el conocimiento y la información, la gestión del conocimiento como nueva variable que agrega valor a la realidad de las empresas, los efectos de la crisis ambiental, le exigen a la contabilidad nuevos atributos y arquitecturas conceptuales y categoriales. Por supuesto, también la contabilidad debe dar respuestas a las problemáticas del orden teórico-formal y a las referidas en el orden ético-moral.

En general, la contabilidad se enfrenta a la urgente necesidad de reconstruir su aparato conceptual y teórico, que está dando muestras de insuficiencia. En estos asuntos, emerge con fuerza significativa el cuestionamiento a la forma como la contabilidad aprehende la realidad. En este plano, los conceptos y teorías de la contabilidad están fuertemente cuestionados, tanto desde el punto de vista lógico, de la enunciación, del contenido, como

desde lo histórico en el sentido de captura e interpretación de lo concreto de la realidad. Los conceptos tradicionales de la contabilidad (activo, pasivo, patrimonio, capital, beneficio, utilidad, sistema) al parecer, han perdido su potencia para leer e interpretar adecuadamente lo que sucede en los contextos sociales, especialmente, en los económicos y de dirección de las organizaciones.

*El ritmo de la realidad no es el ritmo de la construcción conceptual. Los conceptos se construyen a un ritmo más lento que los cambios que se dan en la realidad externa al sujeto, por eso constantemente se está generando un desajuste (HUGO ZEMELMAN).*

El concepto *sistema* en contabilidad—por ejemplo, generalmente, es enunciado y tratado, más desde una conceptualización instrumental y de mecanismo de procesamiento de información, que desde lo significado en el marco de desarrollo del pensamiento científico.

En general, el concepto *sistema* del que hace uso la contabilidad, reduce su concepción sólo a la formalidad, limitando su alcance a una especie de dispositivo tecnológico que tiene por finalidad principal el ordenamiento y la clasificación de datos para emitir información estandarizada. En el caso contable, el *sistema* es asimilado, principalmente, al uso de la computación para el procesamiento de información, otorgándosele una connotación mecánica que, en la práctica, ha terminado por minimizar la potencialidad científica de la contabilidad.

Desde luego, el concepto de *sistema* está en la base de la arquitectura científica y de conformación de las teorías y explicaciones. Al respecto, el profesor Vasco, argumenta que la palabra ha estado y debe estar vinculada con otros tópicos que no se circunscriben al estrecho concepto de máquina. Uno de estos tópicos, es la convicción de que los procesos del mundo son explicables mediante teorías científicas holísticas que nos permiten tener control sobre ellos, al menos, hacer predicciones certeras sobre ellos (VASCO: 1994). En estos aspectos—por supuesto, el concepto de *sistema* ha pasado por diversas versiones, desde las que van en la comprensión *todo-parte* hasta las que muestran las estructuras de relaciones en el marco de la comprensión sistemas abiertos y de sentido *sistema-entorno*.

La reducción del sistema a una versión mecánica de procesamiento de datos, parece, ha limitado la capacidad de comprender y explicar la presencia de fenómenos y hechos en relación con la información y control de la producción y reproducción de la riqueza y el patrimonio de las organizaciones. Desde luego, esta situación genera una especie de obstáculo epistémico en el progreso de la teoría contable pues se desconocen, drásticamente, criterios sustanciales como: *totalidad, regulación, control*.

Desde luego, la problemática es más profunda en tanto se hace presente la necesidad de develar las razones que imperan en el uso del conocimiento contable, el que, especialmente, se identifica por proyectar socialmente una especial racionalidad afincada en lo técnico instrumental. Desde este ángulo, las categorías y conceptos contables resultan reducidos sólo a formalidades que se alejan de la interpretación concreta de la realidad.

Por supuesto, conceptos como: *sistema, totalidad, realidad*, se muestran cuestionados en relación con la tensión teoría-aplicaciones. En el mundo de la práctica social y concreta de la contabilidad, los instrumentos aparecen como medios que desplazan los contenidos y categorías teóricas, resultando delicado el que la simple técnica y rutina convierta las formas de operación contable en repeticiones que pierden potencia y sentido, respecto de una realidad que es permanentemente cambiante.

Actualmente, se identifica un especial ensimismamiento de la contabilidad que ha perdido potencia en la construcción de resultados, los que son altamente cuestionados por la sociedad y la empresa. En este sentido, es válida la pregunta ¿Cuál es el alcance y contenido real de la contabilidad en el actual contexto histórico? Frente a las posibles respuestas que son múltiples, se plantea la hipótesis en el sentido de que: *la contabilidad se ha convertido en simple información cosificada de hechos naturalizados por la sociedad*. En razón de los adelantos tecnológicos y científicos, esta situación es posible en tanto se reconocen pretensiones que propugnan por un mundo social enteramente automatizado.

Por supuesto, frente al desfase entre lo conceptual, lógico e histórico que, en general, se descubre en las teorías de la contabilidad, se hace necesario girar en torno a la contextualización y localización de los fenómenos y hechos que en esencia deben ser tratados de acuerdo con las condiciones concretas, histórico- sociales.

Los desarrollos de las ciencias físicas y sociales—en los últimos tiempos, precisamente, muestran las profundas modificaciones en el modo como se observa y procesa la realidad. La comprensión del *sistema* en el sentido de orden cerrado, ahora, bajo una mirada distinta como *sistema complejo*, dice de los cambios contemplados en la forma de referirse a los fenómenos.

En el fondo, los desarrollos de la ciencia replantean la actitud como se observan las *causas determinísticas* y se establece el juego de relaciones entre los fenómenos. De un sistema de causa—efecto, se ha pasado a otro con un sentido de múltiples relaciones y condicionantes donde el entorno y sus horizontes resultan influyentes. La llamada *teoría del caos*<sup>1</sup> es un

---

1 Una de las características que se le atribuye al caos es, ser la tercera revolución de la física en el siglo XX, reservando para la teoría de la relatividad y la mecánica cuántica los primeros lugares.

buen ejemplo para ubicar cómo se ha transformado la manera de observar, entender y trabajar los procesos dinámicos.

Sobre este asunto, una pregunta orientadora se podría formular de la siguiente forma ¿cuál es la concepción de *sistema* que es proclive al sentido de contabilidad moderna? En este plano, la pregunta conduce a la consideración de realidad... ¿a qué realidad se refiere la contabilidad? Por lo regular, la contabilidad ha esquivado las respuestas y, en general—así se evidencia, observa la realidad en forma fragmentada y positiva, condicionando la forma como se concibe el sentido de *totalidad* en la consideración del *sistema contable*. En este marco de referencia—parece, la consideración del sistema se asume desde la relación *todo-parte*<sup>2</sup>.

Buena parte de lo denominado como teoría(s) contable(s) se ha soportado en el concepto de *sistema* para estructurar la construcción de teorías parciales, totales o integrales<sup>3</sup>. Desde luego, alrededor del concepto de *sistema* subsisten las polémicas debidas al modo como se concibe su arquitectura y su relación con el *entorno*.

La contabilidad, principalmente, se ha identificado con un concepto de sistema en la versión *todo-parte*, considerando por este conducto un criterio de *totalidad* que se corresponde con la visión de sumatoria de partes. Desde esta consideración, la contabilidad ha terminado por efectuar esquemas de distinción adheridos a planteamientos de regulación insertos en lo decididamente funcional. En este sentido, el concepto de *sistema* y de *totalidad* se funde en una apreciación que enfatiza en la integración y la coherencia, derivando en lo que se puede caracterizar como enfoques tecnológicos y cibernéticos. En otras palabras, tomando el *entorno* en un sentido *regulativo* asumido como *totalidad* en el marco de sistemas funcionales<sup>4</sup>.

---

2 Parte de los obstáculos epistemológicos que se evidencian en la contabilidad, tienen que ver con la concepción asumida frente al tratamiento de los hechos de la realidad. Por lo regular, los hechos son observados y captados en forma fragmentada y positivizada, desvirtuando así, la consideración de uso de un concepto de sistemas en el sentido de lo complejo. Desde esta referencia, es posible afirmar de la contabilidad que, como tal, enfrenta problemas de contexto y entorno y, ello, en razón a las nuevas versiones de la ciencia que atiende de nuevas formas, los sentidos de dinámica de todo tipo de procesos.

3 La propuesta del profesor Moisés García sobre el análisis circulatorio y la observancia de la contabilidad de cualquier fenómeno de la realidad que obedezca a la circulación, parece, se inserta en una concepción de estructura sistémica que, por conclusión, traduce la presencia de una teoría general de la circulación.

4 En el marco de la discusión sobre el criterio de totalidad subsisten diferencias fundamentales, importantes de precisar. Por una parte, aquella posición que comprende la totalidad como la sumatoria de partes y, por otra, la comprendida en el sentido de una realidad estructurada que, en su complejidad, reconoce lo concreto de lo socio-histórico.

Desde luego, el criterio de *sistema* en el sentido de la versión *todo-parte* induce hacia una apreciación de la realidad en forma funcional. De tal manera, la contabilidad ha terminado por constituir representaciones que se refieren a la descripción de los fenómenos, sin indagar y precisar la esencia de los mismos. Por esta vía, la contabilidad desconoce la concreción de las prácticas contables en relación con contextos sociales y económicos determinados<sup>5</sup>.

Tal vez, en el *concepto de sistema* que asume la contabilidad, resida en buena parte de las problemáticas que enfrentan las estructuras teóricas que buscan soportarla y explicarla como disciplina del conocimiento, ello, en razón al sentido y la interpretación. Desde este punto de vista---como se argumenta---la contabilidad de corte funcional no puede establecer adecuadamente la relación dialéctica entre el *es* de la realidad y el *debe ser* de la misma, pues en el fondo, la representación como formalidad, termina por reproducir un esquema alejado de lo concreto de la realidad. Desde este plano funcional, los enfoques positivos y los normativos de la contabilidad resultan irreconciliables debido, principalmente, al enfoque metodológico y al criterio de verdad empleado, que termina por asumirse en la relación información y norma, haciendo abstracción de la realidad (FRANCO: 1989: 23) situación que genera múltiples contradicciones.

## El problema de la racionalidad

Los desarrollos de la contabilidad moderna se han caracterizado por presentar posturas funcionales, instrumentales y formales, que no se adecúan con las condiciones teóricas necesarias y suficientes para resolver los problemas de la *información* y el *control* referidos a las condiciones de generación y distribución de las riquezas naturales y sociales.

En general, la contabilidad se manifiesta como apéndice de versiones descriptivas e interesadas que cosifican la realidad de los hechos y eventos, especialmente, de los económicos constituidos en la materia prima principal de la comunicación e información contables. En este sentido, por ejemplo, el *control* se ha convertido en mero instrumento funcional, asistemático, no integral que, en última instancia, poco contribuye con la potenciación de las condiciones de reproducción bajo las cuales debe operar la generación, producción, distribución y consumo de las riquezas y recursos naturales y sociales.

En parte, esta situación se reconoce como propia de una especial racionalidad que se evidencia en forma de intereses y sentidos adscritos,

---

5 Tal vez, el mejor de los ejemplos sea lo conocido como depreciación que como concepto apunta a la interpretación de lo real de la realidad pero que, en la formalización, la desconoce al asumirse un criterio normalizado que, en la práctica, nada tiene que ver con lo objetivo.

principalmente, a la lógica de reproducción de las condiciones del capital, basados en relaciones de propiedad privada; intereses que se expresan en las funciones y estructuras asumidas por el control (público y privado) orientado, preferencialmente, por hipótesis y modelos contables enunciados más desde intereses individuales y particulares, que generales y sociales.

La especial racionalidad bajo la que se reproduce el capital, ha conducido a la presencia de *sistemas contables* que, en su operar, comparten más las formalidades e instrumentales, que las lógicas de las razones establecidas para el control social sobre las riquezas y recursos. Las consecuencias de esta especial racionalidad, igual, se manifiestan en los criterios y formas de comunicación y decisión que, drásticamente, resultan desvinculadas de la realidad concreta.

El pensamiento que se descubre en las estructuras teóricas vigentes de la contabilidad—al parecer, se manifiesta, especialmente, en formalizaciones lógicas hipotético- deductivas, que reducen la interpretación y la comprensión del entorno. La profesora Chua afirma de una visión del mundo hipotético- deductivo y de un control técnico que, si bien, posee ciertas fortalezas, ha restringido el número de problemas estudiados y el uso de los métodos de investigación (1986).

En el anterior sentido, el reconocimiento financiero ha terminado por colonizar con amplitud el campo de observación contable, reduciendo el estudio de la contabilidad a variables exclusivamente cuantitativas y monetarias. Por esta vía, los hechos contables se han asimilado a los económicos y de estos a las versiones financieras asumidas como centralidad del sistema. De tal manera, lo que se evidencia es la colonización de los sistemas contables por el mundo de la economía que resta valor a la potenciación de lo social y cultural de la contabilidad.

El pensamiento incurso en la contabilidad e incidente en las formalizaciones teóricas—en la praxis, ha marcado la pauta de los sistemas contables en presencia, otorgándole propiedades, atributos, relaciones y maneras de operación que se asemejan, especialmente, al funcionamiento de caja cerrada. Desde esta óptica y bajo lo que se puede denominar como influencia de la metáfora de la máquina, la contabilidad se asemeja a una forma que sólo tiene en cuenta las relaciones entre objetivos, estructuras y eficiencias, olvidándose, precisamente, de lo que sucede con el exterior y el entorno.

Por incompreensión de las dinámicas de los entornos, las formas de operación de la contabilidad han resultado tratadas como si fuesen pertenecientes a organizaciones o entidades cerradas, particularizadas, con escaso relacionamiento con el entorno y reducida visión de la realidad. En estos aspectos, se encuentra fuertemente implicado el concepto(s) y concepción(es) bajo

los cuales se asumen los *sistemas*. El tránsito de la versión de sistema en la perspectiva *todo–parte* a la versión *sistema –entorno* ha propiciado nuevos movimientos y respuestas frente a la asimilación y construcción de teoría social. En estos asuntos, las condiciones de producción del conocimiento social se encuentran problematizadas. Las arquitecturas contables y sus fundamentos—por supuesto, igual, están cuestionados en los órdenes epistémicos y metodológicos.

Los desarrollos teóricos apalancados, fundamentalmente, desde la versión de sistemas en la relación *todo- parte*, inauguraron la problemática de la contabilidad que se reconoce por otorgar mayor importancia a los desarrollos de *historia interna* de la disciplina que a los de la *historia externa social*. En la práctica, las imbricaciones debidas entre lo interno y externo social, muestra rupturas que desdican de la contabilidad centrada en la lógica de las razones sociales. De tal manera, la disciplina contable está siendo reducida sólo a un artefacto técnico- instrumental de operación para el cálculo de resultados especialmente financieros.

Al parecer, han primado, trascendentalmente, las razones de la lógica para encarar las proposiciones que sustentan el edificio teórico de la contabilidad, de allí, se afirma con sentido la presencia de un pensamiento contable que resulta des-contextuado de la realidad que le compete. En esta perspectiva, la condición de la contabilidad como racionalidad controladora se ha centrado en la dinámica de los capitales y poco en la dinámica de las sociedades, con resultados nefastos para los patrimonios sociales y culturales de los pueblos, especialmente, de los considerados como parte del mundo subdesarrollado.

Parte de los desarrollos de la contabilidad se han localizado desde enfoques fundamentalistas en razón a que los atributos teóricos de la misma, se han construido preferentemente desde versiones que parten de verdades inmediatas y aparentemente evidentes, derivando apreciaciones y constructos que, por correspondencia deductiva, igual, aparecen como verdades. De tal manera, los hechos base de la axiomatización y semi-axiomatización de la contabilidad, han sido más el resultado de convenciones y aplicación de principios lógicos de corte positivo, aceptados como verdad.

Desde luego, las problemáticas emergen debido a las inconsistencias que aparecen al contrastar la teoría con la realidad. Se acepta como verdad absoluta—por ejemplo, que el entorno es exclusivamente adscrito al sentido de la propiedad privada, cuando en realidad la propiedad asume su caracterización y condición dependiendo de los factores imperantes en momentos históricos determinados, los que hay que develar para establecer correctamente las coincidencias lógicas de la contabilidad con las históricas.



Por supuesto, el problema de la contabilidad se manifiesta al intentar entender sólo los códigos y estructuras lingüísticas que acompañan a los denominados objetos de estudio, olvidando la construcción de respuestas referidas a la comprensión y sentido del *para-qué* de este conocimiento. Este asunto que traduce una especial racionalidad de pensamiento y actuación, coteja la emergencia de constructos diferenciados que permitan comprender de mejor manera los nuevos problemas a los que se ve enfrentada la contabilidad, en especial, los referidos al conocimiento y su gestionar y los del orden ambiental que, sin duda alguna, exigen miradas diferentes a las convencionales, construidas a la luz de una racionalidad integral y compleja, que incorpore definitivamente al hombre/mujer como el principal de los centros sustanciales para operar en la transformación de condiciones.

## De la contabilidad ambiental

El campo de estudio y de observación de la contabilidad ambiental está por construirse. De facto, se trata de una re-construcción en el sentido de una racionalidad distinta a la actual. Para el efecto, las estructuras teóricas buscadas en términos de racionalidad deben disponerse desde una constitución ajena a la lógica de los mercados. Como afirma Leff, la racionalidad ambiental no es la expresión de una lógica (del mercado, de la naturaleza) o de una ley (del valor, del equilibrio ecológico); es la resultante de un conjunto de normas, intereses, valores, significaciones y acciones que no se dan fuera de las leyes de la naturaleza y de la sociedad, pero que no las imitan simplemente. Se trata de una racionalidad conformada por procesos sociales que desbordan sus actuales estructuras (1994: 37).

Buena parte de las dimensiones que se presentan al momento de considerar los estudios de la contabilidad ambiental, tienen que ver con la puesta en escena de lo que significa la racionalidad del sistema, su incidencia y fuerte relación con la racionalidad ambiental.

Es inobjetable, que en el marco de la racionalidad del sistema social prima la racionalidad del capital que, en términos generales, tiene que ver con la determinación del lucro y la ganancia, influyente en los patrones de comportamiento de los sujetos que orientan sus intereses en el plano económico.

Tal vez, en la racionalidad que orienta el desarrollo de las economías y la sociedad, residan los principales problemas sobre las formas y contenidos bajo los cuales se observan e implementan las relaciones *hombre-naturaleza y sociedad*, asunto que—por supuesto, incide drásticamente sobre los saberes, las regiones de conocimientos y las vitalidades que acompañan la praxis en las sociedades. En este sentido, Enrique Leff afirma:

“los cambios ambientales globales han venido a revolucionar los métodos de investigación y las teorías científicas para poder aprehender una realidad en vías de complejización que desborda la capacidad de comprensión y explicación de los paradigmas teóricos establecidos. La problemática ambiental plantea la necesidad de internalizar un saber ambiental emergente en todo conjunto de disciplinas, tanto de las ciencias naturales como sociales, para construir un conocimiento capaz de la multicausalidad y las relaciones de interdependencia de los procesos de orden natural y social que determinan los cambios socioambientales, así como para construir un saber y una racionalidad social orientados hacia los objetivos de un desarrollo sustentable, equitativo y duradero” (1994: 17)

Las sociedades han transitado---en especial, en esta época moderna, por criterios postulados desde mediciones formales y marcos de referencia cuantitativos que, si bien, han logrado la construcción de parámetros fuertemente adheridos a lo que se considera como avance y progreso, también han desvirtuado la posibilidad y la emergencia de nuevas referencias proclives a una sociedad más justa y equitativa. En especial, mediciones y cuantificaciones formales que se muestran poco contributivas con las organizaciones sociales que por sus dinámicas particulares y por la cultura, exigen y promueven una cosmovisión diferenciada de los centros de poderes económicos e institucionales.

En la nueva cosmovisión que se teje en todos los órdenes, *sin duda*, están emergiendo formas distintas de ver el mundo y de otorgarle nueva referencia. El cúmulo de saberes adquiridos históricamente está cambiando, induciendo una reorganización hacia dimensiones distintas, aún insospechadas, intentando nuevas clausuras, más humanas, potenciales y vitales. Ante la realidad ambiental y sus consecuencias devastadoras, al hombre, a la ciencia, a las regiones y disciplinas de conocimientos, no les queda otra alternativa que asumir las nuevas problemáticas.

Los criterios cuantitativos derivados de la estructura monetaria y de precios, se incrustan, precisamente, en una visión de mundo que orienta la mirada del ser humano hacia el entendimiento de su exterioridad demarcada en los objetos. Por esta vía, la naturaleza es observada como objeto que se puede reducir a simples cálculos operables en un tiempo de convención demarcado por el corto plazo y sólo dispuesta para atender las necesidades de los procesos productivos orientados a la reproducción del capital.

Para la contabilidad, la existencia de lo cuantitativo y monetario ha sido determinante, prefijando las razones teóricas y los comportamientos de los contables frente a las dinámicas de las riquezas naturales, sociales y frente a las masas patrimoniales que se objetivan, fundamentalmente, desde las condiciones impuestas por la propiedad privada.

En la generalidad de lo que conocemos como contabilidad, ésta orienta sus instrumentales y referencias hacia el estudio de unidades constitutivas desde la consideración micro, aunque, en especial desde el siglo XX, se encuentran abundantes estudios en su relación con los espacios macro y de determinación de los valores agregados de la economía. Desde luego, gran parte del arsenal teórico de la contabilidad (micro, macro) se orienta hacia la constitución de sistemas de información y decisión. En lo macro-contable, por ejemplo, se orienta hacia lo que se denomina como contabilidad social.

El campo de observación de la contabilidad ambiental se puede analizar desde dos planos que resultan complementarios, desde lo micro y desde lo macro-contable. Desde lo micro, el fuerte trabajo que se presenta desde la gestión de empresas y que destaca significativamente a la contabilidad inserta en los sistemas de gestión ambiental. En este espacio, los desarrollos teóricos de la contabilidad que se presentan desde el amplio significado de las transacciones, su naturaleza y de las formas de contrato y control que le resultan inherentes.

Desde un enfoque que puede denominarse como derivado del neo-institucionalismo, se reflexiona sobre la relación principal y agente, en especial, otorgando significaciones especiales a la teoría contractual, como base para la realización de acuerdos y donde los modelos contables empleados forman parte sustancial de la caracterización de los mismos. Desde este marco de referencia, es posible identificar posturas que se relacionan con el tratamiento de variables ambientales en los procesos, junto con la especificación de riesgos que se presentan.

Desde las posturas que podemos señalar como desarrollos macro-contables, los esquemas se presentan como complementarios a las cuentas nacionales, en tanto el estudio de las cuentas ambientales ha recibido un tratamiento metodológico periférico. Desde luego, tanto en los estudios micro, como en los estudios macro-contables, el asunto se ha centrado en los criterios de valoración, medición, información y control ambiental, configurando campos problemáticos que aún no tienen respuestas precisas.

La cosmovisión que se emplea al momento de analizar las variables ambientales, por supuesto, tiene escenarios de discusión, en tanto se tornan problemáticos los criterios bajo los cuales se asumen los estudios, en especial, cuando se examinan las dimensiones de la valoración ambiental. Los enfoques monetarios y no monetarios se presentan como versiones que esgrimen argumentos diferentes. En este punto, las propuestas se mueven en la necesidad de configurar un campo de observación contable construido desde una racionalidad diferente a la de reproducción de las condiciones del capital.

La Comisión Económica para América Latina (CEPAL), manifiesta cómo el estado y los partidos políticos han reducido el ámbito de acción, mientras el mercado se ha legitimado como el nuevo instrumento para la asignación de recursos, lo que está vinculado al proceso de sustitución de paradigmas. Igual, observan, que cuando la sociedad es sólida, la participación de la comunidad tiene carácter decisorio y se expresa a través de instancias directas principalmente regionales y locales. También señalan que no es posible enfrentar los problemas ambientales en forma consistente, sino se cuenta con un sistema de información y control estadístico que permita efectuar algunas cuantificaciones y hacer un seguimiento riguroso del impacto de los recursos aplicados (CEPAL: 2006: No 48)

Como puede deducirse, la contabilidad se convierte en el instrumento teórico y de aplicación por excelencia, en tanto históricamente ha tenido que ver con la riqueza y sus condiciones de reproducción. Es claro, que los recursos ambientales y naturales son objeto de manipulaciones y controles que se expresan dependiendo de las formas, dinámica y lógicas, bajo las que se estipulan la propiedad y la reproducción de los mismos.

La contabilidad, que en su trasegar histórico ha tenido que valorar y medir el comportamiento de los hechos económicos, al menos de aquellos que caen bajo su óptica de influencia, se muestra—sin duda, como el campo de conocimiento que inobjetablemente debe asumir en preferencia aquellos desarrollos que permitan las valoraciones, mediciones y registros de lo que sucede con los bienes naturales y ambientales.

La relación ecología-contabilidad señala fructíferos desarrollos, en la medida que tanto una como otra disciplina encaran con consistencia la dinámica de los flujos. Mientras uno de los paradigmas derivados de la teoría ecológica señala que la naturaleza posee una forma de organización, funcionando de acuerdo con leyes, donde en los conjuntos de ecosistemas se ensamblan los componentes bióticos y abióticos mediante flujos y ciclos de materia y energía, con capacidad de auto-repararse, auto-mantenerse, auto-reproducirse (TOLEDO: 1994: 159); la contabilidad, igual, referencia el comportamiento de masas patrimoniales y de la riqueza, a través del estudio de flujos de comportamiento, orientando la postulación de los controles requeridos para la producción, mantenimiento y reproducción de la riqueza considerada<sup>6</sup>.

Si bien, son bastantes las deficiencias que se encuentran en la contabilidad, también es cierto que desde su encuentro con el mundo de lo científico, le

---

6 La versión contable formulada por el profesor Moisés García—estructurada desde la teoría de sistemas y el análisis circulatorio—se muestra como una potente herramienta para vincular a la contabilidad con los fenómenos ambientales; de hecho, hoy día, se reconoce que la contabilidad puede asumir con propiedad el estudio de todo tipo de flujos y circulaciones tanto en su forma concreta como abstracta.

ha permitido avanzar en sus versiones formalizadas y, de alguna manera, alimentar su accionar en el complejo universo de dominio de los fenómenos que se presentan en la realidad. Las versiones de contabilidad como modelo circulatorio—por ejemplo, permiten entrever un trabajo fructífero si se examina estrechamente la estructura de flujos y sistemas considerados. Prioritariamente, la contabilidad ambiental deberá demarcar con propiedad las relaciones sistémicas que se establecen entre el mundo social y el mundo natural, para establecer los principios básicos y funciones conducentes al logro de estructuras teóricas, semióticas, interpretativas y de representación que permitan el abordaje de los fenómenos ambientales.

Respecto de las problemáticas ambientales—al menos, se enuncian los siguientes aspectos conductores que relievan precisamente la necesidad de construir y reconstruir los actuales referentes que soportan el accionar de la contabilidad. Estos aspectos—por supuesto, están atravesados por el conocimiento y su gestión (creación de conocimiento) y la racionalidad ambiental—que, como se ha manifestado, encierra un campo problemático de exigente esfuerzo para postular reales alternativas teóricas en función de aplicaciones y comportamientos contextualizados y localizados:

1. Precisar los bienes finales cuyo producto forma parte de lo llamado como *producción natural* y que son objeto de intercambio en el mercado. La aportación de estos bienes al producto social, correspondería a su valor monetario expresado luego de restar los consumos intermedios. En este asunto, la polémica se genera al momento de pretender homogeneizar los recursos naturales haciéndolos equiparables a otros recursos y reduciéndolos a comparación respecto de un único patrón de medida, situación problemática si se tiene en cuenta que la valoración de los recursos naturales es un punto controvertido en la construcción de las cuentas patrimoniales, además, que no se le puede poner precio a algo que está fuera del mercado.
2. Efectuar claramente la taxonomía de clasificación de los recursos en el marco de lo que se denomina *inventario de recursos naturales*.
3. Tener en cuenta que los recursos se insertan en un amplio marco de relaciones sociales, culturales y políticas, acotados en dimensiones de territorio (espacio) y tiempo.
4. Establecer adecuadas valoraciones en el esquema de la materias primas, productos, subproductos, residuos y emisiones<sup>7</sup> :

$$Mp - (p + Sp) = R + E.$$

---

7 Mp: materias primas, P: productos, Sp: subproductos; R: residuos; E: emisiones.

Desde luego, dadas las dificultades que se presentan al momento de valorar los recursos naturales, es inobjetable, que se debe desarrollar el *sistema de captación y procesamiento de los datos* referidos a las variables ambientales y naturales. Como tal, el sistema inserto en consideraciones amplias del significado de este tipo de información, en su contenido, debe abordar los enfoques multi-valorativos.

Es indudable, que un elemento de la naturaleza se puede valorar de distintas formas: por su contribución al ecosistema, por su valor histórico, cultural y aporte a la evolución de una región, por su valor económico cuando es producto del mercado, por la serie de atributos eco-sistémicos (biodiversidad), por la determinación de los componentes naturales biológicos o físicos que satisfagan necesidades y, por lo tanto, tienen valor. En estos aspectos, resulta pertinente establecer claramente la distinción entre los conceptos de cantidad y calidad. Mientras la cantidad es, por lo general, unidimensional (por ejemplo: masa, volumen), la calidad representa múltiples atributos y puede referirse a una dimensión cualquiera o, a un conjunto de dimensiones (como composición química, estructura física, atributos estáticos) que influyen en el recurso que se trate (RANDAL: 1985: 29).

La regulación contable, a pesar de sus preferencias de tránsito por senderos que la adscriben a procesos de desregulación y regulación económica, puede, desde el punto de vista normativo, también establecer versiones que en función de la *forma-empresa* faciliten decisiones y controles proclives al control de los recursos naturales y ambientales. El mismo criterio de patrimonio natural<sup>8</sup>, deberá ser pensado en función de una realidad acotada ampliamente, de tal manera, que las funciones patrimoniales y de estructura económico social, puedan efectuar los cálculos y controles necesarios para efectos de una producción limpia. Desde luego, tanto en el estricto plano teórico como en el regulativo que obedece a marcos institucionales de referencia, los asuntos de la valoración, medición y control, deberá examinarse profundamente.

Por supuesto, como se dijo anteriormente, en las nuevas alternativas teóricas deberá emerger un apoyo sustancial adherido a una versión de sistema en el sentido de alta complejidad pero, más allá, en el orden de comprender sentidos y estructuras—incluidas las estructuras síquicas de los sujetos—que involucren la emergencia de una conciencia ecológica. Por supuesto, la emergencia de una racionalidad proclive a la re-construcción de una sociedad más humana y consciente de los valores.

---

8 En la metodología aplicada en Francia, el patrimonio natural representa un conjunto de bienes que han sido legados por las generaciones anteriores y que se debe conservar o transformar adecuadamente para poder ser transmitido a las generaciones futuras (DANE, Marco conceptual para la clasificación de información ambiental, p. 239).

En el orden de estas nuevas realidades, la gestión del conocimiento se muestra como una tendencia que sitúa, precisamente, a las *estructuras sistémicas pensadas* como centro de las realizaciones en todos los órdenes. En estas estructuras, la información se constituye en el basamento que proporciona los insumos necesarios para almacenar, utilizar y reproducir conocimientos que, bajo ciertas condiciones, se constituyen en los canales necesarios para impactar las organizaciones consideradas. Desde este punto de vista, el gestionar los conocimientos se convierte en la base para reproducirlos.

Las diferencias entre las formas de producir conocimiento en el pasado y las actuales, consisten, básicamente, en la utilización de las mediaciones y dispositivos que, igualmente, forman parte del orden teórico y práctico. Estas mediaciones, se convierten en formas metodológicas para vincular permanentemente la teoría con la realidad. Entre la teoría y las aplicaciones, se ha determinado un espacio que se debe valorar, pues no resulta suficiente el hecho de disponer de teorías. La valoración de este espacio como mediación es de suma importancia para garantizar las actuaciones en contexto.

## Conclusiones

En conclusión, se puede decir:

- a) Es necesario re-estructurar las dimensiones teórico-conceptuales de la contabilidad para el efecto de una práctica social diferenciada de la convencional. En esta búsqueda, se debe considerar el contexto, la pertinencia y el principio de localización, como elementos que recreen en concreto el desarrollo de las teorías contables. En los desarrollos- por supuesto—se deben examinar con cuidado los conceptos que soporten el edificio teórico, en especial, conceptos como: *sistemas, totalidad, regulación, control, contabilidad*. Desde luego, este examen se debe realizar en el sentido de la generación y constitución de una racionalidad sustantiva y práctica que se muestre diferenciada de la racionalidad natural del sistema del capital.
- b) En el sentido de constitución de una racionalidad diferenciada, la contabilidad ambiental se convierte en aquel campo de conocimiento, propio para potenciar la presencia de condiciones proclives a un uso distinto de los recursos naturales y sociales. Para el efecto, los conocimientos generados son del orden complejo y holístico. De tal manera, es crucial que los desarrollos teóricos de la contabilidad se piensen desde las referencias que le brindan los desarrollos alternativos.

## **Bibliografía**

ASTORI Danilo (1978). Enfoque Crítico de los Modelos de Contabilidad Social. Editorial Siglo XXI, México.

FRANCO Rafael (1989). Contabilidad integral. Editorial investigar. Colombia.

GARCÍA Moisés (1980), Contabilidad Social. Instituto de Planificación Contable. España.

GARCÍA Moisés (1986). Ensayos Sobre Teoría de la Contabilidad. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid.

HABERMAS J, (1981). Teoría de la Acción Comunicativa. Editorial Taurus.

LEFF Enrique (1994). Sociología y Ambiente: formación socio-económica, racionalidad ambiental y transformaciones del conocimiento. En Ciencias Sociales y Formación Ambiental, Editorial Gedisa.

PUIG J. CAROMINAS J (1990) La ruta de la energía. Editorial Antrhopos.

RANDALL Alain (1985). Economía de los Recursos Naturales y Política ambiental. Editorial Limusa.

TOLEDO M. V. (1994). "Tres problemas en el Estudio de la Apropiación de los Recursos Naturales y sus repercusiones en la Educación". En Ciencias Sociales y Formación Ambiental. Editorial Gedisa.

VASCO U. Carlos E y Otros (1994). La Teoría General de Procesos y Sistemas. En Misión Ciencia, Educación y Desarrollo.

ZELENY Jindrich (1982), Dialéctica y Pensamiento de Sistemas. En Dialéctica y Conocimiento. Ediciones Cátedra.





## **Contabilidad para la sostenibilidad ambiental y social**

*Eutimio Mejía Soto – Luis Alberto Vargas Marín.*

### **Resumen Abstract**

Tradicionalmente, la contabilidad ha sido concebida como una disciplina de carácter económico, limitada a la protección del capital de los inversionistas y como factor determinante para el cálculo de las imposiciones fiscales. La nueva contabilidad, se desarrolla como una ciencia social que evalúa la gestión de la organización en la generación y sostenibilidad de los diferentes tipos de riqueza que controla; desde esta concepción, se establece una escala de prioridades en la protección del patrimonio de las entidades, donde los intereses económicos están supeditados a los propósitos superiores de protección y de mantenimiento de la riqueza ambiental y social.

**Palabras clave:** sostenibilidad integral, desarrollo, contabilidad ambiental, contabilidad social, ambiente, dimensiones contables.

### **Accounting for environmental and social sustainability**

Traditionally, accounting has been conceived of as a discipline of economic nature, limited to the protection of the investor's capital and as determinant factor to calculate taxes. New accounting is developing as a social science that evaluates the management of the organization in the generation and sustainability of the different forms of wealth that it controls. From this view, a series of properties in the protection of an entity's patrimony is established, in which the economic interests are dependent on the superior interest of protection and maintenance of the environmental and social wealth.

**Key words:** integral sustainability, growth, environmental accounting, social accounting, environment, accounting dimensions.

## Introducción

“Poder mirar al abismo, puede salvarnos de él” (Hoyos, 1989)

La contabilidad para la sostenibilidad se enmarca dentro de una nueva contabilidad. La contabilidad tradicional anclada en la partida doble, la unidad monetaria, la presentación de estados contables financieros, orientada a determinar la utilidad económica del período y enfocada a la protección del capital dinerario invertido por los socios, es insuficiente para responder a los desafíos de la sostenibilidad ambiental y social que reclaman las nuevas generaciones.

Una contabilidad orientada hacia la sostenibilidad debe de reformular los cimientos mismos de su saber, re-conceptualizando su ubicación en el campo del saber, objeto de estudio, método, naturaleza, función y finalidad genérica. El presente artículo, presentará los fundamentos conceptuales que sustentan la nueva contabilidad, responsable con el ambiente y comprometida con la construcción de una sociedad mejor. Una contabilidad amplia e incluyente que dé cuenta de todas las riquezas que controlan las organizaciones, enmarcadas en tres dimensiones generales: ambiental, social y económica.

## Aportes conceptuales

Las definiciones tradicionales de contabilidad son reduccionistas y limitativas del objeto y que hacer de este saber, enmarcado legalmente en restricciones económicas y administrativas. Contrario sensu, la investigación supera la dimensión sesgada de la regulación actual, para fundamentar un conocimiento milenario en un saber estratégico al servicio de la sostenibilidad socio-ambiental; como señalan Montes y Mejía (2012, 116 y 117), la contabilidad es “la ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de las riquezas (ambiental, social y económica) controladas por las organizaciones, utilizando diversos métodos que permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre las mencionadas riquezas, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma”.

La definición anterior, permite inferir tres relaciones, correspondientes a igual número de dimensiones que debe abordar la contabilidad:

### Contabilidad ambiental

Ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza ambiental controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza ambiental, con el fin

de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma.

### **Contabilidad social**

Ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza social controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza social, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma.

### **Contabilidad económica**

Ciencia social aplicada que estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza económica controlada por las organizaciones, utilizando diversos métodos que permiten evaluar la gestión que la organización ejerce sobre la riqueza económica, con el fin de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la misma.

La contabilidad financiera es una rama de la contabilidad económica, pero los elementos financieros no logran incorporar todos los impactos de la economía. El saber contable debe dar cuenta de todos los actos, hechos y situaciones que generan circulación de la riqueza, muchos de los cuales no son movimientos financieros y no están registrados en los reportes organizacionales.

Ortegón (2011, 19) señala como ejemplo de dichas actividades, la denominada economía invisible<sup>1</sup> o prosumo, anotando que “es importante indagar otro tipo de escenarios, que permitan identificar nuevas realidades, donde se tenga la oportunidad de localizar otros elementos, que puedan llevar a una consideración y percepción más amplia de la economía y no solamente estadística, monetaria y financiera. La denominada economía invisible o prosumista brinda dicha oportunidad, al permitirnos explorar en esos campos que se ubican al margen de las variables convencionales como producción y consumo, sin desconocerlas en su esencia ya que, además de ello, las unifica a partir de criterios y características diferentes”.

Las actividades asociadas con la economía invisible, la economía negra o subterránea y la economía informal, entre otras, no forman parte de los informes o reportes contables, sin embargo, dichas actividades generan y destruyen riqueza, contribuyen al desarrollo económico, aunque no hagan

---

1 La economía invisible o prosumista es un concepto diferente a la economía subterránea, economía informal o economía ilegal; tampoco existen datos contables que den cuenta de dichos movimientos de riqueza.

parte de las cifras del crecimiento. Si las actividades señaladas generan movimientos de riqueza, dicha transformación debe ser objeto de información por parte de la contabilidad, independiente de las fuentes generadoras de dichos flujos; lo importante para la contabilidad, es la existencia y circulación de su objeto de estudio, independiente del motor generador de dicho movimiento.

Las definiciones presentadas sobre contabilidad general, ambiental, social y económica, permiten establecer los puntos de partida en la fundamentación de una contabilidad para la sostenibilidad ambiental, social y económica. La contabilidad económica es la tercera dimensión contable, que unida a las dos dimensiones objeto de este artículo (social y ambiental), constituyen las tres aristas de la teoría tridimensional de la contabilidad. Desde esta teoría, la sostenibilidad o mantenimiento<sup>2</sup> de riqueza debe darse en las tres dimensiones, pero de manera ponderada, donde la escala de prioridades establece una estructura jerárquica que ubica en la parte superior a la riqueza ambiental, seguida de la riqueza social y, en la base, la riqueza económica, que está supeditada a las categorías superiores.

La contabilidad tiene una teoría general que sustenta los tres modelos contables correspondientes a los tres tipos de riqueza: ambiental, social y económica. Los modelos contables son el soporte de donde se derivan los diferentes sistemas contables o aplicaciones técnico-procedimentales. Los desarrollos aplicados de la contabilidad, para fines del presente estudio, se clasifican en tres grandes grupos:

1. Según el número de organizaciones que informan: micro-contabilidad, meso-contabilidad y macro-contabilidad.
2. Según el carácter de la organización: contabilidad gubernamental, privada y mixta.
3. Según el alcance de la contabilidad: contabilidad positiva (descriptiva, explicativa y predictiva) y contabilidad normativa (incluye las etapas de la contabilidad positiva y, adicionalmente, la fase prescriptiva).

La micro-contabilidad, hace referencia al proceso contable que se desarrolla en una unidad u organización; la compilación, resumen y articulación de un conjunto de contabilidades de diferentes organizaciones, permite el desarrollo de la macro-contabilidad. Los informes macro-contables son un imprescindible insumo para la toma de decisiones de trascendencia tanto para el sector público como para el privado. La meso-contabilidad es un punto intermedio entre la micro-contabilidad y la macro-contabilidad.

---

2 Desde la ecología profunda se establece que “una cosa está bien, cuando tiende a conservar la integridad, estabilidad y belleza de la comunidad biótica. Está mal, cuando tiende en sentido contrario” (Singer, 1995) 349).

La presentación de estados contables agregados meso y macro contables, se pueden clasificar por sectores de producción, geográficos, tamaño de las organizaciones, radio de acción, ingresos, propiedad común, entre otros. Los distintos segmentos tienen impactos diferentes en lo ambiental, lo social y lo económico; en tal sentido, la información agregada permite conocer y tomar decisiones frente a los renglones sostenibilidad positiva y los que generan sostenibilidad negativa.

La contabilidad pública, es un sistema contable resultado de la aplicación conceptual, técnica y procedimental de los modelos contables en las organizaciones gubernamentales; conforme a dicho concepto, existen tres orientaciones: contabilidad ambiental pública, contabilidad social pública y contabilidad económica pública; a este último sistema, pertenece la contabilidad financiera pública. La contabilidad privada, es el sistema derivado de los modelos señalados y aplicados a las organizaciones del sector privado. Para los propósitos de contribuir a la sostenibilidad integral, el carácter de las organizaciones es de vital importancia, por cuanto sus fines, límites y campos de acción son claramente diferenciables, de forma tal, que se puede determinar su función en el marco de la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de la riqueza que controlan las organizaciones.

La contabilidad positiva describe, explica y predice el comportamiento de la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza controlada por la organización; la contabilidad normativa, además de los tres elementos anteriores, desarrolla unos escenarios ideales de la condición de la riqueza y su sostenibilidad, en tal sentido, presenta opciones que pueden contribuir al mantenimiento de una situación óptima de la riqueza ambiental, social y económica.

## **Desarrollo sostenible y sostenibilidad integral**

El Informe Brundtland (1987) define desarrollo sostenible como que “Es aquel desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente, sin comprometer la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer sus propias necesidades”. Labandeira, León y Vázquez (2006, 28) desarrollan su propia definición de desarrollo sostenible, que explica... “un desarrollo sostenible es, en versión más amplia, un desarrollo socialmente deseable, ambientalmente factible y económicamente deseable”.

“Desarrollo sostenible sería aquel que permita la preservación y utilización racional de los recursos naturales escasos y, consecuentemente, que requiere de una regulación del uso (directo e indirecto) de esos recursos, sea tras medidas reguladoras impuestas por alguna forma de autoridad o por ambos tipos de medida” (Rueda, 2002, 52; citando a Serafy Salah).

“Finalmente, el desarrollo sostenible, se puede entender como un proceso de cambio social, en donde la explotación de los recursos, la orientación al desarrollo tecnológico y las reformas institucionales se realizan en forma armónica, ampliándose el potencial actual y futuro para la satisfacción de las necesidades y aspiraciones humanas” (Rueda, 2002, 52; citando a Henry Acselrad).

La teoría tridimensional de la contabilidad (ambiental, social y económica) propuesta en el presente documento, responde a una concepción a partir de la cual, la contabilidad se articula como una ciencia al servicio de la sostenibilidad, concibe el desarrollo en función de una estructura jerárquica de las dimensiones objeto de estudio de la contabilidad. La estructura diferencia la importancia de las dimensiones, privilegiando el componente ambiental, seguido del social y, por último, el económico.

El objeto máximo, es alcanzar la sostenibilidad ambiental; el desarrollo de las otras dimensiones está subordinado a que su crecimiento y progreso, no atente contra la primera dimensión en la pirámide integral del desarrollo. La dimensión ambiental, es la reina de las dimensiones; la dimensión social es la virreina y la dimensión económica es el edecán al servicio de las dos primeras. Ya lo señalaba el profesor Manfred Max Neef (2000), la economía debe estar al servicio del hombre y no el hombre al servicio de la economía.

El desarrollo sostenible es un concepto amplio e incluyente; en su esfera, aborda el crecimiento y el progreso económico en términos materiales e inmateriales, medible en indicadores de calidad de vida y de consumo; incluye la dimensión social en función del bienestar humano en su esfera física y sicosocial; por último, reconoce la naturaleza y su finitud. Dicho concepto no está exento de críticas y revaluación permanente.

La mayoría de tratadistas consideran posible la armonía entre los objetivos de las tres dimensiones (económica, social y ambiental), la contabilidad para la sostenibilidad, diferenciándose de la concepción anterior, proclama la subordinación dimensional, en virtud, de que el crecimiento y el progreso económico no pueden pretender la misma importancia que la conservación de la naturaleza y la viabilidad de la vida del hombre y otras especies en el planeta.

Las consideraciones anteriores, permiten exponer los siguientes supuestos guía de la presente propuesta:

- a. No es posible hablar de equilibrio entre las dimensiones del desarrollo, debe existir una escala jerárquica en función de la importancia de las mismas, a saber: ambiental, social y económica; se han señalado en orden de importancia. Considerar la dimensión social como la más importante es propio del pensamiento antropocentrista, mientras que

considerar el ambiente como dimensión vital, responde a una línea de pensamiento eco-céntrico o bio-céntrico.

- b. El objetivo central es la sostenibilidad ambiental, es el mantenimiento integral de todas las formas de vida y sus condiciones óptimas; el desarrollo sostenible, por el contrario, tiene, socialmente, un matiz fundamentalmente económico.
- c. La sostenibilidad implica un acto de responsabilidad intrageneracional e intergeneracional, que entiende que la riqueza ambiental es finita, agotable y tiene un proceso limitado de generación de nueva riqueza; por el contrario, las otras concepciones de desarrollo tienden a la búsqueda de satisfactores para las necesidades<sup>3</sup>, que tienden al infinito.
- d. El hombre debe consultar la armonía de la naturaleza para adaptar su vida de conformidad con el ambiente natural; sería equivocado pretender, obligar a la naturaleza a acoplarse a las pretensiones de vida de los hombres.
- e. La sostenibilidad es una visión responsable de la función del hombre en el planeta, reconoce sus límites y las limitaciones externas; reconoce que los objetivos de la sostenibilidad se miden y se reconocen en el largo plazo, consciente de que cada acción del hombre sobre la naturaleza, en algún momento, traerá consecuencias para la vida en cualquiera de sus formas de expresión.
- f. El reconocimiento de los límites de posibilidades de explotación de la naturaleza, modificará los patrones de consumo y la relación hombre-naturaleza; no existirá una verdadera conciencia ambiental, si el hombre cree que es posible continuar con los niveles y formas de consumo actual. Se equivoca la teoría que considera que la naturaleza continuará sirviendo de proveedora silenciosa y pasiva para satisfacer todos las pretensiones humanas; de continuar por este sendero de consumo, seguramente, la viabilidad de la vida en el planeta estará efectivamente en peligro, por lo menos la del hombre y otras muchas especies.
- g. La contabilidad debe evaluar la sostenibilidad de las organizaciones en las tres dimensiones por separado, lo que permitirá conocer el comportamiento de la riqueza controlada por los entes. Dichos estados e informes, permitirán identificar, por ejemplo, que muchas organizaciones son sostenibles económicamente, pero insostenibles en las dimensiones sociales y ambientales. Si sólo se presentan estados contables financieros, nunca se podrá conocer la verdadera situación de la organización y la gestión integral de la riqueza que controlan.

---

<sup>3</sup> Conforme al pensamiento de Manfred Max Neef(2000) las necesidades son finitas, pero el hombre puede crear formas de tendencia infinita para la satisfacción de las mismas.



## **Dimensión ética de la contabilidad**

Hoyos (1989, 136) afirma que “lo novedoso de la problemática ambiental es que obliga al hombre a pensar en sus relaciones fundamentales y originarias con la naturaleza, con su mundo: lo obliga a restablecer el más profundo sentido de mundo de la vida”.

El respeto por la vida, en todas sus manifestaciones, supera el imperativo categórico Kantiano que consideraba que el hombre es un fin en sí mismo y, por ningún motivo, puede ser considerado un medio. El nuevo imperativo debe superar el antropocentrismo ético de considerar sólo al hombre como sujeto de derechos; el nuevo paradigma bio-céntrico debe considerar sujetos de derecho a todas las especies y formas de vida. El respeto por el ambiente, implica superar el sacro-secularizado privilegio del hombre de considerarse rey de la naturaleza, para dar paso, a pensarse como una especie más, que no es ni más ni menos importante que las otras.

Hoyos (1989, 142) señala que “algunos de los modelos que se analizan dentro de una ética ambiental siguen prisioneros del antropocentrismo... se trata de aquellos argumentos por la preservación de una naturaleza para el futuro del hombre, por la reducción de todo sufrimiento o por la conservación de la vida en todas sus formas y niveles. Cuando se habla de vida y de sufrimiento se parte del ser humano”. Se requiere una visión que supere la concepción de considerar al hombre centro del universo.

La contabilidad se ubica en el campo del conocimiento dentro de las ciencias sociales aplicadas, que, al igual que las tecnologías sociales, tienen el propósito de alcanzar conocimientos, diseños, bienes y servicios útiles para la vida, no sólo del hombre, sino de todas las formas y manifestaciones de vida. Como resultado de lo anterior, las acciones de los contables deberán ser analizadas por la filosofía moral, como un criterio de validación axiológica y deontológica del actuar contable.

El fin último de la contabilidad, es contribuir a la generación, acumulación, distribución y sostenibilidad de la riqueza ambiental, social y económica controlada por las organizaciones; nos encontramos frente a una concepción eminentemente valorativa y ética. La contabilidad, al evaluar la gestión de la organización, emite un juicio crítico que califica como responsable, el uso socio-ambiental que la entidad hace de la riqueza que controla.

La presentación de la estructura jerárquica de las riquezas que controla la organización, obedece a una dimensión ética. La concepción, tradicionalmente aceptada y contemplada en la triple línea de resultados, considera que debe alcanzarse un equilibrio entre las dimensiones económica, social y ambiental. La propuesta del presente trabajo, estratifica las riquezas, otorgando mayor

importancia a la dimensión ambiental, seguida de la social y ubicando los factores económicos como los últimos en la escala de importancia. La dimensión económica es subsidiaria y deberá supeditar sus objetivos y propósitos a la sostenibilidad de los factores ambientales y sociales.

“Se establece una estructura jerárquica de las riquezas controladas por la organización, considerando en orden vertical de importancia la siguiente: ambiental, social y financiero. La Contabilidad también fundamenta los medios utilizados para alcanzar el mencionado fin, no todos los instrumentos son adecuados, de forma tal, que los medios también deben ser éticamente responsables en el marco de la sostenibilidad integral” (Mejía, Montes y Montilla, 2011, 4).

Geba, Fernández y Sebastián (2008, 8) señalan que “el objetivo de la contabilidad socio-ambiental es obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir, del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso y en su entorno”. La importancia de conocer la situación y riqueza ambiental y social en la organización, es poder generar políticas que permitan contribuir a su protección, cuidado y sostenibilidad.

“La contabilidad ambiental se desarrolla en un espacio donde confluyen diversas disciplinas, unas naturales como la biología y la ecología, entre otras, y unas sociales como la economía y la contabilidad. La contabilidad, cada día, tiene un mayor grado de responsabilidad pública de dar cuenta de las relaciones entre el hombre y la naturaleza. La contabilidad tiene un compromiso evidente con la humanidad presente y futura, en la tarea inaplazable de proteger, cuidar y conservar el ambiente” (Carmona, Carrasco y Fernández-Revuelta, 1993, 278, citado en Mejía, 2010, 14). Lo anterior, evidencia el vínculo de la contabilidad ambiental con el desarrollo sostenible, un desarrollo que tenga la capacidad de satisfacer las necesidades de la generación presente, pero que, responsablemente, garantice que las generaciones futuras puedan satisfacer sus propias necesidades. Concepción plasmada desde el Informe Brundtland en 1987.

La acción contable debe evidenciar y mostrar a la sociedad cómo algunas organizaciones están dando un uso inadecuado a los recursos ambientales y sociales; debe reflejar en las cuentas ambientales el gasto desmedido que tienen las personas, con el objeto de alcanzar los propósitos económicos. La contabilidad debe denunciar cómo las organizaciones han equiparado la riqueza económica, con la riqueza ambiental y social, justificando que es posible compensar la destrucción del ambiente y el deterioro del capital social, cuando el crecimiento económico muestra indicadores positivos.

La contabilidad ambiental no puede confundirse con la contabilidad financiera ambiental, ni con la contabilidad de gestión ambiental, estas dos

últimas, son versiones eufemísticas del modelo económico hegemónico que pretende reflejar el rostro ambientalmente responsable del consumo desmedido. La verdadera contabilidad ambiental tiene un enfoque bio-céntrico (eco-céntrico), es un reconocimiento a la importancia armónica de todas las formas y manifestaciones de vida (fauna y flora), en lo social es pluralista y reconoce el multiculturalismo con iguales derechos y oportunidades.

Señala Singer (1995, 337) que “hay cosas que una vez se pierden, no se pueden recuperar con todo el dinero del mundo. Por tanto, justificar la destrucción de un viejo bosque sobre la base de que nos proporcionará unos estupendos beneficios exportadores no es válido... porque sea cual sea la cantidad en la que aumentamos su valor, nunca podrá recomprar el vínculo con el pasado que representa el bosque”. Los beneficios que arroja la destrucción de la naturaleza puede traer beneficios económicos en el corto plazo para la generación presente, pero las consecuencias negativas serán a largo plazo y las padecerán varias generaciones futuras.

La contabilidad para la sostenibilidad se fundamenta en una ecología profunda. La contabilidad financiera ambiental se ha sustentado en una ecología superficial. “La ecología superficial se limita al marco de la moral tradicional... luchaban por evitar la contaminación en nuestro suministro de agua para que bebiéramos agua sana, y querían conservar la naturaleza para que la gente pudiera seguir disfrutando de sus paseos. Los ecologistas profundos, por otra parte, querían conservar la integridad de la biosfera por su propio bien (el bien de la naturaleza), sin tener en cuenta los posibles beneficios que los seres humanos podrían conseguir al adoptar esa actitud” (Singer, 1995, 349). Congruentes con lo anterior, la contabilidad para la sostenibilidad no se representa en términos monetarios, sino en las unidades propias de representación de la naturaleza.

## **Protección constitucional de la riqueza social y ambiental en Colombia**

El derecho nacional e internacional es profuso en la emisión de regulaciones tendientes a la protección de la riqueza ambiental y social de las naciones y del mundo. Colombia no ha sido ajena a tal tendencia, es así, como la Constitución Política de 1991 en su artículo primero, reza que “Colombia es un Estado social de derecho”, es un Estado de derecho porque todos los nacionales están bajo el imperio de la Ley; es social porque la carta magna y la ley están comprometidas con un orden político y social justo como lo declara el preámbulo de la misma. Así mismo, ha sido denominada como “la constitución ecológica” en virtud de la inclusión expresa en diferentes artículos de su compromiso con el medio ambiente. Este último aspecto, no está exento de antagónicas concepciones.

La visión ecológica de la Constitución, si bien es plausible, no es el estado ideal que una disposición jurídica debe establecer con respecto al ambiente. La Constitución y la Ley siguen siendo antropocéntricas, el hombre sigue siendo la medida de todas las cosas, la flora y la fauna no merecen respeto por sí mismas, sino en función de su utilidad para el hombre. La Carta magna dice que “todas las personas tienen derecho a un ambiente sano”, clara demostración del carácter utilitarista con que actúa el hombre, las cosas de la naturaleza tienen valoración moral en virtud de la utilidad que representen para la especie humana. El hombre requiere una nueva fundamentación jurídica, no sustentada en la superioridad del hombre, sino anclada en el respeto a todas las formas de vida. Cuando ello pase, la fauna y la flora tendrán derechos hoy ausentes en las constituciones y en las leyes de la mayoría de naciones autodenominadas civilizadas.

A continuación, se extractan los principales aspectos de la dimensión ambiental, los artículos relacionados con la dimensión social no serán resalados por el carácter propio de social de la Carta Magna, lo que indica que se encuentran inmersos a lo largo de todo el artículo de la misma:

- Art. 2: “Son fines esenciales del Estado:... facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan...”.
- Art. 8: “Es obligación del Estado y de las personas proteger las riquezas culturales y naturales de la Nación”.
- Art. 49: “...La atención en salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado”.
- Art. 58: “...La propiedad es una función social que implica obligaciones como tal, le es inherente una función ecológica”.
- Art. 63: “Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley, son inalienables<sup>4</sup>, son imprescriptibles<sup>5</sup> e inembargables<sup>6</sup>”.
- Art. 67: “La educación es un derecho de la persona y un servicio público que tiene una función social...la educación formará al colombiano en el respeto a los derechos humanos... y para la protección del medio ambiente”.
- Art. 79: “Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo.

---

4 No son objetos transables en el mercado, no están disponibles para su enajenación.

5 Los legítimos dueños no perderán su derecho de dominio sobre los mismos por no ejercerlo, es decir, nadie podrá alegar posesión de éstos.

6 No son objeto de embargo en acciones judiciales que se adelanten contra sus propietarios.

Es deber del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines”.

- Art. 88: “La ley regulará las acciones populares para la protección de los derechos e intereses colectivos, relacionados con... el ambiente...”.
- Art. 95: “... Son deberes de la persona y del ciudadano:

Numeral 8: Proteger los recursos culturales y nacionales del país y velar por la conservación de un ambiente sano”.

- Art. 268: “El Contralor General de la República tendrá las siguientes atribuciones:

Numeral 7: “Presentar al Congreso de la República un informe anual sobre el estado de los recursos naturales y del ambiente”.

- Art. 275: “El Procurador General de la Nación, por sí o por medio de sus delegados y agentes, tendrá las siguientes funciones:

Numeral 4: Defender los intereses colectivos, en especial el ambiente”.

- Art. 289: “Por mandato de la ley, los departamentos y municipios ubicados en zona fronteriza podrán adelantar directamente con la entidad territorial limítrofe del país vecino, de igual nivel, programas de cooperación e integración, dirigidos a... la preservación del ambiente”.
- Art. 300: “Corresponde a las asambleas departamentales, por medio de las ordenanzas:

Numeral 2: Expedir las disposiciones relacionadas con... el ambiente”

- Art. 310: “El departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina... Mediante ley aprobada por la mayor de los miembros de cada cámara se podrá limitar el ejercicio de los derechos de circulación y residencia, establecer controles a la densidad de la población, regular el uso del suelo y someter a condiciones especiales la enajenación de bienes inmuebles con el fin de proteger la identidad cultural de las comunidades nativas, preservar el ambiente y los recursos naturales del archipiélago”.
- Art. 317: “Sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble...

La ley destinará un porcentaje de estos tributos... a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables...”

- Art. 331: “Créase la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena encargada de la recuperación de la navegación, de la actividad portuaria, la adecuación y conservación de tierras, la generación

y distribución de energía y el aprovechamiento y preservación del ambiente, los recursos ictiológicos y demás recursos naturales renovables”.

- Art. 333: “La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común...”

La empresa, como base del desarrollo tiene una función social que implica obligaciones...

La ley determinará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la nación”.

- Art. 334: “La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de bienes... para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial... la preservación de un ambiente sano...”.
- Art. 360: “La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía... la ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables”.
- Art. 361: “Los ingresos del sistema general de regalías se destinarán al financiamiento de proyectos para el desarrollo social, económico y ambiental de las entidades territoriales...”.

Corresponde al legislador desarrollar las leyes que permitan consolidar los mecanismos de protección y salvaguarda del ambiente de conformidad con el espíritu del constituyente. La formulación de una propuesta de contabilidad para la sostenibilidad se enmarca dentro de los objetivos constitucionales de sostenibilidad ambiental, al igual que responde a la filosofía de los organismos internacionales públicos y privados que han promovido políticas para garantizar la viabilidad de la vida futura en el planeta. Una ambiciosa concepción jurídica nacional, puede evolucionar de un Estado social de derecho a un Estado ambiental y social de derecho (Mesa, 2010).

## Cuentas de la contabilidad ambiental

### Activo ambiental

Se propone como definición de activos ambientales el conjunto bienes tangibles o intangibles<sup>7</sup> de tipo natural controlado por la organización, a través del dominio, uso, disposición o explotación directa o indirecta del

<sup>7</sup> En el campo ambiental, lo intangible se refiere a las realidades ambientales no tangibles o materiales, como pueden ser las relaciones eco-sistémicas, la resiliencia, la capacidad de carga, entre otras características y particularidades de los recursos ambientales.

mismo, del que la organización, espera obtener beneficios ambientales, sociales o económicos.

La definición propuesta de activo ambiental es amplia e incluyente, subyace en ella una crítica a las concepciones tradicionales que identifican el activo a partir de los beneficios económicos que deriva para el ente, donde su reconocimiento depende de la capacidad de medir dicho beneficio económico en términos fiables. La corriente de contabilidad financiera ambiental en Europa (CUE, 2001, 12 y 13) ha señalado que los activos ambientales son aquellos bienes que adquiere la entidad y están a disposición del mejoramiento de las condiciones ambientales de la organización y/o la sociedad, concepción que si bien tiene un contenido de responsabilidad ambiental organizacional, sigue teniendo un carácter reduccionista y monetarista.

La definición de activo señalada bajo la consideración de la contabilidad como una ciencia que contribuye a la sostenibilidad ambiental y social, reconoce la importancia de evaluar la gestión de la organización en la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza controlada. El accionar de la organización puede arrojar como resultado un deterioro, destrucción y agotamiento de la riqueza que controla directamente como son los activos; pero otros bienes que no están controlados de forma directa por la organización, también pueden ser afectados como puede ser el caso de los bienes públicos, comunes o de otras organizaciones.

El SCAEI (ONU, 2002, 19) expone que “los activos del medio ambiente son los activos naturales no producidos que cumplen la función de proveedores, no de recursos naturales necesarios para la producción, sino de servicios ambientales, como la absorción de desechos, funciones ecológicas (hábitats naturales, control de inundaciones y regulación del clima) y otros servicios no económicos, como la conservación de la salud y de valores estéticos”. Esta definición es necesaria pero no suficiente para una fundamentación de la contabilidad para la sostenibilidad, en tal sentido, su referencia era obligada.

Otros conceptos señalados por la Organización de Naciones Unidas (2002) con respecto a los activos ambientales son las siguientes:

- Activos del medio ambiente: Todos los activos naturales no son activos económicos. Se trata de activos naturales no producidos que no son proveedores de insumos de recursos naturales para la producción sino proveedores de servicios ambientales (absorción de desechos) y que cumplen funciones ecológicas, como la protección de los hábitats y la regulación de las inundaciones y el clima y proporcionan otros servicios no económicos, como beneficios para la salud y valores estéticos (ONU, 2002, 155).

- Activos naturales: Bienes que incluyen activos económicos (producidos y no producidos) y activos del medio ambiente, incluidos los activos ecológicos, la tierra y el agua y sus respectivos ecosistemas, los activos del subsuelo y el aire (ONU, 2002, 155).
- Activos naturales cultivados: Comprenden el ganado de cría, el ganado lechero, los animales de tiro, etcétera, y los viñedos, huertos y otras plantaciones de árboles que dan frutos repetidamente y cuyo crecimiento se encuentra bajo el control, la responsabilidad y la gestión directa de unidades institucionales (ONU, 2002, 155).
- Activos naturales no producidos: Activos del medio natural, como la tierra y ciertos bosques no cultivados y yacimientos de minerales, que se necesitan para fines de producción pero que no son el resultado de un proceso de producción. Se dividen en activos económicos y activos del medio ambiente (ONU, 2002, 156).
- Stock (inventario) bruto de capital: Valor de todos los activos fijos existentes que siguen utilizándose al comienzo del período contable, según el precio efectivo o estimado de los nuevos activos del mismo tipo, independientemente de la duración de los activos (ONU, 2002, 164)

Conforme a los activos ambientales identificados se puede presentar la siguiente tabla de cuentas de activos:

Código	Cuentas Ambientales	Criterios de valoración
11	Agua	Con valor económico
		Sin valor económico
12	Suelo	Con valor económico
		Sin valor económico
13	Sub-suelo	Con valor económico
		Sin valor económico
14	Aire	Con valor económico
		Sin valor económico
15	Flora	Con valor económico
		Sin valor económico
16	Fauna	Con valor económico
		Sin valor económico
17	Minerales	Con valor económico
		Sin valor económico

Fuente: elaboración propia del autor.

Los activos, en general, pueden ser de carácter económico y no económico, controlados y no controlados económicamente por el hombre.



Activo del medio ambiente	Clasificación	
Activos económicos naturales producidos	Inmovilizado	Las plantaciones y los huertos, animales para la producción de lácteos
	inventarios	Cultivos agrícolas y ganado criado
Activos económicos naturales no producidos	Inmovilizado	La tierra
	Inventarios	Biota silvestre y los activos del subsuelo
Activos naturales no económicos	Activos naturales no controlados económicamente por el hombre.	

Fuente: elaboración propia del autor a partir del documento SCAEI 2002.

La contabilidad tradicional registra la situación y la circulación del valor monetario de los activos controlados económicamente por la organización, fundamentalmente, desde la óptica financiera; la propuesta radicada en el presente documento, establece que la organización debe informar con respecto a la situación y cambios presentados en los activos ambientales en su condición física; así mismo, se establece que la organización debe informar de los impactos que ha generado sobre tales activos que no están dentro de su control económico, pero que el accionar del ente puede impactarlos positiva o negativamente siendo, esta última, la situación más común. Por ejemplo, una organización no es propietaria jurídicamente de un río determinado, pero las operaciones del ente pueden impactar la calidad y la cantidad de agua del río, situación que debe informar la contabilidad, así como las consecuencias derivadas de dicha situación y los impactos en el medio.

### Pasivo ambiental

Un pasivo ambiental es una obligación de la organización que deberá ser cubierta en el presente o en el futuro, que ha surgido como resultado de actos y hechos en donde el ente, de forma directa o indirecta, ha participado por acción u omisión, de forma voluntaria o involuntaria, no cumpliendo la función de acumular, generar, distribuir y mantener (sostenibilidad) los activos ambientales<sup>8</sup> y la riqueza ambiental<sup>9</sup>, arrojando como resultado

8 Los activos ambientales forman parte del patrimonio de la organización, entonces, la organización tiene derecho de dominio, uso, goce, fruto y disposición de dichos activos, con las limitaciones establecidas en la Ley. El componente jurídico debe evolucionar hacia Estados socio-ambientales de derecho, en donde la prioridad es la protección y sostenibilidad de la riqueza social y ambiental.

9 La riqueza ambiental está constituida por el conjunto de activos ambientales tangibles e intangibles controlados y no controlados por todas las organizaciones de carácter público, privado y mixto;

una disminución de la calidad y/o cantidad de un activo ambiental o de la riqueza ambiental.

Los pasivos ambientales de las organizaciones se evidencian en las siguientes condiciones (Mejía, 2010, 15):

- a. La lluvia ácida.
- b. La destrucción de la capa de ozono.
- c. La contaminación del agua.
- d. Contaminación del aire.
- e. Contaminación de terrenos.
- f. La alteración de micro-cuencas y las fuentes de agua.
- g. La sobre-explotación de los recursos para los diversos usos.
- h. Destrucción de hábitats de diversas especies.
- i. Estrés ambiental local y global.
- j. Amenazas de seguridad alimentaria.
- k. La contaminación en la acumulación de desechos sólidos y emisiones al ambiente.
- l. Deterioro de los recursos naturales y energéticos.
- m. Pérdida de fertilidad de los suelos.
- n. Pérdida de especies.
- o. Eliminación de la biodiversidad.
- p. Creciente degradación ambiental.

### **Ingreso ambiental**

Es el incremento de la calidad y/o cantidad de los activos ambientales producidos en un período determinado, representados en la entrada de nuevos activos ambientales o el mejoramiento de la calidad de los existentes; tales entradas e incrementos, son el resultado de las acciones y omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio.

La definición anterior, es concebida desde una visión amplia e incluyente de la contabilidad, hace referencia a la dimensión ambiental en virtud de las condiciones físicas del activo ambiental, debe ser complementada bajo los resultados del registro de la dimensión social y financiera de la contabilidad.

---

incluye los bienes ambientales públicos, comunes y libres que potencialmente puedan ser impactados positiva o negativamente por las acciones u omisiones de las organizaciones.

La contabilidad ambiental se enfoca en las unidades físicas, la financiera gira en torno a lo monetario; ejemplos de partidas de ingresos ambientales desde la visión de la contabilidad financiera ambiental, son las consideraciones de Bischoffshausen (1996, citado por Mejía, 2010, 50) quien señala que “el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias, y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante.

### **Gasto ambiental**

Es el decremento de la calidad y/o cantidad de los activos ambientales en un período determinado, representados en la salida de activos ambientales o el deterioro, pérdida o agotamiento de la calidad de los activos ambientales existentes; tales disminuciones de calidad o cantidad de activos ambientales son el resultado de las acciones y omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio.

La partida de costo ambiental no se incluye porque corresponde a una cuenta de la contabilidad financiera ambiental y la contabilidad de gestión ambiental.

## **Cuentas de la contabilidad social**

### **Activo social**

Se propone como definición de activos sociales el conjunto de bienes tangibles o intangibles de tipo social controlados por la organización, a través del dominio, uso, disposición o explotación directa o indirecta del mismo, de donde, la organización espera obtener beneficios ambientales, sociales o económicos.

Los activos sociales son de dos tipos, controlados directamente por la organización o activos sociales internos y activos sociales externos, haciendo referencia a los activos que no son controlados por la organización, pero pueden ser afectados e impactados por la acción u omisión de la organización. Organizaciones internacionales han intentado establecer propósitos sociales universales que, en sentido amplio y genérico, pueden entenderse como activos macro-sociales. Entre ellos se citan:

- a. Universalización de la educación.<sup>10</sup>
- b. Igualdad entre géneros.

---

<sup>10</sup> Los ocho objetivos del milenio de la Organización de Naciones Unidas ONU fue un referente en la identificación de algunos activos sociales.

- c. Autonomía de la mujer.
- d. Promover la igualdad entre géneros y la autonomía de la mujer.
- e. Reducir la mortalidad infantil.
- f. Mejorar la salud materna.
- g. Combatir el VIH/SIDA, el paludismo y otras enfermedades.
- h. Garantizar la sostenibilidad del medio ambiente.
- i. Fomentar una asociación mundial para el desarrollo.

### **Pasivo social**

Un pasivo social es una obligación de la organización que deberá ser cubierta en el presente o en el futuro, que ha surgido como resultado de actos y hechos en los cuales el ente de manera directa o indirecta ha participado por acción u omisión, de forma voluntaria o involuntaria, no cumpliendo la función de acumular, generar, distribuir y mantener [sostenibilidad] los activos sociales y la riqueza social, arrojando como resultado una disminución de la calidad y/o cantidad de un activo social<sup>11</sup> o de la riqueza social<sup>12</sup>.

A continuación, se citan situaciones prácticas que evidencian pasivos sociales, generados por la acción u omisión de las organizaciones:

- a. La pobreza media y extrema.
- b. El hambre.
- c. El analfabetismo.
- d. La inseguridad social.
- e. La delincuencia.
- f. Mortalidad infantil y materna.
- g. Morbilidad.
- h. La violencia social y de género.
- i. La guerra.

### **Ingresos sociales**

Conforme a una contabilidad para la sostenibilidad, los ingresos sociales son los incrementos de la calidad y/o cantidad de los activos sociales identificados en un período determinado, representados en la entrada de

---

<sup>11</sup> Un activo social es la riqueza social controlada por una organización.

<sup>12</sup> La riqueza social es el conjunto total de activos sociales, independiente del tipo de organización que los posea. A diferencia de la riqueza ambiental, que incluye los activos ambientales libres que no están controlados por ninguna organización, todos los activos sociales pertenecen a alguna organización.

nuevos activos sociales o el mejoramiento de la calidad de los existentes; tales entradas, el mejoramiento de la calidad de los mismos, son el resultado de las acciones y omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma de la sociedad.

El IDEA 2001; Ablán y Méndez, 2004; Ayerbe et al, 2009) señala que los ingresos sociales corresponden a las entradas percibidas por la empresa como consecuencia de ejercer prácticas sociales. En otra perspectiva, los ingresos provenientes de una sociedad son los beneficios que se obtienen del trabajo en sociedad tal como las mejoras hechas a la conservación del ambiente a través del reciclaje o apoyo brindado a las demás personas fomentando la tolerancia y el respeto.

### **Gastos sociales**

Son los decrementos de la calidad y/o cantidad de los activos ambientales en un período determinado, representados en la salida de activos ambientales o el deterioro, pérdida o agotamiento de la calidad de los activos ambientales existentes; tales disminuciones de calidad o cantidad de activos ambientales son el resultado de las acciones y omisiones del hombre, o consecuencia de la dinámica autónoma propia de la naturaleza y su interacción en el medio.

La partida de costo social no se incluye porque corresponde a una cuenta de la contabilidad financiera social y la contabilidad de gestión social.

### **Conclusiones**

El modelo contable financiero ha ejercido una alta influencia en el saber y el hacer contable, hasta el punto, que se ha llegado a pensar que la contabilidad se limita a la dimensión económica, desconociendo dos dimensiones de alta importancia para este campo del saber, como son la dimensión ambiental y la social.

La dimensión contable ambiental debe ser incluyente y fundada en una ética de la vida, superando la concepción antropocentrista de la ética tradicional que ha convertido al hombre en la medida de todas las cosas, como en el clásico pensamiento del sofista griego. El respeto por la naturaleza no puede estar sustentado en los beneficios que ésta representa para el hombre, el valor de la naturaleza descansa en sí mismo, en su propia condición, en su existencia, no en función de su utilidad para los fines del hombre. Cuánta humildad requiere tener el ser humano para comprender que es una especie más de la naturaleza, y no la especie superior de la misma.

El sistema contable actual, concentrado en la dimensión financiera, desconoce la existencia y circulación de la riqueza ambiental; si la contabilidad

no registra el “stock” y los cambios en la calidad y en la cantidad de activos ambientales, los informes financieros no sólo son parciales, sino que ocultan la información más importante, de tal manera, que cuando las empresas se están descapitalizando socio-ambientalmente, los informes financieros pueden afirmar que son entidades superavitarias. La situación descrita arroja múltiples consecuencias negativas como es el que las empresas no asuman los pasivos que generan, trasladando dichas erogaciones a otras organizaciones, ya sean públicas o privadas, o a la sociedad en general; dichos cargos que las entidades no asumen de forma responsable y que son trasladados a terceros, se denominan las externalidades negativas. La contabilidad para la sostenibilidad, propende por el costeo total, que incluya todos los impactos ambientales y sociales, generados por la actividad de la organización.

La función de la contabilidad para la sostenibilidad es la de efectuar una rigurosa evaluación y seguimiento al control que las organizaciones ejercen sobre la riqueza que está bajo su órbita, la cual, incluye la ambiental, social y económica. La contabilidad se constituye así, en la guardiana de la riqueza, en la protectora de los recursos, relaciones sistémicas y servicios ambientales, sociales y económicos de la mencionada riqueza. Esta nueva contabilidad propone una sostenibilidad integral, que es diferente al desarrollo sostenible clásico. La integralidad del desarrollo presenta una estructura jerárquica de las riquezas, por lo que formula la pirámide integral del desarrollo, que ubica, en primer lugar, la riqueza ambiental, seguida de la social y, en último lugar, sitúa a la dimensión ambiental. Mientras el desarrollo sostenible establece que debe existir una armonía entre las dimensiones económica, social y ambiental que forman la triple línea de resultados, la sostenibilidad integral argumenta que la dimensión económica debe subordinarse a las dimensiones social y ambiental. La dimensión social se subordina a la ambiental, siendo la sostenibilidad ambiental el fin máximo de la sociedad.

La fundamentación de la contabilidad para la sostenibilidad es plenamente congruente con las disposiciones que expone la Teoría tridimensional de la contabilidad<sup>13</sup>, que se resume en los siguientes cuatro puntos:

1. **Descriptivo:** Corresponde a la valoración cuantitativa y cualitativa del estado y circulación de las riquezas (ambiental, social y económica) controladas por las organizaciones. La dimensión descriptiva de la nueva contabilidad supera los límites de las unidades monetarias como criterio único de representación, la moneda puede

---

13 La teoría tridimensional de la contabilidad es una propuesta que establece que la contabilidad debe evaluar plenamente la gestión de la organización sobre los tres tipos de riqueza que controlan, a saber: ambiental, social y económica.

ser apropiada para dar cuenta de la realidad económica financiera, pero es inadecuada para representar de fielmente la dimensión social y ambiental; estas dos últimas dimensiones, requieren unidades de medida más apropiadas para dar cuenta de la situación y los cambios presentados en la respectiva riqueza.

2. Explicativo: Corresponde a la etapa donde la contabilidad da cuenta y razón de las causas que generaron los movimientos-circulación de riqueza en la organización; la evaluación de la gestión de la organización con respecto al tratamiento de la riqueza ambiental, social y económica, implica dar cuenta de cuáles fueron los flujos de riqueza inter e intra-organizacional y las acciones generadores de dichos flujos y los respectivos efectos.
3. Predictivo: Se refiere a la capacidad que debe tener la contabilidad para desarrollar y diseñar los sistemas contables con la capacidad de anticipar las tendencias en la existencia y la circulación de riqueza ambiental, social y económica de las organizaciones. La predicción es un instrumento de prevención que permitirá anticipar los movimientos de riqueza, de manera, que es posible detectar a tiempo movimientos desfavorables de la gestión de la organización.
4. Prescriptivo: Corresponde a la etapa donde la contabilidad presenta recomendaciones tendientes a la óptima acumulación, generación, distribución y sostenibilidad integral de las riquezas controladas por las organizaciones. La prescripción contable es el conjunto de acciones que se presentan con el propósito de lograr una adecuada gestión de la riqueza, tendiendo a su protección, cuidado y conservación. Todas las etapas de la contabilidad requieren la convergencia activa de todas las ramas del saber; las ciencias actúan de forma conjunta en la construcción de alternativas de solución a los problemas identificados por la sociedad.

## Bibliografía

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE). (2001) Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, mayo.

GEBA, Norma; FERNÁNDEZ, Liliana y SEBASTIÁN, Mónica. (2008) *El proceso contable en la especialidad socio-ambiental*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 35, julio-septiembre. p. 217-152

HOYOS V. GUILLERMO. (1989) Elementos para una ética ambiental. Seminario sobre ciencias sociales y medio ambiente. Julio 18 y 19. Bogotá.

LABANDEIRA, Xavier; LEÓN, Carmelo y VÁZQUEZ, María Xosé. (2006) *Economía ambiental*. Madrid: Pearson-Prentice Hall.

MAX NEEF, Manfred. *Desarrollo a Escala humana: una opción para el futuro*. Medellín: proyecto 20 editores, 2000.

MEJÍA SOTO, Eutimio. (2010) *Contabilidad ambiental: crítica al modelo de contabilidad financiera*. Armenia: FIDESC.

MEJÍA SOTO, Eutimio y MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2012) Análisis de los conceptos de capital, mantenimiento de éste y su relación con la riqueza ambiental. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría* No 49, enero-marzo, pp. 115-154.

MEJÍA SOTO, Eutimio; MONTES SALAZAR, Carlos Alberto y MONTILLA GALVIS, Omar de Jesús. (2011) Aspectos éticos que fundamentan un nuevo modelo de contabilidad ambiental. Ponencia Conferencia Interamericana de Contabilidad. Octubre. Puerto Rico.

MESA CUADROS, Gregorio. (2010) *Derechos ambientales en perspectiva de integralidad*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.

ORTEGÓN CLAVIJO, Claudia Marcela. (2011) *El prosumo: una mirada a la economía invisible*. Armenia: Universidad La Gran Colombia.

ORGANIZACIÓN DE NACIONES UNIDAS. (2002) *Sistema de Contabilidad Ambiental y Economía Integrada SCAEI*. Departamento de Estadística.

RUEDA DELGADO, Gabriel. (2002) *Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación*. En: *Revista Contador* N° 9, enero – marzo. p. 11-128.

SINGER, Peter. (1995) *Ética práctica*. Cambridge University Press.





## Contabilidad: responsabilidad social - gestión humana

*Rubiela Jiménez Aguirre (\*)*

### Resumen

El documento presenta algunos elementos de análisis sobre la forma en que las empresas asumen la responsabilidad social. De la manera como se asume la responsabilidad social, depende, en buena medida, la gestión humana. Así mismo, se plantean algunos de los modelos que se han hecho presentes en la literatura sobre la "medición" del talento humano y, también, se plantea la reflexión a partir de la investigación realizada en términos de la relación de la contabilidad con la gestión humana en la perspectiva interna de la responsabilidad social.

**Palabras clave:** Contabilidad, Gestión Humana, Responsabilidad Social, Sistema de Información Contable.

Clasificación JEL: M14, M41

### Accounting: Social Responsibility - Human Resources

#### Abstract

This paper gives some elements of analysis on the way that companies take charge of social responsibility. On the way social responsibility is taken charge of, depends, in good deal, human resources. Likewise, some of the models that have appeared in the literature on the "measurement" of human talent are explained, and I also state some reflections on the research about the relationship between accounting and human management in the internal perspective of social responsibility.

**Key words:** Accounting, Human Resources, Social Responsibility, System of Accounting Information.

---

\* Contadora Pública de la Universidad de Manizales, Especialista en Revisoría Fiscal, Magister en Gerencia del talento Humano de la Universidad de Manizales y estudiante del Doctorado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes de Mérida Venezuela. Profesora titular de tiempo completo de la Universidad de Manizales, directora del grupo de investigación en teoría contable del programa de Contaduría Pública. Correo electrónico: ela@umanizales.edu.co

## I. Introducción

De acuerdo con los nuevos referentes de la Contabilidad, se comprende la importancia de los recursos tangibles e intangibles que resultan determinantes para la administración y la dirección de las organizaciones y el sistema de transacciones y negocios. En particular, hoy día, la naturaleza de los recursos intangibles ha entrado a decidir muchas de las situaciones del futuro de las organizaciones. En la práctica, no resulta<sup>1</sup> suficiente la consideración de los recursos tangibles, pues, con especial relevancia, lo intangible se está mostrando como fundamental en el sistema de decisiones.

Las organizaciones sociales y empresariales están reconociendo plenamente la existencia de nuevos factores y variables que resultan estratégicos de cara a las nuevas condiciones de competitividad, los cuales, son de gran consideración al momento de enfrentar los procesos de decisión. Uno de estos factores tiene que ver con la necesidad de considerar lo Humano en la organización.

Cada vez y de mejor manera, los usuarios reclaman información transparente, coherente, integral y sistemática sobre los asuntos referidos a lo Humano. De allí, que se derive la necesidad de postular, desde lo contable, categorías, indicadores y conceptos que, en el marco de “sistemas de información contables,” logren entregar resultados que faciliten las decisiones integrales. En este sentido, la preocupación de la contabilidad tiene que ver con la construcción de sistemas que proporcionen información de lo humano, con el amplio criterio, de participar activamente en la gestión humana.

Debido a las limitaciones que evidencia la contabilidad respecto de los sistemas contables y su sistema de información sobre la gestión humana en las organizaciones, es necesario postular nuevos enfoques que permitan, no sólo la estructuración y la complementación del sistema mismo, sino, el cubrimiento de las necesidades que expresan y requieren los usuarios de la contabilidad a fin de potenciar los niveles de decisión en procura de participar en el desarrollo de la gestión.

### Contabilidad de recursos humanos

En el transcurso de los últimos tiempos se han desarrollado diversos modelos en el ámbito de la gestión del talento humano que tienen como fin común, lograr la competitividad de las organizaciones ante diversos factores

---

1 Documento producto de investigación, derivado del proyecto de investigación “Esquema regulatorio para pequeñas y medianas empresas (Pymes) de Colombia”, grupo de investigación Teoría Contable, avalado y financiado por la Universidad de Manizales.

condicionantes. Todos ellos exigen, de alguna manera, cambiar los enfoques tradicionales de tratamiento al Talento Humano, otorgándole el significado que por su aporte a los resultados de la empresa requieren. Todas ellas reconocen la importancia del talento humano como parte indispensable para lograr la eficiencia empresarial.

Asumiendo, en primera instancia, la *Contabilidad del Talento Humano como subsistema de la Contabilidad Social*, a continuación, se presenta la siguiente cita: En Norteamérica, se ha considerado que el recurso humano está en función de la producción y de la generación de utilidades; bajo esta visión, el recurso humano se integra como un elemento más para medir la eficiencia empresarial, ya que, es considerada como un medio y no como un fin; por ello, se habla de la contabilidad del recurso humano puesto que incorporan, “al balance financiero, un conjunto de cuentas en las que se refleja toda la información relativa al recurso humano, siendo que la motivación de las personas que trabajan inicialmente el modelo es, que esta información no fuese de tipo financiero incorporado en el balance general, sino que fuese una información de gestión, es decir, vinculadas, fundamentalmente, a la Contabilidad Administrativa”. Araujo (1995, p.57)

La empresa Europea, responde a una visión humanista que considera al hombre como un fin y no como un medio, elaboran un Balance Social que da cuenta del clima social de la empresa, se considera que la producción y, en general, los objetivos económicos financieros sólo son posibles en la medida que el recurso humano en la empresa cuente con todas las condiciones y medios necesarios para disfrutar de un clima social del que es merecedor el ser humano. Si esas condiciones no se dan dentro de la empresa, en primera instancia, la producción no alcanzará los niveles esperados.

### **Antecedentes de la contabilidad del talento humano**

La contabilidad del Talento Humano es un campo del conocimiento que está fundamentado “1- en la teoría económica que determina el valor del recurso humano como capital variable de la empresa. 2- En el proceso de administración del personal, en donde se originan los costos y 3- en la contabilidad, encargada de la planeación, valuación, procesamiento y análisis de los diferentes datos relacionados con el personal de la empresa” Burbano (199-).

Desde hace mucho tiempo, los investigadores se han planteado la necesidad de cuantificar los recursos humanos de las organizaciones. Adam Smith, (1723-1790), Jean Baptiste Say, (1767-1832) Jhon Stuart Mill (1860-1873) y William Roscher, (1817-1894), podrían considerarse como pioneros. Las escuelas del pensamiento Contable han enfocado el problema de la

contabilidad del talento humano: La europea (Continental Europea) y la norteamericana (Anglosajona). Citados por Vlaenminck (1961).

En la escuela Europea (autores que se citan a continuación) y citados por Bruns (1975) manifiestan en sus escritos, la necesidad de dar valor a los recursos humanos. **Joseph Wilbois**, expresa que “Me gustaría que un consejero delegado pudiera decirse a sí mismo: una sociedad tiene capital natural de 10 millones y un capital mental de 30, así, sólo podrán redactarse Balances completos, es decir, balances reales.

**Jean Daric** afirma; “toda empresa hace una inversión en instalaciones y equipo y otra inversión humana..., pero la inversión humana no se puede valorar. Clasifica la inversión Humana en profesional, fisiológica y psicológica; la primera, agrupa el conjunto de valores profesionales de todo el personal; la segunda, comprende las mecánicas humanas, cuya calidad depende de la salud del individuo y la tercera, en razón de su carácter inmaterial, es difícil de precisar. **George Rivers**, pretende sólo contabilizar el valor del personal contratado cuando éste es de carácter fijo, excluyendo de dicha valoración al personal temporal.

La característica más importante de estos autores, es que conceden gran importancia al concepto de valor, el que suscita muchas controversias entre los economistas y demás pensadores de diferentes épocas.

William Patton Citado por Cashin y Polimeni (1987). Considera que en una empresa, un personal bien organizado, puede constituirse en un activo de mayor importancia que, por ejemplo, un inventario de mercancías (....) existiendo formas de medirlo en términos monetarios.

Caplan, Edwin y Landekish, Stephen (1974). **Se preguntan. ¿Cuál es el activo más importante de la organización?** y dicen: la respuesta a esta pregunta puede variar da firma a firma, no obstante, se haya llegado a reconocer que la supervivencia y el éxito de la tecnología y el clima organizacional, dependen de la calidad de los activos humanos.

Flamholtz, Eric y Lacey. J. (1981) Fundamentan su punto de vista referente a la contabilidad de Recursos humanos en dos opiniones y una premisa así:

- Las personas son recursos valiosos en una organización.
- El valor del recurso está en función del estilo gerencial impuesto en la organización.
- La información que suministra la edición de los costos y el valor de los recursos humanos, es necesaria para dirigir el personal efectiva y eficientemente.

La información sobre el talento humano puede servir:

- Para mejorar la información financiera y para efectos de análisis y toma de decisiones de los usuarios externos de la empresa.
- Para que la gerencia planee y tome decisiones de tipo financiero, cuando esta información se incluya en los presupuestos.

En la contabilidad del talento humano, se ha considerado que el valor del recurso humano está directamente asociado con el valor económico de las personas en la organización. Bajo este supuesto, se han presentado diferentes formas de **medición del recurso humano**.

Brummet, Flamholtz y Pyle (1968) proponen para medir los recursos humanos: Costos de adquisición, de reemplazo así como su valor económico; el costo de adquisición se refiere al concepto contable convencional del costo histórico que deriva de los gastos relativos a las transacciones; proporciona una base para determinar el costo que ha tenido la empresa al adquirir sus recursos humanos y, de esta manera, mide la magnitud de su inversión a este tipo de recursos.

El costo de reemplazo es una medición del costo que resultaría de reemplazar los recursos humanos existentes en la empresa, debería indicar lo que le costaría reclutar, contratar, entrenar y desarrollar a las personas para que alcanzaran el nivel actual de eficiencia técnica y de familiaridad con la organización y sus operaciones. El concepto de valor económico de los recursos humanos se refiere al valor presente de la porción de las utilidades futuras de la empresa atribuibles a los recursos humanos.

Es importante tener en cuenta, que una vez que se hayan diseñado los sistemas contables en relación con el recurso humano, y se empiecen a utilizar en las empresas, se necesitará estudiar la forma como se están implementando estos sistemas, evaluar los resultados y realizar los ajustes que se consideren necesarios en materia de decisión de la gerencia, ya que la contabilidad del Recurso humano, por sí misma, es una herramienta de gestión que debe estar “estructurada para satisfacer las actuales necesidades de información encaradas por los directivos en la vida cotidiana empresarial” Bruns (1975, p.466). Así mismo, estos resultados deben conducir a explicitar un conjunto de generalizaciones sobre el impacto de la contabilidad del talento humano sobre las personas.

### **Modelos de medición del valor del recurso humano**

**Modelo 1- valor realizable y valor condicional** – (Flamholtz). Un individuo genera valor para la organización a medida que presta su servicio.

El modelo consiste en un proceso probabilístico que se basa en la movilidad del personal dentro de la empresa.

La metodología de cálculo define los posibles puestos del empleado que ingresa a la empresa, calcular el valor del puesto, estimar el tiempo de la persona en el puesto y calcular la probabilidad de ocupar el puesto en un tiempo dado.

**Modelo 2- Método del Good Will adquirido en la empresa-** Herrmanson, citado por Bruns (1975). Entre empresas con activos físicos similares, unas obtienen utilidades superiores a las normales (por el recurso Humano).

La metodología de cálculo consiste en 1- dividir la utilidad neta entre el activo total. 2- obtener el promedio del sector 3- dividir la utilidad entre el promedio 4- Identificar las empresas que estén por encima del promedio.

**Modelo 3-modelo de la valuación normativa.** (Flamholtz). Ubica el movimiento del empleado a través de las posiciones organizacionales y puestos de servicio donde es empleado, esperando que proporcione una cantidad de servicios a la organización durante un período determinado.

El modelo se basa en un cálculo con la esperanza de que el individuo ocupe un cargo (E(s)). 1. determinando la cantidad y precio de los servicios prestados. 2- calculando el ingreso posible por los servicios prestados; ambos se deben descontar a valor presente.

La metodología de cálculo se basa en la esperanza del servicio en un puesto (E(s)) es igual al servicio que se espera del individuo en cada puesto por la probabilidad de que la persona ocupe el puesto.

**Modelo 4-método del valor presente ajustado.** Determinar el valor presente ajustado de los salarios que se le pagarán al empleado. El modelo se basa en el cálculo del valor presente de los salarios que devenga el futuro empleado y el cálculo de una razón de eficiencia promedio de la empresa.

Para la metodología de cálculo se requieren cuatro etapas:

1. Estimar el salario durante los "n" años futuros.
2. Calcular el valor presente de estos salarios a la tasa de interés del mercado.
3. Calcular una razón de eficiencia promedio basada en el desempeño de los años previos. Esta razón, se encuentra dividiendo la utilidad real de la firma, por lo normal, para cada año y promediando los resultados.
4. Multiplicar el valor presente de los salarios futuros a pagar por la razón promedio de eficiencia.

Modelo 5- valor económico según edad. Lev y schuwart, citados por Bruns (1975). Valor del individuo según las ganancias en su vida útil.

El modelo: el valor económico de un individuo es el valor presente de las ganancias sobre la vida útil a ajustar por su probabilidad de muerte. Metodología del Cálculo: combinando una serie de variables como utilidades condicionales etc., se calcula el valor del capital humano de una persona de "N" años.

En la actualidad, existen otras técnicas de medición como son: el Modelo 6-Capital Intelectual- Leif Edvinsson y Michael S. Malone (1998). Activos que en la actualidad están valorados en cero en Balance General. El capital intelectual = capital estructural + capital Humano. El Cuadro de Mando Integral- (The Balanced Scorecard) Rober S Kaplan- David p. Norton. Traduce la estrategia y la misión de una organización en un amplio conjunto de medidas de actuación, que proporcionan la estructura necesaria para un sistema de gestión y medición estratégica. Incorpora cuatro perspectivas, la del cliente, la financiera, la de procesos internos y la de aprendizaje y crecimiento; esta perspectiva de, alguna manera, se vincula con la teoría de Recursos y Capacidades.

La herramienta del Monitor de Activos Intangibles, constituye una teoría de flujos y "stocks" cuyo objetivo es guiar a los directivos en la utilización de activos intangibles, identificación de flujo y renovación de los mismos, así como evitar su pérdida. Se centra en tres activos intangibles (Activos de estructura externa, activos de estructura interna, y activos de capacidad de las personas), aceptando los indicadores financieros existentes.

Una empresa que utiliza esta herramienta en la medición de sus activos intangibles es la empresa sueca Celemi, cuya actividad se centra en el desarrollo y venta de herramientas a nivel global. El Monitor de Activos Intangibles de Celemi tiene por objetivo determinar si sus activos intangibles están generando valor y si se utilizan eficientemente. El denominado "Balance Invisible" de Celemi clasifica estos activos bajo los siguientes títulos: 1) "nuestros clientes", que se refiere a una estructura externa de relaciones con clientes, proveedores, marcas, contratos, reputación e imagen. Los empleados de Celemi son los que crean esta estructura, 2) "nuestra organización", es la estructura organizativa constituida por patentes, conceptos, modelos de contratos con proveedores y sistemas informáticos y de apoyo, 3) "nuestra gente", que son las capacidades combinadas de los empleados de Celemi.

El Informe Anual de Celemi de 1995 afirma, que para conocer el impacto de los clientes, la empresa calcula la proporción de ventas procedentes de tres categorías de clientes: 1) aquellos que incrementan la imagen, es decir, la estructura externa, 2) aquellos que aumentan la organización, mejorando, por tanto, la estructura interna, 3) aquellos que incrementan la capacidad, permitiendo que los empleados de Celemi aprendan de ellos.



Otra técnica, es el Modelo de Dirección Estratégica por Competencias (Bueno, 1998) está integrado por cuatro bloques (Capital organizativo, capital humano, capital tecnológico y capital relacional), que reflejan los tres pilares básicos de la Dirección Estratégica por Competencias: 1) Conocimientos, 2) Capacidades y 3) Actitudes y Valores que constituyen la competencia básica distintiva.

Annie Brooking, fundadora y directora de la Consultoría The Technology Broker (Reino Unido), líder en servicios de desarrollo del Capital Intelectual, desarrolla un modelo de medición de activos intangibles que se recoge bajo el nombre de Techonology Broker en su libro *Intelectual Capital* (1996). Las medidas de Capital Intelectual son útiles (Brooking, 1996) por las siguientes razones: 1) Validan la capacidad de la organización para alcanzar sus metas, 2) Planifican la investigación y desarrollo, 3) Proveen información básica para programas de reingeniería, 4) Proveen un foco para educación organizacional y programas de formación, 5) Calculan el valor de la empresa, y 6) Amplían la memoria organizativa.

El Capital Intelectual está formado por cuatro categorías de activos (Brooking, 1996): activos de mercado (marcas, clientes, imagen, cartera de pedidos, distribución, capacidad de colaboración, etc.) activos humanos (educación, formación profesional, conocimientos específicos del trabajo, habilidades), activos de propiedad intelectual (patentes, copyright, derechos de diseño, secretos comerciales, etc.) y activos de infraestructura (filosofía del negocio, cultura organizativa, sistemas de información, bases de datos existentes en la empresa, etc.).

Al igual que en el Modelo de Skandia, el Modelo Technology Broker supone que la suma de activos tangibles más el Capital Intelectual configuran el valor de mercado de una empresa. Este modelo, a diferencia de los anteriores, revisa una lista de cuestiones cualitativas, sin llegar a la definición de indicadores cuantitativos y, además, afirma que el desarrollo de metodologías para auditar la información es un paso previo a la generalización de la medición del Capital Intelectual.

Los primeros cinco modelos son planteados desde la contabilidad; los siguientes modelos, más que modelos, son técnicas de medición de recursos intangibles, incorporan otras variables estratégicas en la consecución de los objetivos empresariales, no obstante, la utilización de alguno de estos, como se ha dicho, ha sido sinónimo de bienestar no sólo para la entidad económica sino, también, para el Talento Humano.

De alguna manera, estos modelos se sustentan en teorías económicas, administrativas, de la empresa y contables, cuya búsqueda inicial era la racionalidad económica han evolucionado hacia el concepto de

responsabilidad social, donde no sólo se evidencia la participación de los propietarios, administradores sino, igualmente, de todas las partes interesadas, así mismo, el concepto del contrato de agencia evoluciona hacia el concepto de responsabilidad social (Glautier y Roy, 1981, Chen, 1975) lo expresan explicando que “el agente sería la colectividad en pleno, a la cual se le informa de la utilización de los recursos confiados a la empresa, de manera, que los objetivos por cuya consecución se juzga la gerencia, pueden, no ser sólo económicos sino, también, sociales” Tua (1995, p. 161)

En los últimos años, se han presentado los siguientes trabajos, que han girado entre la medición, tendencias y reflexiones, que evidencian la gran preocupación que siempre ha suscitado el asunto de la medición del talento humano.

Guillermo Sierra – Inés Moreno (2000). La información Contable sobre el capital Humano. (Imprescindible medición y valoración). A través de indicadores.

Domingo Nevada – Víctor Raúl López- (2000) Cómo Medir el capital Intelectual de una Empresa. Componentes del capital intelectual – indicadores de capital I.

Dolores Gallardo (2001). Capital Intelectual y Gestión del Conocimiento. Cadenas de valor y cadena del conocimiento.

Miguel Martínez Ramos (2003). De la Contabilidad de los Recursos Humanos al capital intelectual y la gestión del conocimiento; Una ampliación necesaria.

Mercedes Redondo -Francisco Javier Jimeno (2001): Tendencias en la Información Contable sobre Recursos Humanos.

Marques, E. (1974). Contabilidad y gestión de los Recursos Humanos.

De otro lado, estos modelos se sustentan en teorías económicas, administrativas y contables de la empresa, cuya búsqueda inicial era la racionalidad económica, han evolucionado hacia el concepto de responsabilidad social, donde no sólo se evidencia la participación de los propietarios, administradores sino, también, de todas las partes interesadas. DERIVANDO en la responsabilidad social.

Así mismo, el concepto del contrato de agencia, evoluciona hacia el concepto de responsabilidad social (Glautier y Roy, 1981, Chen, 1975) lo expresan explicando que “el agente sería la colectividad en pleno, a la cual, se le informa de la utilización de los recursos confiados a la empresa, de manera,

que los objetivos por cuya consecución se juzga la gerencia pueden no ser sólo económicos sino, también, sociales” Tua (1995, p. 161)

## Gestión humana

La gestión necesita del sistema de información contable, pero no debe interpretarla bajo la óptica técnico instrumental como una herramienta de poder y control sino como una disciplina que mide las relaciones económicas, políticas, sociales, en todas las unidades económicas productivas, ya sean, de bienes o servicios, con o sin ánimo de lucro y que puede “proveer información socialmente útil para apoyar decisiones y reorientar acciones en el ejercicio de la responsabilidad de la empresa” Bustamante (2004).

Es evidente que en este marco, la gestión deberá apoyarse en: 1) La contabilidad del talento humano, que permitirá medir la relación de eficiencia y productividad en las inversiones y actividades humanas como elemento de poder y prestigio para los miembros de las empresas. 2) La contabilidad social, que le proporcionará, entre otras, información para planear, controlar y evaluar la gestión social para determinar el impacto de la actividad económica de la empresa en el contexto social, 3) La contabilidad de productividad, que en el conjunto de la eficiencia y la eficacia organizacional dará cuenta de la adecuada utilización y distribución tanto de los recursos como del excedente generado.

**La Gestión Humana en Colombia:** Según el informe de la Misión de ciencia y tecnología, la investigación referente a la administración de personal no es abundante. El Director de carrera de administración de Empresas de la Universidad Nacional, Luis Alberto Cabuya (1999), hace referencia a la evolución de la gestión humana en Colombia y, para ello, realiza una clasificación en tres etapas.

**No1 - Fase empírica.** Se ubican las prácticas desde los inicios del proceso de industrialización hasta la promulgación de las primeras leyes relativas a aspectos laborales. Las funciones de la gestión de personal en las empresas se limitaban al reclutamiento, control y remuneración.

**No 2-Fase administrativo-legal.** Se caracteriza por el surgimiento de los primeros departamentos de personal. A) Reconocimiento al derecho de huelga (ley 78 de 1918 y ley 21 de 1920). B) Reglamentación de los accidentes de trabajo (ley 57 de 1915). C) Creación de la oficina general del Trabajo (1923). D) Se reconoce y permite el derecho a la sindicalización. (Ley 83 de 1931). E) Creación del ministerio de trabajo, higiene y previsión social en la segunda mitad de la década de los años treinta. F) Se consolidan los departamentos de personal, con funciones específicas no sólo de reclutamiento, selección, evaluación del desempeño, remu-

neración etc.) sino, al igual, todo aquello referente a seguridad social y a las tensiones generadas por los sindicatos, razón por la que fueron, Abogados, los primeros jefes de personal. G) g- En 1950 surgen como respuesta a la dinámica de crecimiento de las empresas la necesidad de capacitación y formación, surge (ACRIP) Asociación Colombiana de Relaciones Industriales y de Personal.

**No 3-Fase del comportamiento humano.** Es a partir de la década de los setenta, que se hace evidente en el país, la influencia de la escuela de relaciones humanas en el campo de las relaciones industriales en las empresas de gran tamaño.

Empresas Colombianas y Multinacionales<sup>2</sup> adoptan políticas de participación (grupos primarios), de desarrollo organizacional<sup>3</sup> planeación de carrera del personal, etc., que refleja un marcado interés por el trabajador como “recurso” fundamental en el mejoramiento de la productividad y en el crecimiento de las organizaciones.

A partir de los ochenta, se desarrollan experiencias a partir de nuevos conceptos: círculos de calidad, grupos de mejoramiento, de calidad total, etc., las que han producido diversos resultados organizacionales <sup>4</sup>

“El que las empresas estén conformadas por personas, hace que adquieran necesariamente características, funciones, valores, que toman de sus miembros. De esta forma, surge una relación mediante la cual, la empresa no sólo se proyecta hacia sus miembros, sino que ellos también encuentran su relación y su posición en la sociedad, dentro de ella. Esto conduce a la creación de una “conciencia colectiva” que es la que lleva a la organización a actuar como reflejo de la actuación de las personas que la conforman, de sus principios, de sus valores, de su ética”. Barrero (2002, p. 64)

## **Contabilidad y gestión del talento humano, bajo la perspectiva de la responsabilidad social**

En la relación de la Contabilidad del Talento Humano con la gestión, es vital reconocer, que la organización empresarial actual, opera en un entorno donde la economía se centra en el conocimiento y la información de las personas, porque las capacidades y habilidades del personal constituyen,

2 Las cifras sobre la inversión extranjera en los diferentes sectores de la Economía Colombiana son de amplia divulgación por parte de entidades oficiales (véanse, los informes del D.N.P).

3 Véase: A. Infante, y otros. Desarrollo organizacional, Editorial Universitaria de América, 1977. Zarruck y otros, productividad y participación, Cámara de Comercio de Bucaramanga, 1985.

4 Los resultados de algunos programas de círculos de calidad son presentados y analizados en el trabajo de Anita Weeis: “la empresa Colombiana entre la tecnología y la participación”, Departamento de Sociología, Universidad Nacional de Colombia, 1994.

uno de los dispositivos más importantes de la gestión. Así mismo, supone la incorporación en la información presentada por la contabilidad de uno de los componentes fundamentales de la organización como es el Capital Humano.

“Si los recursos humanos se han constituido en un elemento determinante del valor de las empresas en esta nueva economía del conocimiento y la información, éstas debieran emitir información sobre los mismos a través de sus estados contables para que los usuarios externos puedan tomar decisiones eficientes, ya que como apunta el FASB (1978; párrafo 34), la información financiera debe ser útil a los inversores presentes y potenciales, a los acreedores y a otros usuarios para tomar decisiones racionales sobre inversión, crédito y similares. La inclusión de los recursos humanos en los balances puede presentar dos variantes: 1) el reflejo del *recurso* constituido por la experiencia, capacidades y habilidades de los trabajadores de la empresa como fuente potencial de beneficios futuros y 2) la *inversión* realizada por la empresa para generar o incrementar el recurso anterior a través de programas de selección y cursos de formación y desarrollo”. Sierra (2000, p. 61).

En este sentido, la insuficiencia de la información contable, hace necesario que se constituyan mecanismos de valoración de estos “activos Intangibles” en las organizaciones a través de indicadores no financieros que permitan identificar, entre otros aspectos: tomado de Sveiby (1977) citado por Sierra (2000). 1- Indicadores de Competencia. A) Número de profesionales o expertos en la empresa. B) Número de años en la profesión, C) Formación, D) Medidas sobre valores y actitudes. 2- Indicadores de Eficiencia. A) Proporción de profesionales en la compañía, B) Beneficio por profesional, C) Valor añadido por empleado, D) Valor añadido por profesional. 3- Indicadores de Estabilidad. A) Edad media, B) Antigüedad, C) Ratio de Absentismo.

En la actualidad, sólo se están presentando informes relativos, pues no se ha consolidado un sistema contable que dé cuenta de estas partidas que afectan a la sociedad. “Incidencia que es de esperar se acreciente en un futuro, en la medida en que se desarrolle la “contabilidad social”, tendiente a captar, medir, valorar y representar el comportamiento social de la empresa, con el objeto de evaluarlo y comunicar sus resultados a los interesados, tanto internos como externos aplicando, de este modo, la metodología convencional de la Contabilidad a la medición de los costes y beneficios sociales producidos por la entidad. Tua y Gonzalo (1981)

Desde los años sesenta, se han presentado propuestas para solucionar esta problemática, Rensis Likert (1967) establece que los sistemas contables presentes no miden un activo sustancial e importante de la empresa: sus recursos humanos, puesto que la contabilidad tradicional se centra en datos posteriores que no proporcionan medición alguna que revele las causas de

las variaciones futuras indeseables en el desempeño humano; argumenta el autor, que este desequilibrio de las mediciones tiene consecuencias conductuales negativas para la organización y nos presenta dos de ellas:

1-Si solamente se emplean datos contables que signifiquen resultados finales tales como gastos, ingresos, producción, utilidades, como criterio para juzgar el desempeño y el éxito de los gerentes, es probable que, a corto plazo, se consigan resultados satisfactorios en el desempeño, basados en la medición de resultados finales; pero, a largo plazo, esta “mejoría” se ha realizado a expensas de deteriorar y aún liquidar tanto la organización como los recursos humanos.

2-Al emplear los sistemas y los datos contables como instrumento de control punitivo como medio de ejercer una intensa presión jerárquica, la gerencia puede ocasionar efectos motivacionales adversos. En este sentido, el sistema contable no es disfuncional per se pero, el empleo que de él hace la gerencia, lo convierte en disfuncional, ya que pueden ocasionarse otros costos ocultos que no se reflejan en el estado de resultados, al emplear los instrumentos contables como un sistema amenazante por parte de la gerencia. Este método de la gerencia, puede producir utilidades a corto plazo pero, con el tiempo, los efectos adversos colaterales originan el deterioro en las actitudes positivas hacia la compañía, en la motivación y en la comunicación, incrementándose conflictos de hostilidad y desconfianza hacia la gerencia.

Rensis Likert (1967), expone que ciertos estilos gerenciales dan como resultado, a largo plazo, la liquidación de activos humanos, ya que estos presionan a los empleados a fin de reducir los costos, lo cual, da como resultado un incremento en la utilidad neta, pero provoca también la disminución inadvertida de las actitudes de los empleados, de su motivación y otras variables psicológicas que determinarán el nivel de utilidades en los períodos futuros, esta información puede analizarse como lo plantean Brummet, flamholtz y Pyle a fin de determinar los costos estándares del reclutamiento, contratación, entrenamiento y el desarrollo de los individuos con objeto de que alcancen su nivel de actuación de competencia técnica y la familiaridad requerida en un puesto determinado.

## Conclusiones

En la investigación realizada por Jiménez (2008) “la contabilidad y su relación con la Gestión del talento en las empresas industriales de Manizales, bajo una perspectiva de la responsabilidad social”, se encontró que en la relación- contabilidad, gestión y responsabilidad social, las empresas gestionan el talento humano, atendiendo al criterio de responsabilidad social, desde el cumplimiento de las normas legales y desde las exigencias

de otras empresas extranjeras que, para invertir, exigen, al menos, unos indicadores de calidad del talento humano.

En este sentido, se evidencia, que los informes contables que son proporcionados se han utilizado para realizar informes sociales que algunas empresas presentan más, como un requerimiento en los informes de gestión; en cuanto al área interna de la empresa, referente a jornada laboral, salarios, prestaciones sociales, entre otros, en las empresas industriales de Manizales, se cumplen de acuerdo con la normatividad laboral vigente.

En esta primera revisión del estado del arte de la responsabilidad social en Colombia, se ha evidenciado que: 1) En las investigaciones realizadas<sup>5</sup>, se asume el Balance Social como una respuesta a la responsabilidad social de la empresa. 2) Que el balance social se puede definir como un mensaje que contiene, según una nomenclatura y unas modalidades precisas, una cierta cantidad de información racionalmente dispuesta, en términos de variables e indicadores así como cuadros y gráficos de tendencias que muestran el resultado de una gestión social en la empresa, relativos al recurso humano dentro de la empresa en un período determinado.

Este mensaje producido por la contabilidad, resulta de la concepción de la responsabilidad social que, considera que ésta, se limita a sus trabajadores única y exclusivamente, es decir, al área interna de la empresa. 3) Los informes que se presentan, aunque contienen datos de las actividades sociales realizadas, carecen de sistematización y comparación y, tampoco obedecen a los planes generales de las organizaciones. 4) No existe conciencia de la responsabilidad social.

En una vía de confianza, Lozano [1999:158] citado por Vallverdú, establece una alta probabilidad de que las empresas permitan la...

“Integración de su dimensión económica y de su dimensión social. Y, añade, [159-161]:” ¿por qué no fusionar en una sola decisión de compra los valores de la persona, las exigencias del ciudadano y los gustos o demandas del cliente? (...) Jugada maestra. Porque la empresa, sin olvidar sus objetivos económicos, asume nuevas responsabilidades cívicas ante las demandas y expectativas de su entorno (...) Si hace 25 años M. Friedman reaccionó virulentamente proclamando que la responsabilidad social de la empresa es aumentar sus beneficios, hoy, le damos la razón llevándole la contraria: las empresas comprueban que la solidaridad contribuye a aumentar los beneficios”.

---

5 ANDI, Centro Colombiano de Filantropía, Centro colombiano de responsabilidad empresarial, Balances sociales presentados por las entidades financieras, el trabajo realizado en: Responsabilidad social organizaciones y Contabilidad, entre otros estudios.

Es de anotar, que cada desarrollo disciplinar conlleva en sí mismo, variables comunes, no obstante, se persiste en miradas fragmentadas de una misma realidad, tal vez, por ello, la contabilidad como disciplina de conocimiento debe brindar a la empresa “una forma sistemática y científica de aproximación y representación de la realidad y, al mismo tiempo, como una orientación hacia una práctica estimulante para formas de trabajo transdisciplinarias” Arnold y Osorio ( 1998), y procurar que se adapte a los nuevos requerimientos de la información en una economía mundial que exigirá el desarrollo de nuevos conocimientos que permitan medir la dimensión social de la contabilidad y determinar, si realmente participa en el desarrollo económico.

## Bibliografía

- Araujo, A. (1995). *La Contabilidad Social*. Medellín- Colombia: Implicar.
- Arnold, y Osorio (1998). *Introducción a los Conceptos básicos de la Teoría General de Sistemas*. Cinta De Moebio No3. Extraído el 3 de abril de 2007.
- [Http://Rehue.Esociales.Uchile.El/Publicaciones/Moebio/03/Frames45.Htm](http://Rehue.Esociales.Uchile.El/Publicaciones/Moebio/03/Frames45.Htm)
- Barrero, A. (2002). *La Responsabilidad Social de la Gerencia*. Colombia: Monografías de administración, serie Empresa, Economía y Sociedad No 54.
- Brookin, A. (1996). Capital Intelectual. Technology Broker.
- Brummet, Flamholtz y Pyle, (1975). *La Contabilidad y el Comportamiento Humano*. Mc.Graw Hill, Capítulo 38.
- Bruns, W. (1975). *La Contabilidad y el Comportamiento Humano*. Mc.Graw Hill.
- Bueno, E. (1993). *Economía de la Empresa: Un enfoque de organización*. Madrid: Pirámide.
- Burbano E. (s/f). En Revista Universidad del Valle.
- Bustamante, C. (2004). En. *La Contabilidad frente a la responsabilidad social de la empresa*. VI Symposium Internacional de Investigación Contable. Universidad de Manizales. Octubre.
- Cabuya, L. A. (1999). *La Gestión Humana: Algunos elementos para su análisis*. En: Innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales, Universidad Nacional de Colombia No.14, Julio-Diciembre.p.137-151.
- Calderón, G. (2003). *Dirección de recursos humanos y competitividad*. En: innovar, Revista de Ciencias Administrativas y Sociales, Universidad Nacional de Colombia No.22.
- Caplan y Landekish (1974). Stephen. Human Recourse Accounting: Pas, Present and Future. N.A.A New York
- Cashin y Polimeni (1987). *Fundamentos y Técnicas de la Contabilidad de Costos*. Edit. Mc. Graw Hill.



- Cowen, y Segal (1981). *Información acerca de las actividades de responsabilidad social*. En Administración de Empresas. Tomo XIII.
- Edvinsson y Malone (1998). *El Capital Intelectual*. Grupo Editorial Norma.
- Flamholtz, y Lacey (1981). *Personnel Management Human Capital Theory and Human Resource Accounting*. I.I. R, Los Ángeles.
- Liker, R. (1967) En: *The Human Organization*. Nueva York: Mc. Graw Hill.
- Lilienthal, D. (1966). *La Administración: Arte Humanístico*.
- Lozano, J. (1999). El Beneficio de compartir valores y casos de empresas que apoyan el empleo de personas desfavorecidas: Dos obras que exploran las nuevas Responsabilidades Sociales de la Empresa. *Management Review No 12, septiembre*.
- Mele, D. (1997). *Actuación social de la Empresa*. En: *La aportación de la empresa a la sociedad. Biblioteca IESE de la gestión de empresas. IESE. Universidad de Navarra. Barcelona*.
- Rodríguez L.S. (1987). *Balance Social De Las Empresas” En la revista: Temas de Relaciones Públicas*. Medellín.
- Sierra, G. (2002). *La información contable sobre capital humano*. Revista: partida Doble, Núm.116 páginas 60 a 71. España
- Tua, J. (1995). *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín Colombia: Centro Interamericano Jurídico Financiero- Cijuf
- Tua y Gonzalo (1981). *Normas y recomendaciones de Auditoría y Contabilidad* Madrid: ICJCE.
- Vallverdú Calafell, J. (2000). Los Recursos Humanos de la Empresa en la información contable: Algunas Razones que Quizá puedan contribuir a explicar la dificultad de aceptar su revelación. *IX Encuentro de Profesores Universtarios de Contabilidad ante el Nuevo Milenio*. Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000. Tomo1.
- Vlaenminck, J (1974). *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Madrid: Index.

## Reflexiones axiológicas sobre el ejercicio profesional de la contaduría pública<sup>1</sup>

María Victoria Agudelo Vargas

*“El contador público es un profesional que goza y usa de un privilegio que muy pocos profesionales detentan, que consiste en la facultad de otorgar fe pública sobre sus actos en materia contable, la cual, le exige una responsabilidad especial frente al Estado y a sus clientes”*

*(Corte Constitucional, 2008)*

### Resumen

El objetivo de este artículo es presentar, desde un contexto general, las consideraciones axiológicas a la fe pública, en razón a la potestad que el Estado ha delegado en el contador público, atribución que le imprime seguridad y transparencia a los hechos económicos en materia de revelación de la información, con el fin de preservar el interés público. Este precepto de confianza que la sociedad ha depositado en el contador da, a quien ejerce la profesión, una responsabilidad especial frente a la colectividad en cuanto tiene que ver con la certeza y confiabilidad en las relaciones comerciales y la veracidad de la información que suministra a los particulares. Este nivel de confianza como entretejido de las relaciones sociales y económicas, es el nivel de soporte que previene la corrupción y las faltas a la verdad, causantes de descalabros financieros que han originado caídas de imperios, incertidumbre en las institucionalidades y desestabilización de la economía.

**Palabras clave:** Fe pública, Confianza, Contaduría pública.

### *Axiological Reflections on the professional practice of Public Accountancy*

#### Abstract

The aim of this paper is to present in a general context the axiological considerations on public faith due to the power delegated by the State on the public accountant; an attribution aiming at the transparency and security of economic facts regarding disclosure of information, in order to preserve the public interest. This bestows on the practitioner a special responsibility before the professional community as it has to do with the certainty and reliability in business relations and the accuracy of the information provided to the public. This level of confidence serves as support for the social and economic relations to prevent corruption and inaccuracy, which may cause financial breakdowns that have produced the collapse of empires, uncertainty in the institutions and instability of the economy.

**Key words:** public faith, trust, Public accounting

1 Este artículo forma parte de la tesis doctoral para el posgrado en Ciencias Contables de la Universidad de los Andes en Venezuela y está vinculado a la línea de investigación Contabilidad Ambiente y Sociedad del grupo Contas de la Fundación Universitaria Luis Amigó

## **1. Introducción**

La corrupción es una epidemia que ha permeado la sociedad, la política, la cultura y las dinámicas sociales. El incremento considerable de delitos contra la fe pública altera las decisiones económicas y crea desconfianza alrededor de los negocios. Esto ha llevado a que, desde diferentes contextos y disciplinas, se efectúen reflexiones de carácter ontológico que permitan dar respuesta sobre el por qué se ha llegado a estos niveles de degradación en la certeza, por qué existen y cuál es su fundamento.

Una práctica profesional, debe contribuir con el desarrollo de la persona y ser útil a la humanidad, pero cuando ésta se convierte en un medio para satisfacer necesidades individuales y es fuente de incertidumbre pierde su finalidad, su valor ontológico. La contaduría pública no escapa a esta realidad, por lo que hay una necesidad de mediar en torno a la verdad como precepto de la fe pública, para garantizar unas condiciones de confianza y seguridad en los sistemas de información y así contribuir con el desarrollo social desde lo disciplinal como prenda del interés público: “Los valores y las normas éticas en la vida económica son claves si se quiere superar los problemas de un país”. (Ramirez, 2005, p.6)

## **2. Pérdida de la confianza**

Son muchos los debates tejidos frente a la responsabilidad social derivada de la fe pública, un tema asociado a la confianza, base de las relaciones sociales; aunque sorprende que “en el lenguaje común, la confianza sea una noción deshilvanada y aún confusa” (Hardin, 2012). La confianza es una actitud de fe, que le da un estado de seguridad al individuo y a la sociedad; ella es acción, requiere de sólidos valores y de estructuras socialmente firmes. La confianza es el producto de las relaciones soportadas en la certeza y en el comportamiento moral de la sociedad en la cual, también coexiste el egoísmo y el engaño como parte de la expresión cultural; de ahí, que es esencial comprender que en la relaciones de confianza están también presentes las complicaciones del mundo real, como la falta a la verdad, la deslealtad, el engaño y la ambición traducida en desesperanza, violencia y falta de oportunidades.

Con el engaño nace la desestabilización de las organizaciones y la crisis en la economía y en los negocios. A modo de ejemplo, los escándalos de corrupción por delitos contra la fe pública suscitados en el ámbito mundial son cada vez más frecuentes y permean los negocios y las instituciones en todos los niveles y actividades económicas. Casos como el de Abbot Laboratories, industria farmacéutica con sanciones regulatorias por no reportar las consecuencias adversas en tratamientos de enfermedades como el VIH, la obesidad, el insomnio y otras. Fraudes empresariales como el registrado

por Tyco International Ltd, uno de los mayores conglomerados del mundo, que creció durante una década producto de fusiones y adquisiciones no muy claras, al menos, en la información contable, reportó recorte de costos con el fin de obtener mayor eficiencia y beneficios para los directivos, quienes, finalmente, resultaron comprometidos con evasión de impuestos y manipulación de información que le costaron al fisco estadounidense la suma de 1017 millones de dólares (Franco, 2002).

La falsedad, el engaño y la corrupción, un deterioro a la confianza, a la falta de seguridad que ha trasegado por países del viejo y nuevo mundo; así lo confirman algunos acontecimientos de principios de la década con Enron y Worldcom, dos de las empresas más grandes de Estados Unidos, protagonistas del escándalo financiero con mayor repercusión en la economía estadounidense y que estuvo antecedido por la ambición, la codicia, el ocultamiento por varios años de pérdidas insostenibles, la destrucción de documentos por parte de las firmas de auditoría que se confabularon en sus acciones para contribuir a la pérdida de la confianza (Franco, 2002).

Los casos y ejemplos se acumulan: la telefónica Worldcom certificaba en sus cuentas utilidades por 3.850 millones de dólares, cuando se supo que sus acciones bajaron en más de un 94%. Por su parte, el corredor de bolsa Nick Leeson apostó a la caída del "Yen", provocando el colapso del banco británico Barings y, por supuesto, la quiebra, un caso de mucho impacto ya que la entidad contaba con 230 años de historia y, allí, se gestionaba el patrimonio de la Reina Isabel de Inglaterra. Otro de los tantos casos fue el escándalo financiero de Wall Street en el año 2008, considerado uno de los mayores fraudes financieros de la última década, incluso, de la historia; como estos casos, hay un sin número de eventos que involucran personas, instituciones y conglomerados en una situación que evidencian una falla en una estructura sólida en valores que ha colapsado el modelo económico en el escenario mundial. (Wall Street Journal, 2002 citado por Franco, 2002)

En Colombia, por su parte, se conoce que en el año 2012, el tribunal de ética de la profesión contable entregó un análisis de las conductas que más vulneran los contadores públicos en su ejercicio profesional y que se describen así: el 32% de los procesos disciplinarios correspondieron a certificaciones contrarias a la realidad: entre ellas, se observaron certificaciones emitidas en el marco del Decreto 1000 de 1997 para soportar devoluciones de impuestos con operaciones ficticias, certificaciones apócrifas de cumplimiento de aportes parafiscales expedidas con ocasión de procesos de contratación, dictámenes y certificaciones de estados financieros emitidos para soportar procesos licitatorios, créditos, masa crítica de liquidación de sociedades, soportes para procesos de divorcio,

entre otras; comprobándose, posteriormente, que no fueron tomadas fielmente de los libros, que no correspondían a la realidad y, en el peor de los casos, ni siquiera existían los libros de contabilidad. Otras conductas vulneradas que se resaltan son: un 11% por incumplimiento de las disposiciones promulgadas por el Estado; un 8% porque el profesional se ha cohonestado con prácticas poco ortodoxas de los empresarios que terminan con procesos penales derivados del abuso de confianza, falsificación de documentos entre otras, o tomar de forma indebida dineros entregados para el pago de impuestos o aportes parafiscales; un 7% de los casos se dio por la retención de libros y documentos; un 7% por omitir pronunciarse como revisor fiscal por irregularidades y un 6% por inhabilidades e incompatibilidades en el ejercicio de la revisoría fiscal. (Unidad Administrativa Especial [UAE] Junta Central de Contadores, 2012).

Con en el Informe de Gestión del Tribunal Disciplinario Junta Central de Contadores, se constató un aumento en el número de quejas del año 2010 con relación al año 2011 que se incrementaron de 388 a 615, como consecuencia de actos de corrupción y falsedad documental denunciados por los entes territoriales, entidades de control y vigilancia, superintendencias de salud y sociedades y las denuncias más aberrantes por sus características en actos violatorios contra la fe pública que entregó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Actuaciones de gerentes, representantes legales, contadores y revisores fiscales que erosionan la confianza pública y, con ello, el desarrollo económico del país.

Todas estas evidencias, tanto dentro como fuera del país, comprometen la contaduría pública, hacen prever una crisis de confianza, que no se limita a un problema estrictamente profesional de los contables ni está confinado al orden nacional, al decir:

Un fantasma recorre el mundo, la crisis de confianza, valor determinante en la consolidación de un clima adecuado para la realización de negocios. La anomalía avanza abarcando situaciones macroeconómicas, como en Argentina, Brasil, Uruguay, o en los tigres y dragones asiáticos, donde constituyó causa dominante del caos económico y social que sacudió las sociedades nacionales y puso en situaciones críticas la propia institucionalidad del Estado, pulverizó su legitimidad e inyectó en los pueblos la agonía de la desesperanza, siempre precursora de la violencia. También las entidades microeconómicas se vieron afectadas profundamente por sus efectos, con graves consecuencias sociales por el derrumbe de instituciones privadas constituidas como insignia del capitalismo. (Franco, 2002, p. 9)

De ahí, que el ejercicio profesional de la contaduría pública ha sido rigurosamente regulado y ha merecido reiterados pronunciamientos por parte de las altas cortes. En la sentencia C-788 de 2009 de la Corte Constitucional,

se aprecia lo contundente de la Corte, al expresar que la contaduría pública “ha sido reconocida como una profesión encaminada a la preservación del interés público, en cuanto tiene que ver con la seguridad y confiabilidad de las relaciones comerciales y la veracidad de la información que, al respecto, suministren los particulares”. Adicionalmente, en la misma sentencia hay un precepto atribuible a la diligencia y confianza con que debe ejercerse la profesión para evitar riesgos que generen incertidumbre en la economía:

Los contadores, gracias a su saber profesional, concurren a auxiliar al comerciante en el cumplimiento estricto de su deber legal. La materia contable, en general, está destinada a trascender al público y en distintas oportunidades y de forma que establezca la ley y la costumbre mercantil. La utilidad de la contabilidad es doble. De una parte, indica al empresario la situación real de su empresa y su desempeño. De otra parte, informa a los terceros- Estado, acreedores etc.-, hechos objetivos relacionados con el riesgo y las finanzas de la empresa, a los cuales, legítimamente, deben tener acceso con miras a perfeccionar negocios y tratos sobre una base de diligencia y confianza recíproca.

Toda profesión tiene una dimensión social, nadie es profesional para sí mismo, por el contrario, cada profesión busca un beneficio común, asociado al servicio, al cumplimiento de unos deberes que, en ocasiones, se ven deteriorados por intereses personales, corporativos, de mercado e incluso por falta de oportunidades. (Corte Constitucional, 2009).

La contaduría pública, es una profesión con carácter ontológico que está delimitada por una obligación sustancial derivada de la confianza; quien la ejerce es un sujeto moral que se debate entre los discursos del bien, el deber ser, y una realidad impuesta por el mercado; dicho de otra manera, un sujeto que está en permanente construcción como ser humano, social y político con aspiraciones de abordar desde su cotidianidad una idea del bien, con un compromiso para entretener lo individual y lo moral. Un ejercicio profesional con alto grado de responsabilidad social, que involucra a un sujeto que posee una individualidad con unos atributos delegados como fedatario, imprimiéndole a su actuación una virtud, cual es, la veracidad. Una delegación que le compromete a guardar una postura racional de lo correcto vinculado éticamente a la verdad como producto de la confianza; un compromiso social que da cuenta del bien común, del capital social, entendido este como “la capacidad que nace a partir del predominio de la confianza en una sociedad o en determinados actores de ésta” (Fukuyama, 1996). La fe pública una responsabilidad profesional de un sujeto mediado por su propia subjetividad en medio de una comunidad que espera de él, integridad moral, rectitud, probidad, honestidad, dignidad y sinceridad en cualquier circunstancia (Ley 43 de 1990 art. 37.1)

### 3. El contador público como sujeto moral y la subjetividad frente al ejercicio profesional

*“Mi identidad se define por los compromisos e identificaciones que proporcionan el marco u horizonte dentro del cual yo intento determinar caso a caso, lo que es bueno, valioso, lo que se debe hacer; lo que apruebo o a lo que me opongo. En otras palabras, es el horizonte dentro del cual puedo adoptar una postura”*

*(Taylor, 1996, p. 43)*

El contador público como profesional, está ligado a un código de ética (contexto normativo), que implica un compromiso legal con el rol que cumple en la comunidad como depositario de fe pública; sin embargo, el ejercicio profesional lo ejerce un sujeto moral, dimensión humana que establece tensiones con relación en la pregunta por el bien, debido a que lo correcto o incorrecto está mediado por la norma, en medio de una cultura organizacional donde las nociones de lo correcto o incorrecto, silencian los límites entre el bien y el mal.

Cualquier situación en la que el ser humano se encuentre vinculado a la corrupción, la falsedad, el engaño o la falta de autenticidad, manifiesta una falta a la verdad y revela una pérdida de la libertad. En particular, la falsedad es objeto de sanción moral o legal desde antiguas culturas:

La falsedad en sus distintas modalidades ha sido, desde la antigüedad, objeto de severa acriminación. Los primeros vestigios de este complejo atentado social, se encuentra en la legislación romana, concretamente en la LexCorneli. Las leyes penales germánicas reprimieron con gran severidad la conducta del falsario y dispusieron que le fuera cortada la mano que le sirvió para cometerla, en el proceso canónico, falsedad como una lesión a las prerrogativas del Estado, vio en ella un delito de lesa majestad y las penas, por ende, fueron feroces” (Fernández, 2001).

En Colombia, “el delito que los contadores se hallan en peligro de cometer en el ejercicio de su profesión, es el de FALSEDAD DOCUMENTAL” (Fernández, 2001), la que debe tipificarse sobre la escritura, ya que la falsedad verbal no es un delito contra la fe pública, o sea, la falsedad recae sobre un documento, es decir, “sobre la atestación hecha con palabras escritas y que por sí mismas tienen potencialidad para lesionar derechos ajenos” (Fernández, 2001).

La falsedad está relacionada con la falta a la verdad, lo que se atribuye, en la mayoría de los casos, a la costumbre y a las prácticas irregulares en la contabilidad. Sin embargo, quien ejerce la contaduría pública está en medio de una sociedad de consumo que lo absorbe sin piedad de unas obligaciones morales, donde la pregunta por el bien se confunde con la

corrupción, lo que esclaviza y lleva al deterioro en el cumplimiento de unos ideales, ya que el bien está relacionado con la virtud y la virtud implica voluntad y obrar conforme a la razón, la ética y la moral, condición que ha sido abordada por la filosofía desde la antigüedad.

#### 4. La ética como construcción social

En su obra, *La República*, Platón desarrolla el concepto de lo ético, basado en el contexto de lo justo, con las implicaciones y repercusiones que tiene tanto en el hombre como en la sociedad, pues en nada se diferencia a un hombre justo de un estado justo. La justicia para los socráticos tiene soporte en el concepto, según el cual, cada quien haga lo que debe hacer, es decir, hay un interés en trazar una diferenciación sustancial entre lo que es correcto hacer y lo que es bueno hacer, en otras palabras, definir una condición entre la obligación y la naturaleza de un buen vivir, perspectiva que establece el horizonte del ser humano enmarcado por unas intencionalidades que van vinculadas a preceptos morales y, en ocasiones, espirituales. Una dimensión de creencias, de conciencia moral que hace parte de la subjetividad. Preguntas, como qué es lo que hace que nuestras vidas sean significativas y satisfactorias, establecen unas categorías de lo bueno o lo deseable, lo malo o lo dañino, lo que puede ser explicado desde la justicia en Sócrates, el bien obrar en Aristóteles o la razón en Kant.

El hombre siempre ha sido vinculado a lo social; en *La República*, Platón al formular la teoría de las ideas, se preguntaba qué eran la justicia, la bondad y la belleza. Se trata de un concepto de justicia como condición esencial para vivir en comunidad. En Sócrates, la justicia es común al hombre y a la ciudad, una sociedad feliz es aquella donde la totalidad de los ciudadanos lo son, ya que tienen en común una de las virtudes más especiales, que es partir de lo justo.

En Aristóteles, el sujeto está vinculado a los fines de su comunidad, ligado a sus tradiciones. Aristóteles, vincula la ética con la política, precisa que el bien colectivo ha de estar por encima del individual. El obrar en conciencia es ya una virtud, siguiendo a Sócrates, sostiene que sólo se puede ser justo practicando la justicia, así la condición de lo ético está mediada a través de lo justo. En Aristóteles hay una imposibilidad de establecer relaciones políticas o sociales cuando no se parte del contexto ético, ya que la ética concebida como carácter o cualidad moral:

Es el mejor de todos los fines, pues se refiere al bien social o político, establece lo que se debe hacer o evitar. Un fin perfecto es aquel que, una vez conseguido, no se siente necesidad por otra cosa, por lo tanto, el bien mayor de la humanidad es la felicidad, pues, una vez conseguida no se siente otro deseo. La felicidad es, entonces, la suma de todos los bienes, se identifica con el bien vivir y el bien obrar



y tiene una relación directa con la acción y no sólo con la posesión.  
(Paz, 2005, p.92)

El contexto ético desde la antigüedad ha tratado de explicar el bien obrar en otras palabras, lograr la felicidad como decisión que se vincula con el carácter en las elecciones y en hacer uso de la dimensión racional que es la voluntad hecha realidad. En la actualidad, esto ha sido vulnerado por la falta de valores y la falta a la verdad que se transgreden en la cotidianidad a cambio de retribuciones económicas, lo que ha impedido la consecución del fin último que, según Aristóteles, es el bienestar.

El principio de la acción es, pues, la elección -como fuente del movimiento y no como finalidad-, y, el de la elección, es el deseo y la razón por causa de algo; de ahí, que sin intelecto, sin reflexión y sin disposición ética, no haya elección. Es así como la razón se constituye en la guía que marca el horizonte que muestra la disposición al buen obrar como producto del bien estar, del deber ser, del bien obrar, una situación que emerge cuando se tiene la certeza del obrar correctamente con relación al carácter y la buena voluntad. En clave aristotélica podría, entonces, decirse, el bien obrar y su contrario no pueden existir sin reflexión y sin carácter.

En el buen vivir radican virtudes como la templanza, la voluntad y el carácter, en cambio, "las acciones involuntarias son las que se hacen por fuerza o por ignorancia" (Aristóteles, 1985, p. 178). Una acción impropia erosiona el capital, definido como la capacidad que nace a partir del predominio de la confianza (Fukuyama, 1996); en otras palabras, las elecciones impropias esclavizan a la humanidad y, con ella, las prácticas incorrectas de las profesiones.

En Kant, el sujeto moral está mediado por la razón, donde, además, hay un entretrejo entre la voluntad y el carácter de modo que, "las cualidades de los hombres pueden ser buenas o deseables y, al mismo tiempo, ser consideradas malas y dañinas. Es necesaria una buena voluntad o un buen carácter en cada hombre que determine su buen uso (Paz, 2005). Es en la voluntad donde residen todas las virtudes ya que la voluntad en sí, no es buena por perseguir unos objetivos, sino porque es racional.

Hay, en Kant, una vinculación a lo universal, una primacía por el concepto de autonomía moral que le permite al sujeto a través del uso de la razón, preguntarse ¿Qué debo hacer? ¿Qué es lo justo? ¿Qué es lo bueno? En parte, resolver estas preguntas en la cotidianidad mediada por la costumbre y la intervención de actores y factores externos es ya arriesgar la vida íntima y social del sujeto, ya que las presiones del contexto y de los usuarios de los servicios son los copartícipes, en muchos casos, de la corrupción. Para Kant, quien adopta moral y políticamente la perspectiva de la libertad y de la igualdad, se sitúa en el punto de vista racional (Cortina, 1995).

El desarrollo moral, a través de la historia, ha tenido diferentes perspectivas dependientes de los enfoques que cada disciplina ha dado; por ejemplo, en la Teoría de los Sentimientos Morales, Adam Smith (1997) quien es asociado principalmente “con la más celebre metáfora económica, según la cual, el mercado libre actúa como una mano invisible que maximiza el bienestar general, y que podría ser interpretado desde una visión estigmatizada entendiendo sus ideas como la justificación de una economía sin justicia, ni valores éticos, orientado, sólo por el egoísmo, tiene otras reflexiones de carácter moral que soportan sus ideas pues es “un admirador de la severidad estoica que se preocupó siempre por las normas que limitan y constriñen la conducta humana”; así, lo deja entrever en sus pasajes al referirse a la conducta humana:

Por más egoísta que se pueda suponer al hombre, existen, evidentemente, en su naturaleza, algunos principios que le hacen interesarse por la suerte de otros, y hacen que la felicidad de éstos le resulte necesaria aunque no derive de ella nada más que el placer de contemplarla. Tal es el caso de la lástima o la compasión, la emoción que sentimos ante la desgracia ajena cuando la vemos o cuando nos la hacen concebir de forma muy vívida.

En Smith (1997), hay mucho de la filosofía de Sócrates y de Platón, un interés por lo general, una justicia basada en lo común al hombre y a la ciudad, una sociedad feliz a la totalidad de los hombres, veamos:

El individuo sabio está siempre dispuesto a que su propio interés particular sea sacrificado al interés general de su estamento grupo. También está dispuesto en todo momento a que el interés de ese estamento o grupo sea sacrificado al interés mayor del Estado, del que es una parte subordinada. Debe, por lo tanto, estar igualmente dispuesto a que todos esos intereses inferiores sean sacrificados al mayor interés del universo, al interés de la gran sociedad de todos los seres sensibles e inteligibles, de los que el mismo Dios es inmediato administrador y director.

Encontramos, pues, que existen diversas y diferentes formas conceptuales de abordar la reflexión moral de la práctica profesional del contador, que permita ahondar en su axiología.

## **5. La fe pública**

La fe pública es un valor abstracto. Fe significa confianza, creer en algo, convicción, creencia fundada en las seguridades, potestad otorgada por el Estado a los particulares en determinadas funciones públicas. En la historia de la humanidad, siempre se ha hablado de la fe pública en diferentes escenarios. En los textos bíblicos del libro del Éxodo capítulo 18 versículo 20 y 21, Jetró, suegro de Moisés manifiesta:

Tienes que inculcarles los preceptos y las instrucciones de Dios, enseñarles el camino que deben seguir y la manera como deben comportarse. Pero, además, tienes que elegir, entre todo el pueblo, a algunos capaces, temerosos de Dios, dignos de confianza e insobornables, para constituirlos jefes del pueblo: jefes de mil, de cien, de cincuenta y de diez personas.

Un consejo que el sacerdote dio a Moisés para que lo ayudaran en atender los asuntos de su pueblo, una especie de jefes que una vez fueran ilustrados en las ordenanzas, en las leyes y en las virtudes le sirvieran de soporte como hombres de confianza.

El tema de la confianza es atribuible a todas las épocas de la historia de la humanidad por constituirse en una solución a los problemas de inseguridad. Por ejemplo, los hebreos depositaban en los escribas, como hombres cultos y expertos en escritura jeroglífica que conocían los secretos del cálculo ya que eran ellos los únicos con capacidad para evaluar los impuestos, la confianza para dar fe de los actos y contratos que en sus oficios, ellos redactaban, transcribían las órdenes del faraón, eran los autorizados como copistas de las Sagradas Escrituras y doctores e intérpretes de la ley. Había, por supuesto, una distribución que hacía que unos dieran fe de los actos y decisiones del Rey; otros pertenecían a la clase sacerdotal y tenían su injerencia, propiamente, en los textos bíblicos: reproducción, interpretación y conservación, y los secretarios del consejo estatal que colaboraban con la justicia. (Arrache, s.f.).

Comparativamente, en Grecia, los *síngrafos* formalizaban contratos por escrito, los que prestaban validez una vez contenían las firmas de los participantes; los *Apógrafos* tenían como responsabilidad, ser los copistas en los tribunales y los *Mnmon* conservaban los textos sagrados. En Roma, el *notarii*, el *tabularius*, y el *tabellio*, cumplían funciones notariales; estos funcionarios tenían la responsabilidad de llevar por escrito, en forma ordenada y sintética, los contenidos de los litigantes y testigos.

En España, el emperador Carlos V, con la Cédula de 1527 instituyó en la nueva España el oficio de Corredor Público. Más tarde, con las Ordenanzas de Bilbao, se reglamentó esta profesión que ha tenido en la historia de la humanidad, concretamente en las antiguas civilizaciones (egipcia, fenicia, griega y romana), un atributo: el de dar fe pública, además de ser un experto mediador en mercaderías. Su trabajo consistía en poner en contacto a vendedores y compradores, hacía la valuación en las operaciones mercantiles, ya que, en este tema era un experto, ejercía vigilancia entre mercados y mercaderes, era autoridad en temas de calidad, pesas y medidas y desde su función como perito legal era un auxiliar de la fiscalía local, investigaba fraudes y ejecutaba embargos.

La fe pública, entonces, ha sido una constante en la necesidad de dar certeza a los actos. En la edad media los mercaderes medievales requerían dar seguridad en sus transacciones mercantiles, lo que permitía un desarrollo comercial basado en la confianza, pues, es a través de la confianza, que se tejen las relaciones sociales de toda índole: humanas, económicas, políticas y culturales.

Es con la confianza en las relaciones de producción, donde se obtiene un adecuado clima de negocios para el logro de la actividad económica, motor del desarrollo social de la humanidad; en contraste, los fraudes empresariales involucran, en buena medida, a los empleados o funcionarios de los que se predicaba la mayor confianza. Como ejemplo en nuestro medio, cuando se conoció del fraude más grande en la historia reciente del sistema financiero, concretamente en Colombia con el Grupo Aval (enero de 2009), la firma de auditoría interna descubrió un caso de corrupción millonaria al detectar que faltaban en el balance unos títulos de deuda pública (TES) que superaban un valor de mercado por 70.000 millones de pesos. Papeles comerciales pertenecientes al pasivo pensional de Ecopetrol, fideicomiso administrado por la fiduciaria, guardados en el Depósito Central de valores, con un sistema diseñado que se consideraba impenetrable. Este ilícito, involucró, al menos, a un funcionario de confianza de la fiduciaria. (Revista Semana, 2009)

Mucho se ha dicho de la confianza, factor determinante de las relaciones sociales, que para el caso que nos ocupa dentro del ejercicio profesional de la contaduría pública, se convierte en una virtud crucial para el interés general denominado fe pública.

La fe pública es un elemento concebido como la delegación que el Estado otorga a determinados funcionarios y empleados públicos para dar testimonio por escrito de ciertos actos. De este modo, se pretende dar confianza a quienes la requieran, pues es la propia sociedad quien pone en manos del otorgado su fiabilidad colectiva; no obstante, fe pública también significa asegurar algo que se ha visto sin necesidad de que sea probado; por tal razón, es conveniente diferenciar aquella que está referida al ámbito notarial de la que es de uso común en otras actividades. Podemos hablar, entonces, de la fe pública en sentido general, a partir de ella, tanto de la notarial como de la administrativa (Lagarón, 2002).

Muchas son las definiciones que se derivan del concepto de la fe pública que, indudablemente, tienen implicaciones directas de responsabilidad social y, cuando se refiere a ello, se habla de riesgo social; dicho de otra manera, con la fe pública, al menos en Colombia, en el ejercicio profesional de la contaduría pública, se pretende preservar preceptos como la lealtad empresarial, la moralidad, la imparcialidad, la eficacia, la transparencia, el interés general; así lo ha calificado la Corte Constitucional en sentencia

C-788 de 2009. Y, es que la delegación de semejante función pública, sustituye en parte el patrimonio social denominado confianza, pues:

En un sentido jurídico la fe pública es la autoridad legítima atribuida a determinadas personas para que los documentos que autoricen, en debida forma, sean considerados auténticos y lo contenido en ellos, sea tenido por verdadero mientras no se haga prueba en contrario. (Diccionario de la Lengua Española, 1997 citado por Lagaron, 2002). Consiste así, en atestiguar solemnemente respecto de algo acontecido. (Lagarón, 2002)

Son varias las derivaciones que se le atribuyen a la fe pública, se predica de una fe pública notarial, fe pública administrativa y, dentro de esta, hay una fe pública judicial, otra registral y una legislativa. La fe pública notarial tiene como propósito evitar procesos litigiosos, o sea, no permite la duda y hace comprensible la interpretación de cualquier negocio jurídico, pues, da al documento notarial, suficiente fuerza probatoria. Por su parte, la fe pública administrativa es dada a funcionarios que tienen tareas administrativas en un contexto de la administración pública y se da en las modalidades de judicial, registral y legislativa. De otro lado, la fe pública judicial se confiere a secretarios judiciales que llevan actuaciones procesales y su trabajo está determinado por la expedición de copias certificadas; dan fe mediante el registro de la recepción de escritos y documentos y dejan constancia de los actos procesales. De igual forma, la fe pública registral hace alusión a los hechos inscritos en el registro de propiedad. Finalmente, la fe pública legislativa compete a los secretarios de la Cámara que dejan constancia de lo que allí se decide. (Lagarón, 2002)

## **6. La verdad como producto de la confianza en el ejercicio de la contaduría pública**

“La confianza es la base de las relaciones humanas; no hay vínculo entre los hombres que no suponga, de algún modo, un acto de fe”, advierte el penalista italiano Giuseppe Maggiore citado por Fernández (2001). Y, es que la confianza hace parte de la vida misma y tiene, de alguna manera, un nexo con el término confiabilidad, el cual, es usado como expresión de seguridad y de certeza en un sistema para que éste, opere de forma exitosa. La confianza depende de la acción futura de un sujeto al que se le atribuye la suspensión temporal de la incertidumbre. Gracias a la confianza, es posible suponer presunción de verdad en los actos y documentos, en especial, cuando están direccionados a la expresión de dictámenes y atestaciones.

La fe pública es el grado de confianza que la sociedad ha depositado en una persona y como función pública es un atributo, es un patrimonio social conocido como confianza, elemento determinante en la calidad de las re-

laciones sociales, humanas, políticas y culturales. Sin embargo, no puede apartarse esta función pública de fedatario, del análisis propuesto por la teoría estructural–funcionalista, por considerarse la confianza, la base de todas las institucionalidades y, es que desde lo social, los individuos interactúan recíprocamente; cada sociedad debe considerar normas, valores, lenguaje y símbolos que den cuenta de la cultura y así aceptar la integración como función primordial a esas expectativas sociales. Dicho de otra manera, el funcionalismo estructural permite observar cómo las sociedades se autorregulan, interactúan y llegan a incluir referentes que les permiten preservar el orden social, donde sujetos e instituciones se inscriben para mantener a través de patrones de conducta una continuidad y permanencia. La confianza funciona como poder, pues tiene la capacidad de influir en la acción de terceros.

El bienestar de una nación está determinado, en parte, por la economía y sus desarrollos, ya que su capacidad para competir frente a las demandas del mercado global, le concede o asegura la supervivencia y sostenibilidad, aquí, en este proceso, es determinante la cultura que está vinculada directamente al nivel de confianza de la sociedad. La cultura es un entretejido, un enjambre donde intervienen diferentes institucionalidades como la familia, la educación, la religión, las creencias y las oportunidades de desarrollo del ser humano, entre otras; la familia ha sido considerada como la institución primaria de socialización del individuo de donde vienen valores, principios y conocimientos que son transmitidos de generación en generación; pero ¿qué relación tiene esta institucionalidad con la cultura y ésta con la confianza?

Una estructura familiar fuerte y estable, fomenta instituciones sociales perdurables, una sociedad próspera depende de los hábitos, las costumbres y el carácter distintivo de un grupo humano, todos ellos, atributos que sólo pueden ser conformados de manera indirecta a través de la acción política ya que, básicamente, deben ser nutridos a través de la creciente conciencia y del respeto por la cultura (Fukuyama, 1996). Sociedades como las asiáticas, que transmiten de generación en generación los valores, dan primacía al respeto por la autoridad, la educación y la familia. Estas dinámicas de primacía, hacen que se constituya una cooperación social entre seres humanos, exteriorizada en el trabajo donde obtienen el sustento para satisfacer las necesidades, una dinamización de la vida privada para conectarse con un mundo social más amplio, tejen confianza y van hilando una forma de ser de la comunidad con un gran poder respaldado en la responsabilidad donde, si bien existen reglas y normas, hay una reciprocidad distintiva de obligaciones morales que son internalizadas por individuo para luego transferirla y consolidarla en un grupo social. Cabe aclarar, que son culturas en donde prima el bien común sobre el individual desde los valores.

## **7. La contaduría: una profesión con una finalidad ontológica de gran responsabilidad social**

La ontología es una rama de la filosofía que se ocupa de la naturaleza y organización de la realidad, de las cosas y de sus modos, habla del ser; en otras palabras, se ocupa de la existencia de aquello que puede ser representado, lo que en aplicación a esta reflexión, permite entretejer el vínculo entre profesión, disciplina, conocimiento, sujeto y contexto.

Si nos ocupamos de la realidad de la contabilidad en un contexto, se tiene que abordar la época, para encontrar las respuestas que den lugar a la pregunta de ¿qué es real en contabilidad? Pregunta que tiene su respuesta desde diversas perspectivas; inicialmente, desde la antropología, porque este tema tiene sus raíces en la reflexión que el hombre se hizo por primera vez cuando se preguntó sobre sí mismo y su lugar en el mundo. Ahora bien, la realidad en contabilidad institucionaliza, a través del registro, unos hechos que pretende describir para predecir unos resultados que mide, modela y transfiere como aproximación de una representación social. Los registros, requieren de una realidad que está en movimiento, es compleja y obliga a concebir nuevas teorías para atender las dinámicas de las necesidades actuales.

El contexto, en parte, direcciona la necesidad. En la modernidad, la necesidad, es ordenar el desorden existente, desde Lucas Pacioli se propone un método riguroso que dé respuesta a esa realidad, hasta Mattessich que recibe la herencia del registro y le da una mayor preponderancia a lo ontológico de la contabilidad, apelando, además, a sus bases epistemológicas. En la época de Pacioli, la información le era útil al propietario, quien requería satisfacer sus necesidades de saber cuánto tenía, qué debía y qué utilidades le quedaban (Aquel & Cicerchia, s.f). Hoy, la realidad de la información financiera no sólo ha abierto la diversidad de los usuarios sino que revela, también, que hay múltiples actores con intereses particulares en los resultados de la contabilidad como representación social de la información.

Hoy, no hay muchos acuerdos para definir lo que es real y menos en contabilidad, hay, eso sí, una realidad más intangible derivada de la tecnología de la información. Antes, los medios de producción eran las dinámicas en las que se sumergía la sociedad, hoy, la necesidad es la valoración, los usuarios son cada vez más complejos y los propósitos de información financiera de la contabilidad o de la representación, tienen diversidad de actores con intereses particulares. ¿Pero, de qué forma la contaduría pública se vincula a esa realidad? Una de las posibles respuestas está centrada en determinar la forma de satisfacer esas necesidades de información y cuáles son las calidades del sujeto que presta el servicio desde la perspectiva humana, racional, intelectual y ética vinculado a un contexto, el de las oportunidades que le ofrece el medio para el ejercicio de la profesión; en otras palabras, habrá que conectar

las expectativas del servicio con las condiciones culturales y económicas en las que él actúa; así, es menester vincular el proceso de conocimiento a un estudio de la contaduría como filosofía moral unida a la antropología y a la sociología, ya que hay un sujeto y una sociedad que espera del contador como profesional unas condiciones particulares vinculadas a la fe pública, por lo tanto, “el carácter antropológico de la Contaduría Pública debe ser entendido en función del hombre, del ser humano, en sus tres aspectos: individuo, ciudadano y empresario/empleador” (Santillana, 2012).

Las profesiones en sí, son necesarias a la sociedad, siempre y cuando ofrezcan un servicio y la contaduría pública no escapa a esa realidad pero, otro asunto bien importante, es considerar qué clase de servicios presta el profesional, cuáles son los preceptos morales, intelectuales y éticos en el que se mueve el ejercicio de la contaduría pública dentro de la sociedad.

## **Conclusiones**

La erosión de la confianza pública deriva de muchos factores, entre los que se pueden mencionar la política, un Estado ineficiente en la consolidación de los valores, la falta de una cultura ética, el menosprecio por las virtudes, la avaricia y la codicia. De ahí, que un contador público no se abstraerá a ser parte de una sociedad civil, con vicios o virtudes que lo vinculan a ser participe con sus actuaciones en la consolidación en la fe pública o por fuerza o incapacidad a contribuir a la desestabilización del patrimonio público denominado confianza.

La confianza como patrimonio social está construida en un Estado competente y efectivo, en una institucionalidad fuerte y sólida en valores.

Se requiere de actores económicos y políticos que aporten al capital social, que trabajen en función del bien general, ya que una sociedad donde nadie cree en nadie y se estimula en el individualismo es una sociedad carente de confianza y sometida a un incremento en la corrupción que impide un desarrollo económico y un crecimiento social.

Los comportamientos éticos tienen relación con factores internos y externos que comprometen las decisiones del sujeto. En el caso de la contaduría pública donde está comprometido un orden social a través de la fe pública, es menester, considerar las relaciones de confianza en un Estado corrupto, que no es mucho lo que puede aportar al comportamiento de sus ciudadanos. De ahí, que muchos debates de moralidad habrá que contextualizarlos desde la realidad política, económica y social.

Un Estado bien fundado, debe incentivar las buenas prácticas sociales, crear confianza en todos los niveles de organización y buscar el bien común como pauta de solidaridad y de quehacer ético.



## Bibliografía

Revista Semana, (2009, 7 de febrero). Infidelidad Empresarial. Revista Semana. Recuperado el 30 de agosto de 2012 de <http://www.semana.com/economia/infidelidad-empresarial/120470-3.aspx>.

Aquel, S. & Cicerchía, L. (s.f). Relación entre contexto histórico, contabilidad y realidad. (U. N. R. – Facultad de Ciencias Económicas y Estadística). Recuperado el 30 de agosto de 2012 de [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco\\_archivos/XIV%20Jornadas%20de%20Epistemologia/Jornadas/ponencias/Actas%20XIV/Trabajos%20Episte/Aquel%20-Cicerchia.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/XIV%20Jornadas%20de%20Epistemologia/Jornadas/ponencias/Actas%20XIV/Trabajos%20Episte/Aquel%20-Cicerchia.pdf)

Aristóteles. (1985). *Ética nicomáquea- Ética eudemia*. España: Gredos S.A.

Arrache, J.G. (s.f). El notario público: function y desarrollo Histórico. Universidad de Guanajuato. Recuperado el 15 de mayo de 2012 de

<http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/070624161686.html>

Congreso de la República de Colombia (1990). Ley 43 de 1990. Por la cual se adiciona la ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones. Bogotá, Colombia

Corte Constitucional (2009). Sentencia C-788, Expediente D-7731 por la cual se adiciona la ley 1465 de 1960, reglamentaria de la profesión de contador público y se dictan otras disposiciones” Bogotá, Colombia

Corte Constitucional (2008). Sentencia C-861/08, Expediente D-7196 donde reafirma la facultad que tiene el contador público para dar fe pública sobre factores pertinentes a la profesión. Bogotá, Colombia

Cortina, A. (1995). *Ética sin moral* (3ra ed.). Madrid: EDITORIAL TECNOS, S.A.

Fernández, W. (2001). Responsabilidad penal del contador público en el ejercicio profesional. Trabajo presentado en X foro internacional “Corrientes Internacionales del pensamiento de la profesión Contable en la Era de la Globalización”, Bogotá, Colombia

Franco, R. (2002). *Réquiem por la Confianza*. Pereira: Investigar Editores.

Fukuyama, F. (1996). *Confianza* (2da ed). (D. Plaking de salcedo. trad). Buenos Aires, México: Editorial ATLÁNTIDA. (Trabajo original publicado en 1995)

Hardin, R. (2012). *Confianza y confiabilidad (primera edición) (F. Rebolledo trad.)* México: Fondo de Cultura Económica. (trabajo original publicado 2002)

Lagarón, M. (2002). La “fe pública” La presunción de veracidad como instrumento al servicio de la función fiscalizadora. Auditoría pública, (27) 80-87

Paz, P.A. (2005). Los códigos de ética profesional. Una visión filosófica. Porik an, (10), 89-120.

Ramírez, E. E. (2005, octubre). Los contadores públicos y el Estado: recuperar la confianza para enfrentar la corrupcion. Trabajo presentado en la Asociación Interamericana de Contadores (AIC) XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad, Salvador de Bahía, Brasil.

Santillana, M. A. (2012). "Contaduría Pública: Antropología y Sociología Una indagación filosófica. *Revista Contaduría Pública-Instituto Mexicano de Contadores Públicos* , 9 , 1-10

Smith, A. (1997). La teoría de los sentimientos morales. (C.R Braun trad.). Madrid: Alianza Editorial. (Trabajo original publicado en 1759)

Taylor, C. (1996). *Fuentes del yo "La construcción de la Identidad Moderna"*. (A. Lizón. Trad.) Barcelona: Paidós Ibérica. (trabajo original publicado en 1989)

Unidad Administrativa Especial Junta Central de Contadores (2012). Informe de Gestión del Tribunal Disciplinario de la UAE Junta Central de Contadores. Presentado al tribunal en enero 26 de 2012.



## **La contabilidad: un incesante caminar por lo epistemológico y lo ontológico, nuevas perspectivas investigativas**

*Héctor Darío Betancur*

### **Resumen**

La Contabilidad y la Contaduría como cuerpo de conocimiento con trascendencia social se ha construido a lo largo de la historia planteándose la misma preguntas que desde la ciencia general se ha hecho: ¿Cómo es que se ha elaborado eso que se llama ciencia?, ¿Son esos conocimientos una representación fiel de la realidad? pero sobre todo ¿Qué perspectivas emergen como escenarios investigativos que dan cuenta de nuevas formas de representación? La Contabilidad como Tecnología Social y una reconstrucción del concepto de "Sistema contable", constituyen una fuente de inmensas posibilidades para orientar las nuevas investigaciones en Contabilidad/Contaduría.

**Palabras clave:** Epistemología, Ontología, socio-tecnología, sistema, entorno.

### **Accounting: an endless journey through epistemology and ontology, new research perspectives**

#### **Abstract**

Accounting/Accountancy as a body of knowledge with social significance has been built throughout history asking the same questions that general science has pursued: How science has come to be?, Does knowledge provide a faithful representation of reality? and mostly, which perspectives emerge as research scenarios that account for new forms of representation? Accounting as Social Technology and as a reconstruction of the concept of "accounting system", are a source of immense possibilities to guide further research in Accounting / Accountancy.

**Keywords:** Epistemology, Ontology, socio-technology, system, environment

## **1. Introducción**

Comprender las interacciones surgidas de lo epistemológico y lo ontológico desde donde, continuamente, se ha reconstruido el conocimiento, es fundamental para entender las continuidades y rupturas sobre las cuales se ha edificado el discurso contable; relatos que, por supuesto, vienen adheridos a eventos de texto y contexto que han marcado su devenir. Un segundo aspecto abordado, es el relacionado con nuevas perspectivas investigativas en torno a lo contable que, aunque nacidas en el seno de la matriz epistémica moderna, poseen unos rasgos metódicos y metodológicos particulares que infieren su abordaje inmediato como es el caso de la contabilidad, pensada como tecnología social y el redimensionamiento del concepto sistema contable.

Es por eso, que el documento está presentado sobre cuatro momentos. El primero, lo constituye un breve y ya reconocido recuento sobre la dinámica pensamiento para comprender en contabilidad el predominio del funcionalismo; el segundo, se refiere a que frente a la corriente dominante se abren nuevas perspectivas investigativas que ofrecen alternativas para el desarrollo disciplinal y profesional; el tercer momento, hace mención al redimensionamiento que viene ocurriendo en torno a la ciencia como institución, ya no, únicamente observada desde su marco de valores y estructura, sino el de entenderla y comprenderla como un conjunto de prácticas científicas enmarcada en un sistema de acciones; por último, el cuarto momento se enfoca en el concepto de socio tecnología contable y el sistema contable, conceptos que deberán develarse teniendo en cuenta que pueden ofrecer un escenario supremamente enriquecido para la investigación, incluso abordando aspectos fundamentales para tener en cuenta en las reflexiones alrededor de los marcos regulativos de la IASB y del FASB.

## **2. El “Logos” como preludeo**

Antes de que apareciera la filosofía en la humanidad pretérita, la actitud del hombre frente al mundo era asumida de manera fantástica, especulativa y mítica; era, a través del mito que se explicaba el mundo. A partir de los siglos VII y VI a.C. es cuando se inicia en el mundo griego una transformación que se refirió a una puesta en escena de la Razón a partir de la cual se empieza a explicar la realidad.

La transición que se da de lo mitológico a una explicación de carácter racional de la realidad tiene su significado: El “logos”, inaugura muchas de las cuestiones filosóficas fundamentales que ha heredado la sociedad contemporánea; doxa y episteme se constituyen en los referentes que se enfrentarían y, a partir de ellos, se empieza construir conocimiento científico y de lo que daría cuenta la epistemología ó filosofía de la ciencia.

El iniciador de este proyecto griego, sería el Ateniense Sócrates quien, por primera vez, se formuló la pregunta por el “yo”, mientras muchos se preguntaban por el origen de las cosas por fuera de la órbita del sujeto. Con diferentes matices y, a veces, de manera contradictoria, Platón y Aristóteles heredarían esta nueva forma de percibir y explicar el mundo y, de allí, el pensamiento de los filósofos posteriores.

Cuando es el objeto el que determina el sujeto, se está en presencia del realismo y el objetivismo; si por el contrario, es el sujeto el que determina al objeto, el encuentro es con el idealismo y con el subjetivismo. Lo fundamental, en todos ellos, es el inicio que se daba a un infinito y vasto camino en la eterna dialéctica sujeto y objeto. Este encuentro o quizás desencuentro entre sujeto/objeto empieza a instalar los diferentes horizontes a los que pensadores se adhieren formando escuelas de pensamiento, las diferentes ciencias y los caminos para validarla, que dan cuenta de lo sensible (Ciencias naturales), el intelecto (Ciencias formales) y las que integran los fenómenos sociales.

Toda esta plétora de logros, de avances del conocimiento y de construcción del mismo, se fractura, y lo hace cuando las dinámicas de los contextos socioeconómicos varían. Justamente, el paso del contexto Primitivista/Esclavista al Feudalista, se tradujo en un retorno<sup>1</sup>, en un estado de postración y de retroceso del pensamiento a sus estados iniciales. Las explicaciones sobre el mundo y el hombre vuelven a fundarse en elementos fantásticos desprovistos de cualquier criterio racional que había inspirado la cultura helenística.

Muchos siglos transcurrieron para que la sociedad viese asomos de luz; la vuelta a ese destello griego que iluminó los senderos del conocimiento sobre fundamentos más allá de lo mítico-religioso. Igualmente, muchos acontecimientos socio históricos debieron acontecer para que, nuevamente, se diera el giro: La imprenta, Lutero, los descubrimientos, la burguesía, el Estado nación y, además, el Renacimiento, propiciarían los nuevos rompimientos que desencadenarían las dinámicas del pensamiento moderno.

Sería la infranqueable lucha entre el Heliocentrismo y el Geocentrismo la que, de nuevo, instalaría la actividad racional y la explicación científica desde donde se construiría conocimiento “Verdadero”<sup>2</sup>. Los gestores de esta nueva perspectiva de mundo serían Copérnico, Kepler y Galilei. Con ellos, se fundan los cimientos sobre los que se inicia la construcción de un proyecto, de una visión optimista del mundo a la que se denominó

---

1 Época enmarcada en lo que se denominó alta edad media y Medioevo donde el oscurantismo y la irracionalidad estaban al orden del día.

2 Consideración que habrá de evaluarse con todo el cuidado del caso.

Modernidad y su fe desbordada en la razón, el monismo metodológico y el mundo de las experiencias como vía irrenunciable desde la que se construye conocimiento auténtico, afortunadamente, desvirtuadas como únicas fuentes de conocimiento dando apertura a otras orillas desde donde es posible construir conocimiento igualmente válido.

Una de las cuestiones contemporáneas de arduo debate es la de pensar el cómo se hace ciencia, cómo se construye conocimiento y si ese conocimiento es verdadero; cuestiones que fueron y vienen siendo abordadas desde la filosofía de la ciencia, intentando resolver el complejo entrecruzamiento epistemológico y ontológico racionalismo/empirismo y realismo/idealismo. De lo que se ocupan realmente estas posturas, es demostrar las pretensiones de verdad de cualquier argumento; mientras, de un lado, los racionalistas cuestionan la existencia de una realidad objetiva, independiente de la razón, el empirismo, de su lado, asegura que tanto el conocimiento natural como el social deberán de estar libres de juicios de valor, es decir, libres de toda influencia externa que no pueda ser corroborada experimentalmente<sup>3</sup>; de una u otra forma, pero siempre en el plano concreto y real (Realismo) que es independiente, anterior y externo al conocimiento que de ellas tiene el individuo y, de otro lado, el entendimiento que sobre la realidad social adquiere el sujeto haciendo uso de su conciencia individual (Idealismo) y su capacidad de elaborar constructos que le ayudan a leer e interpretar la realidad que habita.

Posteriormente, y en el mismo seno de la gloria que la Modernización significó, se instala la idea de que la razón es incapaz de conocer la realidad absoluta y, contrariamente, debería abogarse por la renuncia de cualquier pretensión de que la ciencia conduciría cada vez más cerca de la verdad. Es así, como se abre paso una especie de crisis filosófica de la razón y de una crisis de la idea de objetividad albergada por la ilustración; cuestiones que situarían en el seno del debate, el discurso de la especulación metafísica y el irracionalismo epistemológico metafísico inspirado por Kant y la filosofía alemana.

El cuadro No. 1, que sigue, es un resumen de la reacción frente a la perspectiva supuestamente irracional, que emergía al tenor de quienes se ubicaban alrededor de la concepción heredada.

---

<sup>3</sup> Desde entonces, se está en presencia de un intento de uniformar la investigación contable, donde la única forma válida de investigar es desde presupuestos empíricos y bajo lógicas racionalistas y objetivistas, tendencias que demarcan para la contabilidad una perspectiva dominante/funcionalista pero, frente a las cuales, afortunadamente, se levantan alternativas que más que crear antagonismos lo que procuran, hoy, es ser complementarias para el desarrollo del conocimiento contable.

Cuadro No. 1 FILOSOFÍA DE LA CIENCIA.

Categorías / Escuelas	CONCEPCIÓN HEREDADA	HISTORICISMO	SEMANTISMO
<b>DENOMINACIÓN</b>	Positivismo lógico ó Neopositivismo. Empirismo lógico ó Neoe empirismo	Historicismo	Epistemologías evolucionistas
<b>MATICES</b>	Positivismo o empirismo lógico (Carnap-Reichenbach-Hempel)	Paradigmas (Kunt)	Epistemologías Naturalizadas Psicologismo-Cognitvismo-Evolucionismo. Biología como modelo (Lorenz-Campbell-Popper- Toulmin)
	Racionalismo crítico (Popper)	Programas de Investigación (Lakatos)	Realismo científico-realismo estructural- Semántica del realismo "estudios culturales" (Sellars-Hacking-Quine-Putnan-Harding-Suppes))
	Realismo científico (Bunge)	Tradicón (Laudan)	Concepción semántica Estructuralismo (Suppes-Fraassen-Stegmuller-Moulines-Balzer-Sneed)
	Lógica pura (Tarski)	Anarquismo epistemológico (Feyerabend)	



<b>NÚCLEOS TEMÁTICOS</b>	Demarcación científica. Lo observacional y lo teórico. Contrastación.	Naturaleza y estructura sincrónica de las Teorías Científicas. Contexto del descubrimiento y contexto de la justificación. Relativismo Carga Teórica de las observaciones. Incommensurabilidad. Progreso y racionalidad.	Metateoría- Metacientífico-Estructuralismo-Funcionalismo-Semantismo-modelo teórica.
<b>MÉTODOS UTILIZADOS</b>	Hipotético deductivo.	Pluralidad de enfoques.	Métodos utilizados desde las ciencias naturales.
<b>ELEMENTOS TEÓRICOS</b>	Formalismo lógico – Fiscalismo.	Determinantes sociales Que se apoyarían en investigación empírica que se traduciría luego en Sociología de la ciencia.	No proposiciones-No enunciados. Pura semántica. Modelos en el más sentido matemático abstracto. Enfoques sintácticos.
<b>POR QUÉ SURGE</b>	Oposición a las corrientes irracionales del siglo XX que no fundaban sus conclusiones en el arsenal matemático y formal.	Rigidez y limitación del excesivo formalismo lógico desde la física en desmedro de la historia de la ciencia	Los excesos del historicismo permiten recuperar la confianza en los análisis formales y semiformales.
<b>OBSERVACIONES</b>	Cuando estos pensadores manifiestan oposición a lo irracional del siglo XX se refieren a una oposición a la metafísica.	Marca el camino para el desarrollo del pensamiento metafísico.	Proporciona elementos de análisis poderosos para dilucidar los aspectos lógicos presentes en la historia del desarrollo científico de tal manera que haría ver la disputa Kunt/Popper como anticuada.

FUENTE: Construcción propia del autor.

Gracias al naturalismo metodológico provisto por el nuevo positivismo, se definió un indudable avance de las ciencias como la física, la química la biología, es decir, de todas las ciencias naturales, no siendo así, para las ciencias sociales que observadas bajo la lupa del mismo rasero metodológico, en definitiva condujo a un aniquilando al sujeto. La razón técnica y todo el artefacto positivista, el auto proyecto de mundo definido por el sistema socioeconómico dominante, deforman la realidad al ponerla al servicio de unas estructuras de poder que, desde entonces, empezaron a consolidarse, ganándose las fuertes críticas de la escuela de Frankfurt, que de Weber y Marx a Horkheimer y Adorno hasta Habermas, iniciaron todo un camino de crítica social en contra del statu quo y una búsqueda inacabable por la reivindicación del sujeto. (Ver cuadro No. 2)

**Cuadro N°. 2. DIMENSIÓN ONTOLÓGICA Y EPISTEMOLÓGICA DEL CONOCIMIENTO**

DIMENSIÓN ONTOLÓGICA: COMO SE RELACIONA		DIMENSIÓN GNOSEOLÓGICA:		COMO	CONOCE
		EMPIRISMO		RACIONALISMO	
IDEALISMO		Inducción reflexiva		Argumentación reflexiva	
		Investigación cualitativa		Hermenéutica – estudios interpretativos	
		<u>Objetos experienciables</u>		<u>Objetos Intuibles</u>	
REALISMO		Inducción		Deducción	
		Círculo de Viena		POPPER-LAKATOS-KUHN	
		Neopositivismo			
		<u>Objetos observables</u>		<u>Objetos calculables</u>	

Fuente: Construcción propia del autor.

### 3. La contabilidad como proyecto moderno

Son muchas las orillas y las miradas que se deberán realizar para intentar atrapar las diferentes orientaciones de la interacción epistemología/ontología, desde donde, continuamente, se ha reconstruido el conocimiento que se considera científico. De lo que habrá de tenerse suficiente claridad, es que el objetivo de hacer semejante inmersión, tiene que ver con el esclarecimiento que se debe poseer sobre esas continuidades existentes en el compendio epistemológico y ontológico construido hasta nuestros días para que no se conviertan en un infértil recorrido anecdótico y cronológico, sino, el de descubrir sus interrelaciones. De otro lado, su necesaria comprensión y entendimiento va más allá de una simple erudición y retórica y, más bien,

su tránsito obedece a la necesidad de que en cuestiones de entender lo que es ciencia o no, es más que necesario su comprensión en un marco espacial y temporal.

### **3.1 La Contabilidad: hija incondicional de la modernidad**

La Modernidad como ideario y como plexo de valores, debía de llevarse a la praxis social y lo hace por la vía de la modernización, particularmente, de la modernización económica que es, precisamente, por donde, posteriormente, se deforma; las estructuras de poder que siempre han estado detrás, se encargarían de ello.

La visión económica que inicia su proceso de universalización occidentalizada del mundo, sumado a todo lo que derivó el legado de Descartes, la cosificación del mundo, el acervo Contiano y su monismo metodológico, determinó toda una nueva visión del mundo y del ser, dando comienzo a la Modernidad: Un evento sometido al cálculo racional, una mirada instrumental de la ciencia se levanta y emerge un tipo de racionalidad y una acción de la misma con arreglo a fines, de tal forma, que la sociedad en su conjunto se subordina a esta nueva perspectiva de vida.

La Contabilidad, haciendo parte de ese todo social, no es ajena a dichas dinámicas y hace suya esta lógica de mundo para su cuerpo teórico y técnico. Una racionalidad instrumental dinamiza su estructura conceptual y metodológica orientándose a unos fines predeterminados.

La Modernización económica como evento dominante que se impone, deja observar cómo las relaciones económicas de orden capitalista inician su proceso de hegemonización y en ese entrecruzamiento relacional de todos sus flujos circulatorios se genera información; la contabilidad como herramienta matemática, captura los datos que esta información genera a través de su algoritmo matemático: La Partida Doble. De tal evento, se observa cómo la dimensión epistemológica/óptica de la Contabilidad queda reducida, desde entonces, a convertirse en todo un instrumental para generar información con la que se obtiene control al servicio de las estructuras de poder económico.

Puede inferirse, entonces, que la Contabilidad responde a cuestiones epocales y contextuales, así lo dejan observar las escuelas que entre los siglos XIX y XX se constituyeron: Contista, Personalista, Hacendista, Controlista, Patrimonialista, etc., incluso, la misma disposición de aquellos campos interpretativos de lo contable: Lo a priori, lo formalizado y lo referido al paradigma de utilidad, igualmente, moldeó la contabilidad; primero, como técnica de registro; luego, como campo de conocimiento vinculado a la medición y

cálculo del beneficio y, por último, los frustrados intentos de construcción epistemológica de uniformizar un modelo sobre lo Normativo-Positivo.

### **3.2 La Contabilidad como proyecto inconcluso**

Son muchos los imaginarios que se han levantado en la sociedad contemporánea: Incertidumbre, riesgo, ambivalencia, complejidad, nuevas representaciones sociales, desencantamiento del mundo, sociedad de la información, desarrollo científico tecnológico, refundación del ser, emergencia de lo inmaterial; justamente, el capital simbólico, virtual e intangible demanda, hoy, de nuevas formas de representación.

Cada vez más, se requiere cada vez menos del mundo real para producir datos, mensajes e información. La contabilidad con el mismo “arsenal” metódico y metodológico del marco histórico moderno intenta reflejar esa nueva realidad que se dibuja en la contemporaneidad; la transición dada, de producir bienes materiales a producir bienes inmateriales pone a tambalear las formas heredadas por la contabilidad para representar.

Sin lugar a dudas, quienes forman parte de la comunidad contable, deberán inquietarse frente a esta realidad tan compleja. Pero, antes que preocupación y perplejidad, los nuevos escenarios que se levantan son, ante todo, retos para quienes se han dado a la tarea de entender que la Contabilidad/Contaduría es toda una disciplina/profesión por construirse, con arreglo a un solo fin determinado, que no debe ser otro, que “El bienestar de cada una de las mujeres y cada uno de los hombres de la sociedad planetaria”. Anteponiendo la anterior premisa, la labor de los contables ha de ser la exploración de nuevas alternativas que propicien horizontes investigativos para la contabilidad desde donde se cuestionen conceptos, argumentos y posturas dominantes.

### **3.3 La investigación interpretativa y crítica en contabilidad, alternativas frente al trazado dominante**

Gran parte de la tradición académica<sup>4</sup> que forma contadoras y contadores públicos, se ha fundado desde un trazado dominante<sup>5</sup> que, indiscutiblemente, fueron válidos, pero que, hoy, no acopian las nuevas realidades. Otros horizontes para la contabilidad son posibles y no se puede dejar de mencionar, brevemente, el hecho de que en torno a lo contable desde hace

4 Que por supuesto en el contexto particular Colombiano son muy pocos los programas de Contaduría Pública que se dan al debate disciplinal y profesional y, por el contrario, son muy copiosas las enfrasadas en la formación técnico-instrumental.

5 Cabe recordar que dicha corriente dominante funcionalista que ha caracterizado la mayor parte de la reflexión contable contemporánea, deviene de los estudios sociológicos que han intentando explicar la coexistencia funcional de las instituciones sociales y la que ha gozado de mejor prestigio por su dedicación a los estudios empíricos (En el plano positivista) con basamento objetivista y racionalista.

tiempo, se vienen abriendo nuevas posibilidades reflexivas y de construcción de conocimiento como son las corrientes Interpretativas y críticas: Tinker (1980), Hopper y Powell (1985), Chua (1986), Morgan (1988), Miller y Hopwood (1994), Jonsson y Macintosh (1997), entre otros.

La primera, es un intento por entender y comprender las diferentes circunstancias derivadas de la interacción humana socialmente considerada y extraída/apartadas de la realidad física; en últimas, lo que la corriente interpretativa señala es el entendimiento del mundo a partir la dimensión humana, circunstancia bien importante en los contextos actuales, si se tiene en cuenta que bajo esta consideración, los significados contables, como producto de la interacción humana, deberán atender lo particular de los contextos sociales, políticos e históricos.

Las raíces marxistas de la segunda, ubican en el centro de la discusión los obstáculos encontrados para la realización plena de la condición humana como lo es la tensión entre clases<sup>6</sup>; su propuesta central, gira en torno a la estrecha relación existente entre la Contabilidad con lo social, lo económico, lo político, lo ideológico, incluso, lo ético y lo estético, en un intento de desprendimiento de la concepción de lo contable como legitimadora de las estructuras de poder y conservadora de la ideología dominante. (Ver cuadro No. 3)

**Cuadro No. 3. DIMENSIÓN ONTOLÓGICA Y EPISTEMOLÓGICA DEL CONOCIMIENTO CONTABLE**

		DIMENSIÓN GNOSOLÓGICA:	
		COMO	CONOCE
DIMENSIÓN ONTOLÓGICA: COMO SE RELACIONA +		POSITIVISMO	NORMATIVISMO
		EL PARA QUÉ? <b>DIMENSION PROPOSITIVA</b> El hombre actuando sobre el entorno Reivindicación del sujeto Histórico- Político Abarcante –múltiples visiones-cualitativo-realidad social <b>POSTMODERNIDAD</b> <b>Perspectiva crítica e Interpretativa en Contabilidad</b>	<b>3</b> <b>4</b> <b>1</b> <b>2</b>
DIMENSIÓN ONTOLÓGICA: COMO SE RELACIONA +		MODERNIDAD INTERRUMPIDA Entorno actuando sobre el hombre <b>Neopositivismo contable</b> Negación del sujeto Ahistórico - apolítico Reduccionista –determinístico-cuantitativo-realidad empírica <b>DIMENSION CONDICIONADA</b>	EL CÓMO? Se observan los determinantes sociales <b>Funcionalismo contable</b> <b>Enfoque dominante</b>

<sup>6</sup> Tensiones producto del mantenimiento de las condiciones de explotación por parte de la superestructura.

Fuente: Construcción propia del autor.

#### 4. Otras perspectivas investigativas

Una de las cuestiones contemporáneas de arduo debate, es la de pensar el cómo se hace ciencia, cómo se construye conocimiento y si ese conocimiento es verdadero; cuestiones que fueron y vienen siendo abordadas desde múltiples perspectivas, intentando resolver las diferentes tensiones epistemológicas y ontológicas; precisamente, una de ellas tiene que ver con el descentramiento conceptual (Casanueva y Benítez, 2006) que viene ocurriendo al interior de las áreas de la filosofía y de las disciplinas científicas. La ciencia como institución ya no puede seguir siendo observada bajo la lupa del ideal clásico de construcción de conocimiento,<sup>7</sup> los objetos ya no sólo están afuera sino que se construyen en el proceso de representación<sup>8</sup>.

Tal desplazamiento, involucra el de ciertos fundamentalismos que han determinado el desarrollo del conocimiento contable como los relacionados con el código de valores<sup>9</sup> que han regido la actividad científica y extrapolados al saber/hacer contable, éstos ceden frente al proceso de redescubrimiento de un gran contenido conceptual en la actividad experiencial, pero, no de la misma manera, que en el marco moderno y de cualquier forma. Lo que se busca, ahora, es que los problemas de la ciencia y del conocimiento no queden atrapados en la mera racionalidad eminentemente teórica, sino que apunten a la realización de acciones para solución de problemas reales

---

7 La relación inalterable dada entre sujeto y objeto de conocimiento de la cual se construyen representaciones de lo dado allí afuera.

8 A finales del siglo XX, desde diferentes orillas, el profesor Mattessich y el grupo Macintosh (Mattessich, 2006) han planteado sus críticas a la contabilidad y la relación de ésta con la realidad que representa. Mattessich apela a la metáfora de “capas de cebolla” para referirse a la realidad como un cúmulo de capas dependientes e incluidas una en la otra para entender y comprender la realidad compuesta de diferentes niveles en una perspectiva multidimensional y no lineal; una realidad como representación. Por su parte, Macintosh rescata los planteamientos que de hiperrealidad y simulacros tiene la obra de Baudrillard (1978). Macintosh, afirma que la contabilidad dejó de referirse a la realidad económica y, de hecho, se enfrenta a una crisis de representación, muchas de las nociones y conceptos en contabilidad han dejado de referirse a hechos y objetos reales, argumenta Macintosh, que el accionar de la contabilidad no es coherente con la demanda de una información transparente y útil, a pesar de que toda la simbología contable puede no ser transparente al referirse a los objetos reales, tienen la potencialidad de influir sobre los acontecimientos reales del mundo material, lo que implica, un debido esclarecimiento entre lo que el “Concepto” significa y el “Hecho” a que se refiere. Dos problemas se dejan entrever, de un lado uno de carácter ontológico y que tiene que ver con esa parcela de la realidad la cual representa y otro de carácter metodológico y que se relaciona con el cómo se debe representar dicha realidad.

9 Los otorgados por la racionalidad científica moderna: Un conjunto de principios absolutos, generales, inamovibles, determinísticos y objetivados, cánones traídos de las ciencias naturales para las ciencias sociales. La ciencia, en muchos de sus aspectos, dejó de ser inmutable, final y neutral.

que enfrenta la sociedad contemporánea, toda una salida a los problemas de objetividad, de verdad y de representación<sup>10</sup>.

Justamente, la dimensión ontológica y el realismo científico inspiran nuevas discusiones alrededor de la contabilidad; ubica en el centro de la discusión la relación contabilidad-realidad, relación mediada por un artefacto representacional fundado en el registro y concebido como verdad indiscutible, empiezan a superarse; en esta misma dirección, las pasadas concepciones formales y procedimentales enraizadas en lo mercantil, lo jurídico, lo económico e informacional han empezado, desde hace tiempo, a repensarse. El tránsito de la sociedad en pleno hacia lo complejo de un lado, y la orientación que ésta ha denotado en sus estructuras económico-financieras viene transformando la realidad contable y ha puesto en evidencia el divorcio entre su estructura representacional y la realidad representada. Una crisis de representación se ha puesto en escena.

Reflexionar en torno a la representación en contabilidad ha sido una actividad que ha estado ausente en el desarrollo y elaboración de la teoría contable; registro, reconocimiento, valoración y revelación se asocian con lo que es la representación en contabilidad, incluso, su producto más elaborado y el que ha logrado el más alto grado de abstracción como es la partida doble y su principio de dualidad implícita en ésta, empieza a discutirse.

La representación se ha constituido en un concepto fundamental que exige un compromiso por parte de la ciencia; por supuesto, la contabilidad no se extrae de esta responsabilidad, representar la realidad de las organizaciones es un encargo que involucra, sin lugar a dudas, el juicio epistemológico y ontológico pero, también, tienen que ver con la búsqueda de respuestas con carácter práctico a los problemas de representación, cuestión que ha sido bien entendida por quienes tienen el encargo de la uniformización contable.

## **5. La socio tecnología contable**

Bunge (1999) es una figura representativa de esta postura: “La tecnología como ciencia aplicada”. Para Bunge, la tecnología encuentra su fundamentación científica desde dos orillas: la formulación de reglas tecnológicas y la formulación de teorías tecnológicas. Las primeras, abren la posibilidad de transformar las leyes científicas que descansan en enunciados nomológicos, en reglas tecnológicas, mediante enunciados nomopragmáticos. Las segundas, de su lado, se basan en un sistema de reglas que prescriben el curso de la acción práctica óptima, por consiguiente, son el resultado

---

<sup>10</sup> De la ciencia, en general, pero de la Contabilidad en particular. Un cierto desvío ontológico establece la discusión de si la Contabilidad permite lograr una imagen del mundo real.

de la aplicación del método de la ciencia a problemas prácticos. Una teoría puede tener relevancia para la acción, bien sea, porque suministra conocimiento sobre los objetos de la acción o porque nos informa sobre la acción misma.

En esta dirección, se vienen dando abundantes trabajos reflexionando la contabilidad<sup>11</sup> como tecnología social: Gómez (1995), Biondi (1995), Casella (1997), Wirth (2001), Scarano (2006), Gil (2006), quienes vienen asumiendo como propósito de la contabilidad, más que representar la realidad para brindar una explicación o descripción de la misma, consiste en ser un instrumento efectivo al momento de actuar generando cambios en el ente objeto de estudio. Una reconstrucción conceptual, vista de esta manera, supone elaboraciones que reproducen representaciones objetivas con apariencia de científicas, fórmulas legaliformes que satisfacen ciertos requisitos de generalidad, corroboración y sistematicidad; por supuesto, un asunto que deberá ponderarse con sumo cuidado y que implica su abordaje para entender y comprender sus riesgos y bondades.

No se puede pasar por alto, que dicho “descentramiento”, “desplazamiento” ó “giro practicista” (Barnes, 2001) ha sido utilizado por las estructuras de poder que las han orientado a la construcción de normas, reglas y criterios bajo el supuesto de ser rigurosamente construidos, con aceptación general y con una utilidad fundamental, un afán de las lógicas del contexto dominante de hacer de las estructuras de regulación contable internacional el elemento objetivador, resultado de ello, es el predominio de la contabilidad financiera con arreglo a fines<sup>12</sup>.

La función de la norma o de la regla es el indicar el camino, es enunciar un conjunto de instrucciones a seguir para lograr un objetivo previamente determinado; en este sentido, la regla es una norma derivada de la investigación orientada a la acción, reglas, por supuesto, fundadas en leyes derivadas de la ciencia aplicada, así como las leyes procedidas de la ciencia pura. El considerarse una regla como efectiva induce, entonces, previamente, a formularse la pregunta de por qué es efectiva; en esta dirección, a primera vista, podría decirse que como condición necesaria pero no suficiente, sería el éxito que ésta tuviese en múltiples casos; sin embargo, la efectividad de la regla depende no sólo de su éxito y de que esté fundada en leyes, sino,

---

11 Teniendo claro que en esta perspectiva se deberá entender más en su dimensión práctica/profesional.

12 Lo que ha hecho confundir contabilidad con normas y ha propiciado el resquebrajamiento de los sistemas de representación



imprescindiblemente, del esfuerzo permanente para hacer de lo legaliforme una regla efectiva de carácter tecnológico<sup>13</sup>.

## **6. Los sistemas contables**

Se ha venido insistiendo a lo largo de este documento sobre el desplazamiento que se viene dando a las formas tradicionales de construcción de conocimiento. Ahora, la relación sujeto objeto implica aprehender el objeto, tener representación de él, percibir la experiencia del mundo donde habita el objeto y atrapar su concepto para aplicarlo, toda una suerte de entendimiento y comprensión del sistema- entorno.

Hasta hace poco, los sistemas contables en su permanente interacción con el entorno copian del ambiente económico, de la dinámica empresarial y de todas aquellas disposiciones políticas y jurídicas imperantes. Hoy, y de manera diferente, los sistemas contables vienen siendo tocados por los procesos de normalización y de regulación contable en donde se halla inscrita la disciplina<sup>14</sup> y la profesión contable, derivados de las actuales arquitecturas de poder financiero<sup>15</sup> que controlan la toma de decisiones en la economía mundial (Diez G., 2009), es lo que le está definiendo su estructura básica para su desarrollo y del contexto.

Dado lo anterior, no se puede dar por sentado que así debe ser. Al contrario, se deben plantear reflexiones en torno al real entendimiento y comprensión del significado “Sistema contable”. Una cuestión que implica adentrarse en temáticas como las arriba señaladas y que tienen que ver con el redimensionamiento de la matriz que ha soportado, tradicionalmente, la construcción de conocimiento y si ese conocimiento representa la realidad de manera objetiva, ó si se debe pretender un redimensionamiento de lo que significa la práctica contable en su dimensión tecnológica y cómo ésta, debe interrelacionarse como praxis social orientada a la búsqueda del bienestar social, a la vez, que dichas interrelaciones deberán observar las diferentes fuerzas y circunstancias de presión internacional existentes.

Elaborar un entramado uniforme y homogéneo para la contabilidad se ha convertido en el objetivo de las estructuras económicas dominantes. Precisamente, un problema que surge a partir de este complejo económico emergente, es el relacionado con la información económico-financiera generada por la contabilidad que como lenguaje universal busca registrar

---

13 Una regla efectiva de carácter tecnológico significa una búsqueda permanente por la resolución de problemas concretos de la sociedad.

14 Aquí se habla de disciplina cuando se confunde contabilidad con normas

15 Régimen de acumulación caracterizado por la primacía de las relaciones de producción interesadas por la especulación y no la actividad productiva de la economía real. (Chesnais, 2003)

las múltiples transacciones económicas que se generan. Es obvio, que frente a la gran diversidad de entornos sociales, tal información, lejos de ser uniforme y equivalente es, por el contrario, una realidad específica con características que le son propias y le llevan a valorar los diferentes hechos económicos de una manera determinada, “es así, como la diversidad contable es origen de una diversidad de sistemas que, aunque es factible de agrupar por sus similitudes, es casi imposible decir que una contabilidad es idéntica a otra” (Morales, F., Do Nascimento, R. y Hollander, R., 2005)

Frente a una realidad de características diversas, incluso, en contextos hegemónicos y dominantes<sup>16</sup>, emerge el deseo de uniformidad, un hecho evidente a lo largo de la historia de la contabilidad y que, por supuesto, se ha hecho más intensa en los últimos años cuando, igualmente, se ha hecho intensa la dinámica socioeconómica<sup>17</sup>. Justamente, de la tensión Diversidad-Uniformidad se deriva toda una construcción teórica en torno a los Sistemas Contables y la apremiante necesidad de su uniformidad, por supuesto, una realidad que habrá de sopesarse con todo el cuidado académico e intelectual del caso, si se tiene en cuenta que es la mirada desde el lado de una única orilla y que tiene que ver con lo importante del asunto para el alcance de una competencia efectiva en los mercados de capitales.

Identificar los sistemas contables existentes en los diferentes contextos, sobre todo, sus características y cómo estas, se relacionan con los objetivos, se convirtió, en un primer momento, en una urgente necesidad para los países desarrollados y su pretendida homogeneidad contable. Las investigaciones, los estudios y la sistematización de investigaciones dan cuenta de ello: Nair y Frank (1980), Gray (1988), Nobes (1992), García, Laínez y Monterrey (1995), Prather y Rueschhoff (1996), Jarne (1997), Mueller-Gernon y Meek (1999), Rahman, A. Perera, H. y Ganesh, S. (2002), Garrido, P., León, A. y Zorio, A. (2002), Jarne-Laínez y Callao (2003), Holthausen (2003), Morales y Jarne (2000), Douppnik y Pereda (2007), entre otros.

La contabilidad como producto social en continua evolución, describe permanentemente, la interacción<sup>18</sup> dada entre los elementos del entorno interno y externo que se anuncian en el sistema contable mismo a través de sub

16 En donde coexisten diferencias en criterios y prácticas contables (EE.UU, la CEE-incluso, al interior de los países de la comunidad misma) los que tendrán que ser conciliados para poder implementar la armonización contable.

17 La exacerbada tendencia de globalizar los negocios y de los mercados de capitales, así como la creciente necesidad de financiación internacional que van adquiriendo las empresas y la urgente necesidad de unos usuarios particulares de dicha información.

18 Interacción entre los elementos mismos del sistema y que, en últimas, generan la diversidad de sistemas contables existentes en el mundo, cuyos referentes se remontan en la búsqueda de los principios y reglas rectoras que hoy orbitan en torno a las IASB.

sistemas<sup>19</sup>, produciendo así, la emergencia de una teoría de los sistemas contables. Todos estos estudios de carácter comparativos abonaron el terreno para la contabilidad internacional, en los que se dio cuenta de la gran diversidad de las prácticas contables, pero, se evidenció la relación simbiótica entre sociedad y contabilidad. De allí, surgió la necesidad de conocer, comprender y profundizar las variables, los elementos, las cualidades, las características más relevantes que poseen los sistemas contables y, una vez allanado semejante terreno, se podrá estimar la facilidad o la dificultad para la búsqueda uniformidad tanto de los países que ostentan su hegemonía, como de aquellos denominados en vía de desarrollo, ya que para éstos, permite irse apropiando de los elementos suficientes y necesarios para asumir el mejor sistema contable que se acople a sus necesidades y particularidades específicas y que no se dé a espaldas, de las realidades que acometen la sociedad contemporánea.

Fruto de este enriquecido panorama investigativo en torno a los sistemas contables, arrojó como resultado, un sinnúmero de clasificaciones<sup>20</sup>, nuevos y dinámicos re-acomodamientos, identificación de variables del entorno externo e interno<sup>21</sup> a cada sistema y la búsqueda incesante por parte de nuevos agentes demandantes de información homogénea de situarse alrededor de unos sistemas contable dominantes como garantía para el comercio internacional. Muy a pesar de lo anterior, se podría pensar que los sistemas contables arraigados en Latinoamérica, de uno u otro modo, se encuentran o están en la vía de la uniformidad y, si bien, tal tendencia es, en este sentido, lo que se ha resaltado es su diversidad, cuestión que no se ha resuelto y, por el contrario, se conservan al mantenerse ciertos criterios, prácticas contables y sobre toda la cultura contable permanentemente presente en los sistemas contables del contexto donde se desenvuelven.

Deshilar estos asuntos se torna fundamental cuando de entender y comprender el concepto de sistema contable se trata en el marco de las dinámicas socioeconómicas emergentes dominantes<sup>22</sup>; de otro lado, el reconocimiento del arsenal metódico y metodológico empleado por todas estas investigaciones es de vital importancia para desarrollar nuevos y más profundas investigaciones en Latinoamérica que se destacan por su escaso desarrollo (Morales y Jarne, 2006).

---

19 Que corresponde aquellos elaborados a la luz del desarrollo contable de cada país.

20 En modelos contables: Británico, Estadounidense, el Continental Europeo, el Latino, el Latinoamericano, el de Economías Mixtas, etc.

21 Externos: Factores económicos, políticos, sociales, legales y culturales. Internos: Los relacionados con objetivos, usuarios, la profesión, la educación, la regulación y la valoración.

22 La economía financiarizada.

Pero, **más importante aún**, y que se constituye en el centro de gravedad de esta última parte de este escrito es el relacionado con un replanteamiento de las categorías sobre las que se han sustentado las investigaciones para evaluar/analizar/clasificar los sistemas contables existentes; categorías ubicadas en el entorno externo y en el entorno interno del sistema contable pero, finalmente, situadas por fuera de este poderoso vínculo conceptual (Sistema-entorno). La decisión metódica y metodológica de comprender los sistemas contables dejando al entorno (Externo-interno)<sup>23</sup> como el único que le define estas categorías, enfrenta a las investigaciones y sus resultados a un panorama caracterizado por la presencia de múltiples sistemas contables que es posible agrupar, pero imposible de homogenizar, estandarizar y uniformizar; de allí, que se perfila una unilineal mirada se resolver las discrepancias por la vía de la imposición, si se quiere asumir el reto de la internacionalización de los mercados.

Es fundamental llamar la atención de estudiantes y profesores que se vienen dedicando a las lides académicas alrededor de la contabilidad/contaduría, para que exploren estos nuevos horizontes investigativos que se tornan provocadores. Justamente, es Niklas Luhmann (1998) una fuente irresistible para iniciar ese camino señalado anteriormente. Luhmann, de manera distinta, no comienza a partir de lo que se supone que las cosas son, sino que empieza simplemente observando; una perspectiva en el plano ontológico y epistemológico diferente<sup>24</sup> desde donde se podría reflexionar sesudamente el concepto de “Sistema contable”.

Existe un concepto que, aunque estrictamente biológico,<sup>25</sup> es extrapolado por Luhmann para los sistemas sociales: La autopoiesis (Maturana, 1984). Un sistema es una forma particular, una forma de formas con unas propiedades (Clausura, auto-referencia, acoplamiento estructural, funciones, elementos, cerramiento) particulares de él y que le distinguen del resto que, por supuesto, es el entorno, que siendo parte de éste, se distingue de él y

---

23 A juicio de quién escribe este artículo, Incluso, los subsistemas internos del sistema contable sugeridos por el profesor Gómez (2007) para referirse a los relacionados directamente con lo contable, no dejan de ser elementos del entorno externo.

24 Volviendo al “descentramiento” anunciado anteriormente, la matriz epistémica moderna fundada en el sujeto observador observando el objeto, ceden frente a un nuevo observador que observa a otro observando, es decir, un observador de segundo orden que puede observar tanto lo que el otro observador observa, como los esquemas de distinción que éste utiliza, un observador de segundo orden que también hace uso de esquemas de distinción. Pensar la modernidad de la modernidad, la ilustración de la ilustración y el sistema del sistema presupone la preocupación del pensador por un sujeto independiente del sistema social no para desconocerlo (Aniquilarlo), a lo que se resiste Luhmann es a deducir el concepto de sistema desde éste, un argumento bien interesante para nada desestimable que habrá de sopesarse con todo el cuidado del caso.

25 Un nuevo descentramiento que indica cómo el objeto deja de ser validador del conocimiento y cómo la realidad objetiva cede frente a la experiencia como validadora de conocimiento, como eventos que han venido siendo sugeridos desde el comienzo del artículo.

existe separadamente, pero no pudiendo existir el uno sin el otro. Toda una meta-teoría que posibilita la construcción de cosmovisiones.

El lacónico, pero sugestivo y provocador referente, pretende indicar que, **más** allá de categorías relacionadas con el entorno del sistema contable, en lo que se debe pensar es en ese entorno realmente interno al sistema contable, a un conjunto de códigos propios de la disciplina contable que la constituyen en un sistema autorreferente permitiéndole su conservación. La contabilidad como sistema autopoiético, se vinculaba a una estructura cerrada, con acoplamiento estructural que garantiza su supervivencia, su autoprotección y reproducción.<sup>26</sup>

Por supuesto, estos asuntos no son nuevos<sup>27</sup> y vienen siendo trabajados desde hace tiempo ya, pero que se constituyen en un gran legado por quienes piensan en una “realidad” académica para la contabilidad y, desde allí, explorar otras andanzas que posibiliten el encuentro del sano equilibrio Diversidad/Uniformidad, aproximando un lenguaje contable común que permita la inserción de todos los sistemas contables a la economía mundial.

## **7. Conclusión**

Sin lugar a dudas, ya sea desde la misma tradición dominante, incluso, de la contemporánea, como la norteamericana sugerida por el profesor Gómez (2011), ó desde las propuestas alternativas Interpretativas y Críticas ó como las que se pretenden señalar en torno a la socio-tecnología y el llamado que el autor hace de lanzar una mirada aguda hacia una reconstrucción del concepto “Sistema Contable” en la perspectiva de la obra completa<sup>28</sup> de Niklas Luhmann de donde se puede repensar el concepto de “sistema contable”, se traducen en eventos fundamentales para entender y comprender el contexto del descubrimiento y de la justificación contable a partir de la diferenciación sistema contable/ entorno y, a su vez, la necesaria complementariedad.

---

26 Con la gran capacidad de cambiar para sobrevivir.

27 Existen abundantes trabajos relacionando la contabilidad con las estructuras autopoiéticas y el pensamiento Luhmanniano: Teubner, 1988; Lee, 1990; Rob, 1991; Power, 1992; Cooper, 1995; Seal, 2001; Hikaka y Prebble 2010; Garseth-Nesbakk, 2011, entre otros.

28 La obra de Niklas Luhmann “Sistemas Sociales” es el resultado de 30 años de investigación, un trabajo que hay que entender en su verdadera magnitud a pesar de las críticas que se han levantado en su contra.

## Bibliografía

BARNES, B. (2001): "Practice as collective action" en Schatzki, T., Knorr Cetina K., & Savigny Eike von (eds.).

BECK, Ulrich. (2006) La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidad. Ediciones Paidós Ibérica S.A. Primera edición. España.

BUNGE, Mario. (2002). Crisis y reconstrucción de la filosofía. Primera edición, Plaza edición, Barcelona.

CHESNAIS, Françoise. (2003) La teoría del régimen de acumulación: Contenido, alcance e interrogantes. En: Revista de economía crítica No. 1, España: Asociación cultural "Economía crítica"

DOUPNIK, T. y Perera, H. (2007). Contabilidad internacional. México: McGraw-Hill.

GALAT, José. (2008) Posmodernidad y modernidad frente a la pre modernidad. Ediciones Universidad la Gran Colombia. Primera edición. Bogotá D.C, Colombia.

CASANUEVA Mario y BENITEZ José Alberto. (2004). Reseña de representación y ciencia. Vol VI. Número 11s. Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Iztapalapa, México

CHUA, W.F. (1986) "Radical Developments on Accounting Thought" The Accounting Review, Vol. LXI (4)

HABERMAS Jürgen. (2008). El discurso filosófico de la modernidad. Katz editores. Primera edición. España.

BUNGE, Mario. (2002). Crisis y reconstrucción de la filosofía. Primera edición, plaza edición, Barcelona.

CHESNAIS, Françoise. (2003) La teoría del régimen de acumulación: Contenido, alcance e interrogantes. En: Revista de economía crítica No. 1, España: Asociación cultural "Economía crítica"

GARCÍA CASELLA, Carlos Ruiz. (1997) Naturaleza de la Contabilidad. Contabilidad y Auditoría. No. 5 FCE-UBA.

GARCÍA, LAÍNEZ y MONTERREY (1995) "La investigación en contabilidad internacional: Una visión panorámica". Revista española de financiación y contabilidad, vol.XXIV-Nº83.

GARRIDO, P., LEON, A. y ZORIO, A. (2002). "Measurement of formal harmonization progress: The IASC experience". The International journal of accounting, Nº37.

GIL, Jorge Manuel. (2006). El Derecho Contable como sistema de normas. Ponencia XV foro de la unidad administrativa especial de la Junta central de Contadores. Bogotá, Colombia.

GOMEZ, Mauricio. (2011) Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. En: Revista Lúmina No. 12. Colombia: Universidad de Manizales.

GOMEZ, Ricardo. (1995). "Notas del Curso de Filosofía de la Tecnología". Centro de Estudios Avanzados de la UBA, Buenos Aires.

GRACIA LOPEZ, Edgar. (2010). "Apuntes sobre pensamiento contable". En: Desterritorializaciones plurales del pensamiento Contable ortodoxo". Memorias del VIII Simposio nacional de investigación contable y docencia. Universidades del Valle, Cauca y el C-cinco. Primera edición, Cali, Colombia.

GRAMSCI, Antonio. Introducción a la filosofía de la praxis. Disponible en internet: <http://www.libroos.es/libros-de-filosofia/varios/4182-gramsci-antonio-introduccion-la-filosofia-de-la-praxis-rtf.html>

GRAY, S. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, volumen 24, No. 1

HOPER, T. y POWELL, A. (1985). "Making Sense on Research into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions" *Journal of Management Studies*, Vol. 22

HOPWOOD, Anthony y MILLER, Peter (eds.), (1994). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.

HOLTHAUSEN (2003) "Testing the relative power of accounting standards versus incentives and other institutional features to influence the outcome of financial reporting in an international setting". *Journal of accounting and economics* N°36.

JARNE (1997) *Clasificación y evolución internacional de los sistemas contables*. (Ed) AECA Monografías, Primera edición, España.

JARNE, J., LAÍNEZ, J. y CALLAO, S. (2003) "Grado de convergencia de las prácticas contables de las empresas europeas. Una evidencia empírica". *Revista española de financiación y contabilidad*, Vol. XXXII N°116.

JONSSON, S. y N. MACINTOSH. (1997). "CATS, RATS and EARS: Making the Case for Ethnographic Accounting Research", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 22 (3/4).

KUHN, Thomas. (1982). *La estructura de las revoluciones científicas*. México: F.C.E.

LYOTARD, Jean Francois. (1987). *La condición Postmoderna*. Ediciones cátedra S.A. Segunda edición, Argentina

LUHMANN, Niklas. (1991). *Sistemas Sociales: Lineamientos para una Teoría General*. México, Alianza Editorial/Universidad Iberoamericana.

LUHMANN Niklas; TORRES, Javier. (1996) *Introducción a la teoría de sistemas* México: Anthropos/Universidad Iberoamericana/Iteso.

LUHMANN, Niklas. (1996)- *La ciencia de la sociedad*. México: Anthropos/Universidad Iberoamericana/Iteso.

LUHMANN, Niklas. (1998). *Sistemas Sociales. Lineamientos para una teoría general*. Mexico D.F.: Anthropos, Universidad Iberoamericana, Pontificia Universidad Javeriana. 2 da. Ed.

MATURANA, Humberto. VARELA, Francisco. (1984) *El árbol del conocimiento*. San-tiago: OEA/Editorial Universitaria.

MERTON, R. K. (1973): (TSS), *The Sociology of Science, Theoretical and Empirical Investigations*, edited by Norman W. Storer, The University of Chicago Press, Chicago y Londres.

MILLER, P. y HOPWOOD, A. (1994). "Accounting as a Social and Institutional Practice" Miller, P. y Hopwood, A. (eds) *Accounting as a Social and Institutional Practice*. (Cambridge: Cambridge University Press.

MORALES, F., DO NASCIMENTO, R. y HOLLANDER, R (2005). "La investigación en contabilidad internacional: evidencia empírica de su desarrollo en los últimos años". XVI Conferencia Académica Permanente de Investigación Contable. Universidad Católica de la Santísima Concepción-Chile.

MORALES F. & JARNE, J. (2006). "Clasificación internacional de los sistemas contables de Argentina, Brasil y Chile". *Revista Panorama Socioeconómico de la Universidad de Talca*.

MORGAN, G. (1988) "Accounting as Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 13

MUELLER, GERON y MEEK (1999) *Contabilidad: Una perspectiva internacional*. (Ed) Mc Graw Hill, Traducción de la cuarta edición de versión en inglés. México.

NAIR, R.; FRANK, W (1980). The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *The Accounting Review*, LV (3)

NOBES, C. (1992). *International classification of financial reporting*. 2a ed. Routledge: Londres

PRATHER y RUESCHHOFF (1996) "An analysis of international accounting research in U.S. academic accounting journals, 1980 through 1993". *Accounting Horizons*, vol.10-Nº1.

RAHMAN, A., PERERA, H. y GANESH, S. (2002) "Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics". *Abacus*, Vol.38 Nº1.

LEE, T.A (1990) "Introduction and Explanation", *The closure of the Accounting profession*, vol 1, T.A Lee, ed., Garland series, New York & London.

ROBB, F.F (1991). "Accounting – A virtual Autopoietic System, *Systems Practice*, vol 4, no 3

SCARANO, Eduardo R. (2006). ¿La contabilidad es ciencia o es científica? *Actualidad Contable FACES Año 9 Nº 12*, Mérida. Venezuela.

TUA P., Jorge. *Lecturas de teoría e investigación contable*. Centro interamericano jurídico-financiero.

TOURAINÉ, Alan. (2000) *Crítica de la Modernidad*. Fondo de cultura económica, Ltda. Santafé de Bogotá D.C, Colombia.

WIRTH, María Cristina. (2001). *Acerca de la ubicación de la Contabilidad en el campo del conocimiento*. Editorial la ley. Buenos Aires, Argentina.

ZEMELMAN, Hugo. (2003). *Conocimiento y ciencias sociales. Algunas lecciones sobre problemas epistemológicos*. Universidad de la ciudad de México. México.

ZYGMUNT, Bauman. (2009). *Modernidad líquida*. Fondo de cultura económica de Argentina, Décima reimpresión. Buenos Aires, Argentina.





## **Representación en los estándares internacionales de información financiera**

*Rubiela Jimenez Aguirre  
Carlos Mario Vargas*

### **Resumen**

Son diferentes las perspectivas que en contabilidad han abordado su representación, de ahí que ésta empiece a ser matizada por aspectos subjetivos, objetivos, variables culturales, el lenguaje, entre otros. De otra parte se plantea que la representación encuentra sustento en el principio de "imagen fiel" desde donde se infiere variadas interpretaciones relacionadas con el problema de la verdad, la objetividad y la fidelidad en contabilidad; de tales eventos la representación en contabilidad puede significar diferentes formas de aprehensión de los objetos dados allí afuera, cuestiones que desde el presente artículo se abordarán dando cuenta del debate entre conocimiento, realismo y la verdad en Contabilidad.

**Palabras clave:** Representación, imagen fiel, información financiera

### **Representation in the international standards of financial information**

#### **Abstract**

Representation in accounting has been addressed from different perspectives, in such a way that it has been tinged by subjective aspects, objective ones, cultural variables, the language, etc. On the other hand, it has been claimed that representation hinges on the principle of "faithful image" which gives rise to various interpretations related with the problem of truth, objectivity and accuracy in accounting. Representation in accounting might mean different ways of apprehending the objects out there, questions that will be dealt with in this paper while giving an account on the debate about knowledge, realism and the truth in accounting.

**Key words:** Representation, faithful image, financial information

## Introducción

Estándares internacionales, representaciones y contabilidad, son tres “palabras”, que no sólo llevan por el camino de la reflexión semántica, teórica y práctica, sino, también, el debate del conocimiento, del realismo y de la verdad.

En términos de la representación, se tendría que aceptar que puede significar “diversos tipos de aprehensión de un objeto intencional (Ferrater, 1964, p.566), en este caso, la información contable se reproduce como imagen en un plano cartesiano que se ha denominado Estados financieros y “representa” la realidad de los hechos económicos de las organizaciones empresariales.

En contabilidad, la representación ha tenido diferentes perspectivas, dependiendo de las escuelas o enfoques de pensamiento originadas en la evolución de la disciplina. De ahí, que la representación dependa de aspectos subjetivos y objetivos, variables culturales, el lenguaje, entre otros aspectos.

Adicional a lo anterior, se plantea que la representación encuentra sustento en el principio de imagen fiel que supone diferentes interpretaciones e involucra el problema de la verdad, de la objetividad y de la exactitud en contabilidad. Junto con la imagen fiel, el criterio de materialidad también tiene repercusiones en la representación de los fenómenos, de una parte, en aplicación del principio contable que lleva el mismo nombre (igualmente, se le conoce como importancia relativa) y, de otro lado, en consideración a la cualidad de tangibles o intangibles que tengan dichos fenómenos.

## La representación en contabilidad

El concepto de representación como sustantivo y el verbo representar tienen gran variedad de aplicaciones. Etimológicamente, la acción representar se puede entender como el “presentar de nuevo y, por extensión, hacer presente algo o alguien que no está presente” Sartorini (1999: p. 257); Víctor Pineda (s/f) hace alusión a la representación como “sistema de signos que tiene significado en la medida que se los conferimos (...), la representación no quiere tratar directamente con las cosas sino con sus sucedáneos, cifra el lenguaje, crea artificios y se determina a trabajar con símbolos y signos”.

Este es un asunto que ha generado debates, controversias y posturas teóricas; siendo tal su magnitud, que los físicos también han tenido la preocupación de la representación de la realidad. Bunge (2002: p.81) ilustra estas discusiones a partir de las reflexiones en *Physical Review* en 1935 y la otra en 1949, en donde se discutió, si la teoría física representaba la realidad, en esta vía el autor expresa que “la teoría cuántica es completa y, sin embargo, no representa la realidad en sí misma, sino más las apa-

riencias que crea o capta el experimentador”, para ello, el autor esboza los siguientes argumentos:

Ni Bohr ni Einstein tuvieron razón en lo que respecta a la completitud, ya que ninguna teoría fáctica (empírica), por exacta que sea, puede aspirar a abarcar todos los detalles de los objetos a que se refiere. (...), ni Bohr ni Einstein caracterizaron adecuadamente los conceptos filosóficos de la realidad y causalidad, pese a que eran centrales en su debate. Que es como discutir sobre la conciencia, la libertad y la justicia sin antes ponerse de acuerdo en el significado de los términos.

En este sentido, las concepciones estocásticas han estado adheridas a las representaciones de los hechos y los fenómenos, es decir, que existe una alta probabilidad de representar la realidad con determinados medios, pero no la realidad completa. En otras palabras, que la información contable es un trozo de la realidad y podría decirse que los estándares son estructuras, que funcionan como un puente diseñado para dar cuenta de la realidad empresarial. Por ello, Rebaza (2007) expone que “la contabilidad construye una “realidad subjetiva”, presentando y representando eventos en forma limitada y distorsionada” (p. 20).

Posteriormente, el mismo autor citando a Morgan, complementa esto, señalando que la contabilidad “(i) forma parte de un proceso más amplio y extenso de la construcción de la realidad y (ii) sólo produce visiones parciales y parcializadas de la misma” (p. 20).

En términos de la representación contable, se evidencia la controversia entre la realidad que representa la contabilidad (debate ontológico), de tal manera, que en el realismo las cosas son reales y, las formas de representación de la contabilidad, una de ellas, la partida doble. En esta vía de explicación, la siguiente mención sobre la partida doble servirá para este propósito, la contabilidad puede ser representada a partir del principio de dualidad. En este sentido, Gómez, citando a Carrasco Díaz y a García Martín (1986), insisten en la delimitación de la partida doble y la dualidad, afirmando que desde el año 1494 hasta nuestros días, han aparecido, con distintas finalidades, nuevos instrumentos de control y clasificación con una estructura bidimensional o dual, y con aplicación, fundamentalmente, al campo macroeconómico, que presentan dualidad sin partida doble. De lo que se infiere, que todas las técnicas de clasificación dual tienen un substrato común -principio de dualidad- haciéndolas iguales en lo principal, y diferentes en el hecho concreto de su aplicación, como consecuencia de la finalidad perseguida por ellas. La partida doble, pues, es una forma de concreción de los registros contables y, desde luego, no es el principio de la dualidad, aunque se valga de él. (Gómez, 2011).

Entonces, esta es una apreciación importante, que también deja ver en el trasfondo, que la contabilidad a partir de la partida doble justifica los

registros contables, es decir, esta es una vía para legitimar, validar la realidad económico- financiera que desde sus orígenes ha estado adherida a las entidades empresariales, por lo tanto, “la contabilidad, que tiene su origen consiguientemente en la economía de la empresa, conduce o tiene su fin o, por los menos, uno de sus fines en ella. La contabilidad aparece así concebida, como un poderoso instrumento de orientación y gestión económica” Fernández (1977: p. 19), no obstante, el hecho de que métodos de registros y estados contables usados por la Contabilidad son también aplicables a fenómenos y actos económicos, ecológicos, sociales, ambientales, matemáticos y estadísticos, no hacen que estos saberes sean contables. El uso que se hace la contabilidad depende, en alguna medida, de su propósito, uno de ellos, es producir información confiable para la sociedad; es de anotar, que la contabilidad, capta los hechos económicos y los representa a través de artefactos simbólicos como el lenguaje, la partida doble, las cuentas, entre otros.

## **Algunas reflexiones sobre la representación en contabilidad**

### **Generalidades**

Desde la perspectiva del modelo de los estándares internacionales, la intencionalidad no es la construcción de un cuerpo teórico de contabilidad, que permita conocer y representar las diversas estructuras de la sociedad, en términos de la contabilidad social, económica, ambiental, ética, fe pública, intangibles en lo humano y de responsabilidad social; sino, más bien, en términos de la contabilidad financiera, que resulta siendo importante para las organizaciones, pero no es su función trascendental.

Al ubicar la contabilidad como instrumento de orientación económico- financiera, se parte del hecho de que los estándares de información financiera reflejan la realidad económica de las organizaciones empresariales, que los datos que se procesan son suficientes y representan la información necesaria para la toma de decisiones de “inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad”. (Marco conceptual, 2010. OB11)

Hay que recordar, que la empresa es un sistema abierto, y que opera en una economía de libre mercado, y se sustenta en la libertad del individuo para alcanzar sus objetivos económicos. La función de la información en el proceso de decisiones consiste en reducir el nivel de incertidumbre; entre mayor sea la información que apoya una estimación contable resultante de la planeación, más precisa es esa estimación y menor será la incertidumbre; de esta manera, la calidad de la información se mide por la reducción de la ignorancia e incertidumbre; precisamente, esta es una de las funciones

de la representación. También es de suponer, que las empresas utilizan a la contabilidad con algún propósito, y “así la información generada por el sistema contable no sólo “describe” tres aspectos de la realidad de un ente (realidad patrimonial, económica y financiera), sino que generará decisiones que podrían modificar la realidad empresarial y la de su contexto” Carrizo (2007: p. 20).

Analizar la representación contable de la realidad implica efectuar, así sea de manera breve, un recorrido por las principales teorías y enfoques que han influenciado el desarrollo del pensamiento contable. Para iniciar, es preciso hacer alusión al planteamiento de Valero (1976) para quien la contabilidad “es una ciencia que persigue medir realidades de naturaleza económica, siguiendo una metodología que le es propia” (p. 723), de donde se puede colegir la posibilidad que tiene la disciplina contable de leer los fenómenos de la realidad, interpretarlos y representarlos.

En primer lugar, las escuelas clásicas se caracterizaron por el paradigma del beneficio normativo, en el cual, la representación de la realidad se hace bajo la búsqueda de una verdad única sustentada en un registro. De ahí, que se diera importancia preeminente a las cuentas y que principios como los de verificabilidad y objetividad de la información resultaban esenciales en la representación. El interés de las teorías *contista* y del *propietario*, por ejemplo, era “explicar y justificar las reglas que rigen los movimientos de las cuentas” (Túa, 2004: p. 47) poniendo de relieve el principio de la partida doble como orientador y centro del proceso contable. *En la escuela Lombarda y controlista*, por su parte, se toma como objetivo de la contabilidad el control de la empresa por lo que resultaba fundamental la revelación de todas sus operaciones.

En segundo lugar, las escuelas económicas abandonan un poco su orientación hacia las cuentas y centran su atención en la “búsqueda de una concepción más sustantiva de nuestra disciplina basada, especialmente, en el concepto de valor económico, de modo, que la contabilidad se orienta a la determinación y análisis de tal valor, a la vez, que se vincula a la toma de decisiones económicas” (Túa, 2004: p. 57). Bajo esta perspectiva, la medición de los diferentes hechos se convierte en un asunto de importancia para la contabilidad, por ende, el concepto de valor tiene implicaciones significativas en la representación de la realidad.

Posteriormente, aparece el enfoque o paradigma de utilidad bajo el cual, la medición no constituye el centro del asunto sino los usuarios de la información financiera, es decir, la verdad es orientada hacia estos y se justifica por los objetivos de dicha información, el más importante, apoyar el proceso de toma de decisiones. De ahí, que bajo este enfoque se formulen dos preguntas referidas a “cuáles son las necesidades de los usuarios que

deben satisfacerse con carácter prioritario, y cuáles son las reglas más adecuadas para la satisfacción de esas necesidades?” (Túa, 2004: p. 69).

En armonía con esto, la NIC 1, sobre presentación de estados financieros contempla como un objetivo de estos el siguiente:

Suministrar información acerca de la situación financiera, el rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. (IASB -Consejo de Normas Internacionales-, 2009).

En posturas más modernas se pueden ubicar los planteamientos del grupo Macintosh y los de Mattessich. En el primer caso, el trabajo de Macintosh et al. Postula lo siguiente:

Los actuales conceptos contables de ingreso, capital, etc. han dejado de referirse a hechos u objetos reales, y la contabilidad ya no actúa en consonancia con la lógica de la transparencia informativa, la utilidad o las economías de la información. (Mattessich, 2006: p. 9).

Por su parte, Mattessich al considerar que la contabilidad si representa, plantea la necesidad de trascender hacia modelos de representación alternativos, propone el modelo de capas-cebolla de la realidad acotando que su objetivo es “favorecer una mejor comprensión de la noción de realidad así como de la naturaleza de la representación conceptual y lingüística en relación con nuestras nociones lógicas y percepciones científicas” (Mattessich, 2006: p. 19).

Como se puede inferir, la representación depende de aspectos objetivos y subjetivos, de variables culturales, del contexto donde se pretende leer e interpretar la realidad, del lenguaje mismo y del desarrollo propio de la disciplina contable. Por ello, cuestiones ontológicas respecto al ser de las cosas y el criterio de verdad, han sufrido modificaciones en las diferentes posturas teóricas que han sustentado el desarrollo de la contabilidad, toda vez, que “son reflejo de los entramados socio-históricos y derivan en diferenciaciones dependiendo de las épocas en que se les quiera estudiar” (Gómez, Ospina y Bustamante, 2000: p. 51).

## **Imagen fiel y materialidad en contabilidad**

### **Imagen fiel**

No obstante lo anterior, podría señalarse que la representación contable de la realidad se sustenta de manera esencial en el principio de imagen fiel y

en el criterio de materialidad, que se desarrollan en las líneas siguientes. El concepto de imagen fiel deviene del pensamiento filosófico y está más arraigado en la cultura anglosajona. En efecto, Antolínez (1990) señala que “en el Reino Unido [...], desde 1948 el principio básico para la preparación de estados financieros es el de *true and fair view*” (p. 352) traducido al castellano con alguna imprecisión como imagen fiel. Posteriormente, anota la misma autora que del principio de imagen fiel “deben derivarse, en su caso, todas las demás normas e interpretaciones” (p. 353), ello es, los principios contables y demás disposiciones relativas.

En este sentido, se puede observar que el principio de imagen fiel guarda correspondencia con el paradigma de utilidad y el enfoque anglosajón de la contabilidad según el cual la información contenida en los estados financieros debe favorecer y apoyar el proceso de toma de decisiones empresariales y, por consiguiente, la verdad se orienta hacia los usuarios de la información financiera. Por ello, anota Antolínez (1990) lo siguiente:

Los estados financieros son, entonces, el medio de que disponen los administradores para rendir cuentas de su gestión, de un patrimonio ajeno. Y la forma en que deben llevar a cabo dicha rendición de cuentas es ofreciendo, de su gestión, una visión *true and fair*. (p. 353).

Ahora bien, respecto de la imagen fiel, señala la norma internacional –NIC 1–:

Los estados financieros reflejarán fielmente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. La imagen fiel exige la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco conceptual. (IASB -Consejo de Normas Internacionales-, 2009).

Acorde con lo anterior, es dable formular cuestionamientos respecto de la verdad de lo representado por la contabilidad o, mejor aún, respecto de la veracidad de las cifras contenidas en los estados financieros. De alguna manera, la noción de verdad se integra al principio de imagen fiel.

De hecho, se generan posturas contrarias respecto al concepto de verdad desde la escuela latina que tiene a la contabilidad como un medio probatorio y, por tanto, la verdad está dada por la correspondencia entre las disposiciones normativas y los registros contables (fidedignidad) y desde el enfoque de información o enfoque anglosajón bajo el que tiene mayor aceptación del principio de imagen fiel como se insinuó anteriormente y en el que cobra mayor relevancia la revelación de la información. De ahí, la verdad como utilidad de la información para la toma de decisiones empresariales.



Ahora bien, teniendo en cuenta que la verdad desde la perspectiva epistemológica consiste en la “adecuación o conformidad de un conocimiento con la situación real objetiva correspondiente” (Chapman, Bas, Benavidez, Pacha y Fernández, 1984: p. 15), se puede generar cierta contradicción en el enfoque anglosajón de la contabilidad frente al tema de la verdad en el entendido que, en este, se pretende satisfacer intereses y necesidades de información de determinados grupos de usuarios. Por ello, se puede señalar, que en el marco conceptual y normativo de la contabilidad, “sus enunciados no buscan representar una realidad, sino dirigir una actividad, que es el proceso que tiene a la información contable como producto final” (Chapman, Bas, Benavidez, Pacha y Fernández, 1984: p. 16).

Posteriormente, señalan los mismos autores que “la información contable, aunque *apunta a ser precisa*, en la mayoría de los casos, sólo constituye una *estimación* de la realidad, un cálculo de su magnitud, calidad y precio, no siempre susceptible de ser determinado con exactitud” (Chapman, Bas, Benavidez, Pacha y Fernández, 1984: p. 51). Lo anterior, puede resultar peor, al considerar la presencia de algunos hechos que se incluyen en la contabilidad de manera estimada, lo que puede estar cargado de subjetividades que afectan la representación contable de la realidad. El valor razonable contemplado en los estándares internacionales de contabilidad e información financiera como un método de medición posterior de determinadas partidas, puede ser un claro ejemplo de ello.

Recuérdese que el valor razonable en los términos de la NIIF 13 se define como:

El precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida). Esa definición de valor razonable enfatiza que el valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de una entidad. (IASB- Consejo de Normas Internacionales-, 2012).

Más grave aún, resulta el hecho de que la contabilidad en países como Colombia no introduce, dentro de los procesos de medición, reconocimiento y revelación, ni siquiera en notas a los estados financieros, algunas transacciones de difícil valoración tales como capital intelectual, bienes naturales, bienes culturales, entre otros.

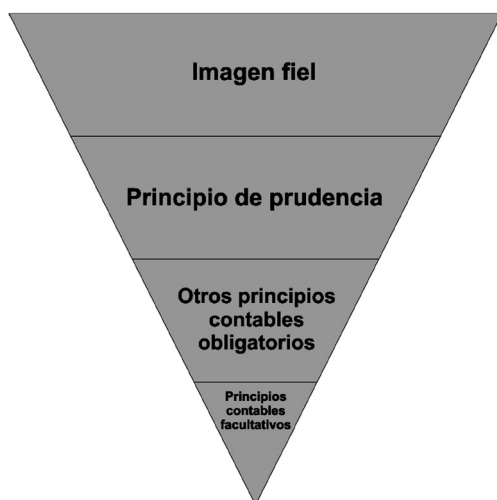
Por ello, a partir de estos planteamientos, señala Antolínez (1990) que “además de la noción de veracidad, la expresión *true and fair* transmite también una idea de imparcialidad, de justicia, de objetividad” (p. 353). Por tanto, pese a la permisión de algunos tratamientos discrecionales (estimación de vida útil de los activos fijos, estimación de la provisión de cuentas por cobrar de dudoso o difícil recaudo, estimación de pasivos contingentes, entre otros)

que, en alguna medida, involucran criterios subjetivos, deberá propenderse por tratamientos objetivos –vasta contradicción- significa también, actuar de manera imparcial y bajo cánones justos.

En la filosofía aristotélica, lo justo corresponde a lo legal y lo igual (Aristóteles, 2010: p. 94), que, aplicado en el contexto de este escrito significa, de una parte, que “los administradores de la Sociedad no deben ser jueces y partes” (Antolínez, 1999: p. 353) y, de otra, que “los administradores deben presentar la información con criterios de objetividad y ecuanimidad” (Gómez, 1997: p. 45).

Bajo esta perspectiva, se puede sintetizar la evidencia en la literatura contable de cuatro interpretaciones del concepto de imagen fiel que recogen los puntos tratados anteriormente. Estas interpretaciones corresponden a la imagen fiel como sinónimo de exactitud, objetividad y verdad; la imagen fiel como cumplimiento de los principios contables; la imagen fiel como preeminencia de la esencia sobre la forma y la imagen fiel como equivalente a información útil (Gómez, 1997: p. 46).

Ya se abordó, anteriormente, la primera de estas interpretaciones. Respecto de la segunda interpretación, recuérdese que desde el enfoque del *true and fair view*, los principios contables deben derivar del mismo como una guía normativa cuyo propósito es aproximarse a la representación adecuada de la realidad. Sin embargo, Antolínez (1999) reconoce que “la estricta aplicación de los principios no siempre conduce a la obtención de la imagen fiel” (p. 355). El valor razonable, enmarcado dentro del principio contable de medición y valuación, nuevamente, constituye un ejemplo de este planteamiento.



La misma autora propone una estructura jerárquica de los principios para lograr de manera medianamente razonable la representación contable de la realidad (ver figura 1).

**Figura 1.** Jerarquía de los principios contables.

Fuente: Susana Antolínez Collet (1999).

La imagen fiel se refiere al objetivo final pretendido con ocasión de la representación contable, es decir, la declaración de intenciones. Por su parte, la prudencia o conservadurismo prescribe que en el tratamiento contable de los hechos cuya medición o valoración se dificulte, se debe optar por aquel que no sobreestime activos e ingresos y no subestime pasivos y gastos. Antolínez (1999) señala que el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios” (p. 356).

Los principios contables obligatorios, dentro de los que se enmarca el de prudencia, están definidos de manera expresa y tácita en los estándares contables en tanto que los principios facultativos tienen por propósito “la mejor consecución de la imagen fiel” (Antolínez, 1999: p. 355) y, por consiguiente, no deberán contrariar los principios obligatorios.

Ahora bien, frente a las interpretaciones de la imagen fiel como preeminencia de la esencia sobre la forma y como información útil, se puede establecer que son más propias del enfoque anglosajón de la contabilidad para el que la utilidad de la información y los usuarios son un asunto de máxima importancia. Por consiguiente, considera más la esencia de los hechos que los formalismos jurídicos que estos puedan tener (tales como soportes idóneos, propiedad jurídica de los bienes, entre otros). El enfoque latino de la contabilidad a contrario sensu, da importancia a los soportes jurídicos como quiera que exista una intencionalidad probatoria (forense) y, por ello, en este enfoque, los hechos deben estar legal e idóneamente respaldados.

Como se podrá inferir de lo expuesto hasta este punto, la imagen fiel supone, en algunas circunstancias, juicios de valor tanto por los reguladores y emisores de estándares de contabilidad como por quienes los interpretan y aplican. De ahí, que en un intento por garantizar la veracidad de las cifras contenidas en los estados financieros y la apropiada aplicación del principio de imagen fiel, se estableciera la auditoría y en algunas legislaciones la revisoría fiscal o figuras similares. No obstante, continúa consistiendo en un juicio de valor, ello es, una opinión respecto de la situación financiera de un ente y de los resultados obtenidos por el mismo que puede contener en mayor o menor grado una carga de subjetividad que el principio de independencia no logra eliminar totalmente.

### **Materialidad**

El criterio de materialidad también se vincula al principio de imagen fiel como sustentos de la representación contable de la realidad. En efecto, Montoya, Martínez y Fernández (2009) exponen sobre la necesidad de aplicar correctamente este criterio “para lograr que los estados financieros que se ponen a disposición de la sociedad reflejen la imagen fiel de las entidades

informantes, para que proporcione así, una información más adecuada que oriente la toma de decisiones económicas por los usuarios” (p. 57).

Bajo esta perspectiva, la materialidad tiene dos connotaciones diferentes. En el primer caso, se refiere a la importancia relativa de las cifras financieras, principio que también acoge la auditoría en sus actividades de verificación y control. Así lo confirman, Montoya, Martínez y Fernández (2009) al indicar que la materialidad “es un concepto inherente al proceso contable. El mismo, debe ser observado y aplicado tanto en la preparación y presentación de la información financiera por las empresas, como en el examen y revisión que de ésta hacen los auditores” (p. 57). Así, entonces, la NIC 1 define este principio contable en los siguientes términos:

Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales (o tienen importancia relativa) si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios con base en los estados financieros. La materialidad dependerá de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se haya producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante. (IASB -Consejo de Normas Internacionales-, 2009: p. 2).

El segundo caso, corresponde a la materialidad como corporeidad de los fenómenos que se pretenden representar desde la realidad, es decir, la cualidad de tangibles o no, que estos puedan tener. Los bienes corporales que pueden ser percibidos por los sentidos son generalmente representados, en tanto que los incorpóreos, en menor grado. La razón de esto, es que los primeros, posibilitan “de manera más fácil” el proceso de medición, reconocimiento y revelación.

No obstante, es preciso aclarar que no todos los objetos corpóreos son objeto de representación. Piénsese, por ejemplo, en los bienes naturales que no se incluyen dentro de los estados financieros de la nación como se anotó anteriormente. Ni siquiera se hace una revelación de los mismos a través de notas a los estados financieros. Ello, pudiera obedecer a la falta de metodologías de valoración de dichos bienes. Pero si esto ocurre con bienes perceptibles ¿qué puede pasar con los bienes intangibles?

De manera antagónica, son los bienes intangibles los que mayor auge e importancia vienen cobrando desde hace algunos años en las organizaciones. Ordóñez (citando a Lev), plantea que la importancia de dichos bienes se atribuye, entre otros factores, a la incesante presión competitiva inducida por la globalización, la desregulación y los cambios tecnológicos, entre estos, Internet. Factores que fuerzan a las empresas a basar su crecimiento en la innovación continua. Innovación que se obtiene, principalmente, mediante

la inversión en intangibles, entre estos I + D, tecnologías de la información, formación del personal, captación de clientes, entre otros. (2008: p. 229).

A lo anterior, se suma la relevancia que se le viene dando al conocimiento como activo de considerable valor dentro de las organizaciones. Por ello, anota, posteriormente, Ordóñez (2008) que una de las características de los intangibles es “que la falta de apariencia física no es esencial para su reconocimiento” (p. 232), coincidiendo con Kant en el sentido de que una cosa es lo que perciben nuestros sentidos (fenómeno) y, otra diferente, es la cosa en sí, aquello que no pueden percibir nuestros sentidos (noúmeno), la esencia de la cosa. Luego, insiste Ordóñez (2007), en que “los medios de aprehensión de la realidad material sensible son distintos de los medios de aprehensión de la realidad inmaterial no sensible” (p. 241). Contradictoriamente, gran parte de estas inversiones son reconocidas y reveladas por la contabilidad como gasto y no como inversión.

Sin embargo, los bienes incorporales que se reconocen como activo reciben el mismo tratamiento contable que los bienes tangibles. Ordóñez, plantea al respecto, que “los objetos inmateriales y simbólicos reciben equivalente tratamiento contable comparado con el que se dispone para los materiales y concretos. En este caso, aquellos objetos, al igual, que los materiales, se valoran por el precio de adquisición o costo histórico (2008: p. 234).

Por tanto, la materialidad bajo la connotación de la propiedad de corporeidad o incorporeidad de los hechos tiene incidencia significativa sobre la representación de estos. Como se puede observar, en algunas circunstancias, los fenómenos inmateriales generan limitaciones para su medición, reconocimiento y revelación en la contabilidad.

## **Representación según el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros.<sup>1</sup>**

Entendiendo que las representaciones contables son formas semióticas de acercarse al mundo y de relacionarse con él, de manera que una cuenta, un informe, o una cifra, modela, construye, visibiliza pero, también, puede ocultar información, (es decir, parte de la realidad no representada) que puede tener impacto decisivo no sólo en la forma como se estructuran las relaciones organizacionales, sino, también, en los esquemas mentales de los contables. En esta vía de análisis, la realidad de la contabilidad estaría en las representaciones que de ella hace el sujeto cognoscente, de acuerdo con Ferrater (1964): “Al aprehender el objeto éste, está, de alguna manera, <<en>> el sujeto. No está en él, sin embargo, ni física ni metafísicamente:

---

<sup>1</sup> Ver anexo número uno, en donde se muestran algunos de los elementos del marco conceptual y se realiza una primera aproximación a la representación en los estándares desde el marco conceptual.

está en él solo 'representativamente'. Por eso, decir que el sujeto aprehende un objeto equivale a decir que lo representa.”

Y son ellos (los contables), los que informan, legalizan y legitiman la información para la toma de decisiones en el marco de la economía de mercados financieros. De aquí, se desprende que es necesario que la “verdad legitimada” y presentada en los estados financieros, al menos, cumpla las características cualitativas mencionadas en el marco conceptual.

El marco conceptual “establece los conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos”. (Consejo de Normas Internacionales –IASB-, 2010). Este marco conceptual, al estar desarrollado en forma conjunta entre el Consejo de Normas Internacionales, en adelante IASB, y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos, en adelante FASB, tiene una fuerte influencia en la plataforma económica anglosajona, de tal manera, que el predominio positivista y empirista de esta corriente ubicaría a la contabilidad en la teneduría de libros, y en los desarrollos adheridos al mercado de capitales y a la contabilidad financiera desde la óptica de preparar información para la presentación de estados financieros con la presunción de ser verdaderos y fidedignos, bajo la estructura de representación de la partida doble y, además, auspiciadas por las grandes firmas de Auditoría.

Desde luego, al contar con estándares de información financiera y bajo el auspicio de lo que a nivel internacional se maneja en términos del control y, más precisamente, en los asuntos de la auditoría, la evaluación de las firmas de auditoría, no sólo deben ceñirse a emitir conceptos sobre la coherencia de las pruebas, de los hechos económicos del pasado, con mediciones al valor razonable, costo histórico y la combinación de éstos, sino, a establecer unos controles sobre la elaboración de la información financiera, que deben ser desarrollados por las empresas en forma de procedimientos muy concretos, y que serán objeto de atención muy especial por parte de los auditores, al llevar a cabo las pruebas que les permitan emitir sus informes sobre la conformidad de los estados financieros con las normas internacionales. Gonzalo (2003).

Partiendo de la premisa que, desde marco conceptual se refleja la realidad y se representa a través de la partida doble, utilizando las cuentas entre otros artificios, nos muestra, en su contenido, los objetivos, las características, criterios de reconocimiento, medición, revelación de la información y el cumplimiento de las características cualitativas de la información financiera, desde la relevancia y la representación fiel.

Bajo esta perspectiva, se efectuará, en las siguientes líneas, algunas reflexiones en torno a lo que se considera esencial en el marco conceptual

para la preparación y presentación de los Estados Financieros respecto de la representación contable de la realidad: cualidades o características de la información financiera, elementos de los estados financieros y reconocimiento de los mismos.

### **Características de la información financiera como formas de representación.**

El marco conceptual de estándares internacionales declara cuatro características cualitativas principales de la información financiera: relevancia, materialidad o importancia relativa, representación fiel y aplicación de las características cualitativas fundamentales. Por otra parte, también contempla unas características cualitativas que mejoran la utilidad de la información, a saber: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad, y aplicación de las características de mejora. Posteriormente, se hará referencia a la noción que de cada una de ellas prescribe el marco conceptual. Previamente resulta conveniente llamar la atención sobre la advertencia que hace Cea (2005) respecto de las definiciones dadas por el marco conceptual, al señalar: no por declarar el MC unas determinadas características cualitativas de la información resultante reflejadas en sus [estados financieros], estas características quedan automáticamente garantizadas, aplicando fielmente, las distintas normas contables emitidas por este organismo, sino, que se trata de una declaración eminentemente retórica, o sea, puro *desiderátum*. (p. 51).

En armonía con la tendencia del modelo anglosajón hacia la utilidad de la información y los usuarios de esta, la cual, se enmarca también dentro del denominado paradigma de la utilidad, conceptúa el marco conceptual que las cualidades de relevancia y representación fiel contribuyen a ello. En efecto, se consagra en dicho marco que la información relevante “es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios” (IASB, 2010: p. A35). La relevancia, sin embargo, también está dada por el valor predictivo y confirmatorio que pueda tener la información financiera que da cuenta de los fenómenos y hechos representados por la contabilidad. No obstante, Cea (2005) haciendo una crítica en torno a la predicción, señala que esto corresponde a “un puro acto de fe sin demostrar con argumentos sólidos la capacidad predictiva de la información retrospectiva” (p. 59) o de los eventos pasados representados en los estados financieros.

Por otra parte, la materialidad o importancia relativa de la que se habló en el aparte anterior, “es un aspecto de la relevancia específico de una entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad individual” (IASB, 2010: p. A35).

Continuando con el análisis, la cualidad de representación fiel, tema igualmente abordado en el aparte anterior como imagen fiel, también contribuye a que la información financiera sea útil. Por ello, señala el marco conceptual que “la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que, también, debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar. Para ser una representación fiel, perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de error” (IASB, 2010: p. A35).

Es importante aclarar, como lo hace el marco conceptual, que representación fiel o imagen fiel no equivale a exactitud. Por eso, describe que la representación fiel hace referencia a la información que, además de ser completa y neutral, esté libre de error, lo que significa “que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada se ha seleccionado y aplicado sin errores” (IASB, 2010: p. A35). Sin embargo, es preciso considerar el siguiente planteamiento expuesto en Cea (2005):

La información contable corre el riesgo de no ser un reflejo fiel de lo que pretende representar, no por causa de sesgos deliberados o prejuicios, sino, a veces, por dificultades intrínsecas de identificación de las transacciones o sucesos que deben captarse, por la aplicación de determinadas reglas de valoración o de presentación, por la incertidumbre excesiva que pudiera rodear el cálculo de determinados efectos financieros de ciertas partidas contables que puede aconsejar su no reconocimiento. (p. 63)

Precisamente, en relación con lo anterior, se había advertido anteriormente sobre la presencia de criterios subjetivos tanto en los reguladores y emisores de las normas como en quien debe darles aplicación que tienen incidencia sobre la representación que de la realidad haga la contabilidad. A esto se suma, también, la permisibilidad de criterios discrecionales en las normas para efectuar determinados cálculos y estimaciones. Por ejemplo, la NIC 16 establece en relación con la estimación de la vida útil de los activos objeto de depreciación lo siguiente: “La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares” (IASB, 2008: p. 11).

Por otra parte, existe un criterio para el reconocimiento contable de los hechos relacionados con que la medición o valoración de estos debe ser fiable. Esta circunstancia dificulta, por tanto, el reconocimiento de muchos fenómenos de la realidad, cuya existencia es real (bienes naturales y del ambiente, bienes culturales, capital intelectual, etc.). Sanz (s/f) también expone, en este sentido, que, si bien, los estados financieros suministran información respecto del patrimonio y resultados generados por una organización, “existen otros aspectos relevantes que también afectan a la unidad



económica que no son objeto de expresión o representación contable, como, por ejemplo, la capacidad de su equipo humano, la eficacia de su organización, las posibilidades de desarrollo futuro; etc.” (p. 168).

Se infiere, entonces, de lo anterior, que la contabilidad no logra representar toda la realidad como también ya se había indicado, lo que, en cierta medida, afecta la cualidad de utilidad de la información y origina, sobre todo, en el tema de recursos ambientales un importante reto para la contabilidad pública. Por ello, Gómez (2011) plantea:

La representación financiera de las actividades para proteger el medio ambiente y para conseguir la satisfacción de necesidades sociales es muy importante. Conseguir una información confiable, relevante y con soporte técnico sobre tales actividades y procesos es determinantes para la gestión pública. (p. 102).

Posteriormente Cea (2005), devela la interpretación de la imagen fiel como presentación razonable de la situación financiera y de los resultados de una entidad a través de los estados financieros, anotando lo siguiente:

Se trata del objetivo final a que propende la información contable empresarial que salga del paquete estándar propugnado por cada modelo regulador y que se considera corolario o desenlace natural del cumplimiento del conjunto de normas formuladas con tal propósito. Dicho de otra forma, todo modelo de regulación contable presume [...] que aplicando a rajatabla sus reglas informativas se expresa una imagen fiel. (p. 77).

De otro lado, el marco conceptual contempla otras características cualitativas que mejoran la utilidad de la información financiera: comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad. En el primer caso, la utilidad de la información financiera se maximiza si se le compara con información similar de la industria (sector económico) u otras organizaciones y con información de períodos anteriores de la misma entidad.

La verificabilidad o fiabilidad, por su parte, “ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar” (IASB, 2010: p. A37). La oportunidad se refiere a la disponibilidad de la información en el momento preciso de tomar decisiones y la comprensibilidad concierne a las cualidades de claridad y concisión que debe poseer la información financiera.

Respecto de la comparabilidad y la fiabilidad, Cea (2005), expone que ambas son:

Las auténticamente genuinas e indispensables para un modelo de información pública sobre la actividad empresarial que toma como axioma, que ésta, es el instrumento útil con que deben contar los

usuarios externos potenciales para tomar las decisiones económicas que cada uno tenga en relación con las empresas del sistema económico. (p. 53).

## **Composición: elementos de los estados financieros**

Los “estados financieros reflejan los efectos financieros de las transacciones y otros sucesos empresariales,” Cea García (2005, p. 81), cada uno de los elementos de los estados financieros se constituye en la representación de la situación financiera y de su resultado, es decir, que en su conjunto, pueden representar las condiciones de liquidez, solvencia, capacidad de pago de las obligaciones, la eficiencia y el desempeño de los recursos y de la administración, los cambios en el entorno y su efecto en la organización empresarial.

Para ello, se vale de otros artificios de la representación, como es el establecimiento de límites o clasificaciones entre corto plazo (activos-pasivos corrientes) y largo plazo (activos-pasivos no corrientes), que reflejan la organización en su pasado, presente y futuro y en el entorno. Es decir, que en los estados financieros de cualquier empresa, se representa la realidad económica y que todos los hechos económicos quedan fielmente reflejados, pero, el sólo hecho de colocar un límite fija las fronteras de los que se puede o debe informar en los estados financieros, de tal manera, que “pensar el límite de la representación es pensar lo irrepresentado o lo irrepresentable,” Derrida (2005, p.25), los estados financieros se representan a través de activos, pasivos, patrimonio, ingreso y gastos, estableciéndose la definición, medición (ver anexo 1) y reconocimiento entre otros atributos, toda vez, que estos constituyen la síntesis de la interpretación y representación de los hechos de la realidad. Así, entonces, el marco conceptual define “reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo, además, los criterios para su reconocimiento” (IASB, 2010: p. A47). Los criterios de reconocimiento aparecen explicados, posteriormente, al señalar que dicho proceso se efectuará siempre que “[i] sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y [ii] el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad” (IASB, 2010: p. A48).

La medición fiable del costo o valor de los fenómenos y hechos de la realidad es la circunstancia que imposibilita en determinados eventos, la representación de algunos hechos, en razón, de que no es fácil su medición y, por tanto, su reconocimiento a la luz de los estándares internacionales de información financiera no es procedente acorde con lo descrito en el párrafo precedente. No obstante, es importante considerar que dada la relevancia que pudieran tener algunas partidas que no

reúnen las condiciones para ser incorporadas a los estados financieros, se pueden revelar a través de notas. Así lo consagra el marco conceptual cuando establece:

Puede estar justificado que una partida a la que, aún poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falten por cumplir las condiciones para su reconocimiento, sea revelada a través de notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros. Ello, es apropiado cuando el reconocimiento de tal partida se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una entidad. (IASB, 2010: p. A49).

Se había planteado, anteriormente, que son elementos de los estados financieros los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos. Cada uno de estos elementos, corresponden a la representación de los hechos de la realidad y, por tanto, es necesario tener en cuenta los criterios dispuestos en el marco conceptual para su reconocimiento (ver tabla 2).

**Tabla 2. Criterios para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros Modelo IASB.**

Elemento	Criterios de reconocimiento modelo IASB
<b>Activos</b>	Probabilidad de obtención de beneficios económicos futuros para la entidad. El activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.
<b>Pasivos</b>	Probabilidad que del pago de la obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos La cuantía del desembolso a realizar puede ser evaluada con fiabilidad.
<b>Ingresos</b>	Cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos. El importe del ingreso puede medirse con fiabilidad.
<b>Gastos</b>	Cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos. El gasto puede medirse con fiabilidad.

Fuente: IASB (2010)

Se puede observar en la tabla 2, la reiterativa disposición hacia la medición fiable del costo o valor de los elementos de los estados financieros como postulado básico para su reconocimiento. De igual manera, además de los criterios descritos en la tabla anterior, debe recordarse la base del devengo o causación sobre la cual deben reconocerse todos los hechos de la realidad. De ahí, que Cea (2005) plantee que el devengo corresponde a la “posición general acerca de lo que va a determinar la información de los [estados financieros] hasta un determinado momento, que sería la que resultare de los hechos registrados según dicha regla o hipótesis fundamental de reconocimiento” (p. 176).

Regresando al asunto de la medición, es importante tener presente la acotación de Gil (2007) para quien, ésta “es funcional a la representación, implica un algoritmo determinista o probabilista y presupone como condición existencial, una metrización previa. Metrizar es introducir un concepto métrico en un ámbito determinado que, de momento, sólo nos es dado cualitativamente” (p. 4). Cobra importancia, entonces, el precio como una relación o simbolismo de intercambio que hace posible la valoración o medición de los hechos y fenómenos de la realidad para efectos de su posterior representación, ello es, su reconocimiento y revelación contable. Por ello, anota, posteriormente, Gil (2007) haciendo una vinculación del precio a la representación de la realidad lo siguiente:

El precio no es una medición del valor, es una relación de intercambio cuantificada, el elemento necesario representativo de la transacción (primer nivel de la representación), la información contable es el segundo nivel de representación (la Contabilidad se relaciona con las descripciones cuantitativas de las realidades emergentes de las transacciones y con su interpretación). (p. 7).

Las características cualitativas, como son la relevancia y la representación fiel, encuentran su naturaleza relacionada con la esencia sobre la forma y al devengo, es así como en los activos, la condición que se presenta es el control y no la propiedad, asociada a la probabilidad de los flujos futuros, elementos que se deben cumplir en el reconocimiento de los bienes, hechos que deben ser producto de la actividad económica del ente.

En cuanto a los pasivos, adicionalmente, a la probabilidad de desprenderse de recursos en el futuro, deben ser producto de sucesos del pasado, por lo tanto, los pasivos contingentes “provisiones”, no se realizan sobre la incertidumbre de los sucesos futuros, de aquí, se desprende que los contadores deben emitir “juicios” objetivos (que, además, deben revelar la realidad) para garantizar la relevancia y representación fiel de los hechos económicos. Es decir, en aras del cumplimiento de los objetivos la información confeccionada, puede llegar a ser verdadera.

Las bases de medición, según la relevancia y representación fiel, también hace parte de la orientación de la información para los mercados de capitales, de esta forma, dependiendo de la clasificación podrán medirse por alguna de las bases enumeradas, el costo histórico es la base más utilizada, nótese que las normas permiten la combinación de estas bases, por ejemplo: los inventarios en el momento de adquisición se reconocerán al costo, al final del período contable, es decir, en la medición posterior al reconocimiento inicial, deben medirse al menor entre el costo y el valor neto realizable, así mismo, se contemplan bases distintas en el momento del reconocimiento y la medición posterior, en propiedades

de inversión, propiedad planta y equipo, instrumentos financieros y los intangibles, entre otros.

En términos de los Estados financieros, se analizaron algunos conceptos, la intencionalidad del trabajo fue realizar un análisis de la representación contable a partir del concepto de imagen fiel.

## **Conclusiones**

En esta línea de trabajo, se deja entreabierto la idea de que la contabilidad, de alguna manera, “sirve” y es utilizada de acuerdo con los propósitos de los inversores del capital, independientemente, si la información reportada a través de los estados Financieros es “verdadera” o, al menos, contiene matices verdaderos, dado que sólo se informa sobre asuntos financieros y el mismo modelo es permisivo cuando contempla en el marco conceptual expresiones como “en gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas” ((IASB) Consejo de Normas Internacionales, 2010, pág. OB11), continúa en la misma línea en los objetivos de la información financiera expresando que la “misión básica es servir a las necesidades de información de los participantes en los mercados de capitales”. (Marco conceptual 2010, FC1.23)

A lo anterior, ha conducido el origen anglosajón del principio de imagen fiel, en el que se evidencia determinada tendencia hacia la interpretación de este principio como preeminencia de la esencia sobre la forma y como equivalente a información útil para la toma de decisiones empresariales, perspectiva del paradigma de utilidad en contabilidad.

No obstante, la representación como quiera que dependa de aspectos del contexto en el que se discuta, ha experimentado diferentes aportes dependiendo de las posturas suscitadas a lo largo del desarrollo del pensamiento contable. Bajo este planteamiento, la representación contable de la realidad encuentra sustento en el principio de imagen fiel y en el criterio de materialidad.

En el primero, se develan cuatro interpretaciones: (i) la imagen fiel como veracidad, objetividad y exactitud de la información financiera; (ii) la imagen fiel como cumplimiento de los principios y normas de general aceptación; (iii) la imagen fiel como preeminencia de la esencia sobre la forma y, (iv) la imagen fiel como utilidad de la información financiera. La materialidad, por su parte, incide en la preparación y presentación de información financiera desde dos ópticas. La primera, desde la aplicación del principio contable, importancia relativa o materialidad y, la segunda, desde la corporeidad e incorporeidad de los fenómenos de la realidad.

De acuerdo con los elementos que se presentan en el marco conceptual, cuya función es servir de base para reflejar la “realidad económica del ente”, resulta un poco incongruente el hecho que sólo regula en términos muy generales, y permite usar la discreción de las empresas y contadores en los términos del cumplimiento de los preceptos enunciados en el mismo. Veamos los siguientes enunciados: El marco conceptual no es una NIIF y, por consiguiente, no define estándares para ningún problema particular de medición o revelación. Nada de su contenido anula cualquier NIIF específica y, en casos de conflicto, prevalece el contenido de las NIIF.

## Bibliografía

Antolínez, (1990). Imagen fiel y principios contables. *Revista española de financiación y contabilidad XX* (63). 351-361.

Aristóteles (2010). *Ética Nicomaquea*. Bogotá: Libros Hidalgo.

Bunge, Mario (2002). *Ser, Saber, Hacer*. Universidad Autónoma de México, Facultad de Filosofía y Letras. México, Paidós

Carrizo, W. y León. (2007). Qué Realidad Representa la Contabilidad? *Pecunia. Universidad Nacional de la Patagonia San Juan Bosco*, 17-27.

Cea, J.L. (2005). *El marco conceptual del modelo contable IASB: una visión crítica ante la reforma de la contabilidad española*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Chapman, W.L., Bas, E.N., Benavidez, E.A., Pacha, A. y Fernández, F. (1984). *Teoría contable la exposición veraz y razonable de los estados financieros*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.

Derrida, Jacques (1996). “Envío”. Discurso inaugural del XVIII congreso de la Sociedad francesa de filosofía sobre el tema «la representación». Trad. de Patricio Peñálver, en DERRIDA, J., *La desconstrucción en las fronteras de la filosofía*, Paidós, Barcelona, 1996. Edición digital de Derrida en castellano. <http://jacquesderrida.com.ar/textos/envio.htm>

Fernández, J. (1977). *Teoría Económica de la Contabilidad*. Madrid: ICE.

Ferrater, M. (1964). *Diccionario de Filosofía*. Buenos Aires: Sudamericana.

Gómez, A. (1997). *La imagen fiel y los principios contables públicos*. Auditoría Pública 12. 46-52.

Gómez, L. R. (Abril de 2011). Eumed. Recuperado en Abril de 2011, de Eumed: <http://www.eumed.net/coursecon/libreria/Contabilidad.pdf>

Gómez, L.E., Ospina, C.M. y Bustamante H.C. (2000). Representación, modelación y simulación una articulación necesaria en contabilidad. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* 37. 49-84.

Gómez, M. (2011). Presentación de estados financieros. Lo Social y lo Medioambiental: Retos para la Información Contable Pública. *En Contaduría General de la Nación* (Ed), Avances en contabilidad pública (pp. 97-103). Bogotá:

Contaduría General de la Nación.

Gil, J.M. (2007). Reflexiones sobre la medición y los conceptos en contabilidad. Recuperado el 25 de febrero de 2013 de: [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco\\_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Gil\\_trabajo.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Gil_trabajo.pdf)

Gonzalo, A. (2003). La Contabilidad y Control: la cara oculta de las normas internacionales. *Aeca* No 65, 3-12.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2009) *Norma Internacional de Contabilidad NIC 1 sobre presentación de estados financieros*. Londres: IASCF.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2012). *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Londres: IASCF.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2012). *Norma Internacional de Contabilidad 16 Inmovilizado material*.

International Accounting Standards Board –IASB-. (2012). *NIIF 13*

Mattessich, R. (2006). *La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una Comparación con las "Ordenes de Simulacro" de Baudrillard y su Hiperrealidad*. Buenos Aires, Argentina: Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires.

Montoya, J., Martínez, F.J. y Fernández, A. (2009). La materialidad en la auditoría de estados financieros: Pasado, presente y futuro de un controvertido concepto. *Actualidad Contable FACES*, 19, 56-66.

Ordóñez, S.L. (2008). Representación contable material de lo inmaterial: el caso de los intangibles. *Porik An* 13. 223-247.

Pineda, Víctor (s/f). *El diván Imaginario: Filosofía de la Representación*. Universidad de Michoacana de San Nicolás de Hidalgo; morelia- Michoacán -México.

Rebaza, I. (2007). *Fundamentos para el desarrollo de una investigación contable*. Lima: Ildefonso Rebaza Carpio.

Sanz, C.J. (s/f). *La información contable y la responsabilidad social de la empresa*. Recuperado el 25 de febrero de 2013 de: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/229693.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/229693.pdf)

Sartorini, G. (1999). *Elementos de teoría política*. Madrid, Alianza.

Túa, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional LEGIS de contabilidad y auditoría* 20. 43-128.

Valero, F.J. (1976). Contabilidad y teoría de la medida. *Revista española de financiación y contabilidad*, 18. 722-734.

## Anexo No 1

### Esquema del Marco Conceptual

Concepto	Marco Conceptual 2010	Observaciones
Contenido	<p>Capítulo 1: objetivos de la información financiera.</p> <p>Capítulo 2: La entidad que Informa- Pendiente de Añadir</p> <p>Capítulo 3. Características cualitativas de la información financiera útil.</p> <p>Capítulo 4. Texto restante del marco conceptual (1989). Hipótesis Fundamentales, elementos de los Estados Financieros, Medición, conceptos de capital y de mantenimiento del Patrimonio.</p>	<p>Se establece un objetivo de información financiera y no sólo de E.F.</p> <p>Los capítulos uno y tres, fueron desarrollados junto con el consejo de normas de contabilidad Financiera de los EE.UU FASB.</p>
<b>Capítulo 1: Objetivos de la Información Financiera</b>		
Objetivo de la información financiera con propósito general	<p>Su fundamento es producir información financiera con propósito general, que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.</p> <p>“En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas” (IASB) Consejo de Normas Internacionales, 2010, pág. OB11)</p>	<p>Se sustenta en la partida doble convencional como sistema de representación de acuerdo con Cea García (2005), lo que se informa al “público son las consecuencias de las operaciones de las empresas y no información directa sobre las causas de tales consecuencias”.</p> <p>Ver FC1<sup>2</sup>.16 para mayor claridad</p> <p>Ver FC1.23 “misión básica es servir a las necesidades de información de los participantes en los mercados de capitales”.</p>
<b>Capítulo 3: Características Cualitativas de la Información Financiera útil</b>		
Características cualitativas de la información financiera útil.	<p>Relevancia: La información financiera relevante es capaz de influir en el proceso de toma de decisiones (influye si tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos)</p> <p>Representación fiel. La información financiera debe representar fielmente los fenómenos que pretende representar (completa, neutral y libre de error)</p> <p>Se mejoran si además son: Comparable, verificable, oportuna y comprensible.</p>	<p>Ver FC.8 a 48</p> <p>“La representación fiel significa que la información financiera representa la esencia de un fenómeno económico en lugar de meramente representar su forma legal”FC.3.26</p> <p>Ver FC.3.31</p>
<b>Capítulo 4. Texto restante del marco conceptual (1989). Hipótesis fundamentales, los elementos de los estados financieros, medición, conceptos de capital y de mantenimiento del Patrimonio</b>		
Devengo	<p>Según el cual, las transacciones se registran (se causan) cuando sucede la corriente económica que las origina, en lugar de cuando se genera el flujo financiero correspondiente.</p>	<p>No se contempla como hipótesis fundamental, se trata en el Capítulo1 OB 17 a 19.</p>

2 FC: Fundamento para las conclusiones. FC.1 capítulo 1, FC.3 Capítulo 3.Marco conceptual 2010.





# Lenguaje pedagógico, filosofía e investigación: Relación con la construcción de pensamiento y cultura académica en contabilidad

*Marlon David García Jiménez*

## Resumen Abstract

El artículo presenta una descripción de la relevancia del lenguaje pedagógico contable, que permite determinar la interacción entre las diferentes disciplinas filosóficas, con el fin de que los sujetos de la educación contable puedan interactuar y construir una expresión didáctica para el oficio docente en los programas de contabilidad.

Se aborda la formación gnoseológica y epistemológica tanto del educador como del educando, desde tres ejes de análisis: la investigación y su importancia en el diseño curricular, la relevancia que toma la educación en ciencias y humanidades, y la cimentación de una verdadera cultura académica para la disciplina contable.

## Palabras clave

Criterio cognoscitivo, pedagogía contable, disciplina contable, lenguaje pedagógico, cultura académica.

## **Pedagogical Language, Philosophy and Research: Relationship with the construction of Thought and Academic Culture in Accounting.**

This paper gives a description of the relevance of the Accounting Pedagogical Language that allows us to determine the interaction between different philosophical disciplines, so that the users of Accounting Education may interact and build a didactical expression for the job of the teacher in Accounting Schools.

Gnoseological and epistemological instruction, both at the teacher's side and at the student's side are considered from three perspectives of analysis: research and its importance in curriculum design, the relevance of education on sciences and humanities, and establishing a foundation for a true academic culture of the Accounting Discipline.

## Key words

Cognoscitive criterion, Accounting Pedagogy, Accounting Discipline, Pedagogical Language, Academic Culture.

## **Introducción**

La discusión nacional e internacional sobre las diferentes fórmulas para enseñar contabilidad ha sido latente y continua, prácticamente, desde el momento cuando se agregó la contabilidad como programa universitario, situación que no ha generado una verdadera evolución pedagógica en la contabilidad y que no ha reflejado el esfuerzo de muchos contables preocupados por el desarrollo vocacional, epistemológico, deontológico y social de la profesión y de la disciplina.

La academia contable se encuentra fragmentada por las diferentes versiones que se tienen, acerca del concepto actual de contabilidad, lo que posee su origen donde, de manera directa o indirecta, los docentes de los diferentes programas de Contaduría, están inmersos en una discusión epistemológica que consideran tan ajena como el oficio investigativo al que están expuestos en el adelanto de su servicio a la universidad, entendiendo el alma mater como eje fundamental en el desarrollo del conocimiento humano, situación que posee una explicación racional en el hecho descrito por Gómez (2006, p. 40), quien especifica que los oficios de profesor contable en Colombia son desarrollados por profesionales de la Contaduría, mas no por académicos de la contabilidad.

Este trabajo busca presentar una línea argumentativa sobre la importancia que tiene para el desarrollo de la contabilidad, el impulso de un proceso de concientización sobre la estrecha relación que posee el conocimiento contable con el proceso educativo y la formación humanística, así como el valor que conserva el proceso de retroalimentación del raciocinio pedagógico, elementos fundamentales para la construcción de cosmovisiones y didácticas que permitan interpretar los diversos contextos en busca de mejores elementos de juicio y ejes problematizadores, fundamentales para la solución de las complicaciones humanísticas y la re-significación del conocimiento como eje fundamental del desarrollo.

## **Pedagogía contable y cognición docente: entre educar para la vida e instruir para la labor**

A menudo, los estudiantes de Contaduría Pública expresan una indisposición hacia la forma como los educadores pretenden difundir los saberes. Es más, muchos docentes expresan que es menester del educando buscar los elementos de juicio para entender a plenitud la terminología utilizada, situación, cuyo caballo de batalla, es el modelo de competencias que, aunque en esencia no pretende reducir las responsabilidades del docente, sí ha permitido un olvido del oficio pedagógico-didáctico y la responsabilidad social de quien educa. Este problema, ha asentido la existencia de un fenómeno de servilismo universitario, generador de las corrientes técnicas e

instrumentalistas del conocimiento que en la actualidad han permeado el currículo y la actividad docente, al punto de limitar el desarrollo de las ciencias, a expensas de una visión de adhesión organizacional de los saberes, tal como lo asegura el profesor Quijano (2002, p. 65):

“La reforma curricular contable, bajo el esquema de competencias, a pesar de contar con referentes de importancia y con algunas pautas institucionales, corre el riesgo de ahondar en el desarrollo de habilidades operativas que requiere el ya frágil mundo del trabajo, sin avances en las capacidades para acceder a diversas manifestaciones del conocimiento, de la vida pública y de la cotidianidad”.

Esta situación, ha generado un entorpecimiento del proceso evolutivo del lenguaje utilizado en la enseñanza de la contabilidad, su teoría, praxis, métodos y perfeccionamiento; en este proceso histórico, es notorio que la educación profesional ha terminado reducida a una tecnificación donde no existen maestros sobre el quehacer profesional y el devenir social, existen profesores y encargados de la instrucción técnica y la vida práctica.

### **Relevancia del lenguaje pedagógico contable**

En la búsqueda que la academia ha realizado sobre las herramientas que garanticen el progreso del conocimiento contable, se desarrolló un conjunto de limitaciones argumentales, toda vez que las manifestaciones críticas con relación al conocimiento propio de la disciplina y su historia, no poseen un proceso de difusión apropiado ni dentro, ni fuera del alma mater. Al contrarrestar esto con las funciones del lenguaje en relación con conocimiento humano, encontramos serias falencias en el plano de la educación contable; para uno de los principales precursores de la inmersión del lenguaje matemático en la lógica filosófica (desde el realismo y el positivismo como postura filosófica), Bertrand Russell (1983, p. 69-75) el lenguaje es la herramienta esencial para hacer afirmaciones, transmitir información, expresar emociones, influenciar la conducta ajena, dar órdenes, formular preguntas, socializar el conocimiento, entre otras diversas funciones de la expresión humana. De esta aseveración, se puede inferir, que en el oficio de la enseñanza, el educador debe concebir una serie de disertaciones que le permitan regular la relación entre el conocimiento y los educandos, para dar cumplimiento al currículo y desarrollar la labor que, institucionalmente, se le ha encomendado; de ahí, que la principal función del lenguaje pedagógico sea construir una serie de expresiones que le faciliten al docente interiorizar el conocimiento en el estudiante y concientizarlo de la importancia de las nociones adquiridas.

Para esto, el docente debe poseer una herramienta lingüística que toma vital importancia para una disciplina en construcción académica como la

contabilidad, la semántica, la cual, permite relacionar elementos lingüísticos como las oraciones, los objetos, las propiedades y los hechos (Muñoz, 2006). El lenguaje pedagógico, enmarcado en una semántica facilitadora del entendimiento didáctico de la contabilidad y los conceptos, permite al docente generar un proceso de razonamiento crítico en el estudiante, lo que suscita una necesidad de opinar sobre el conocimiento adquirido e impactar teóricamente el desarrollo de la disciplina, para proceder a socializar las conclusiones preliminares y, si fuera del caso, iniciar un proceso investigativo.

Este efecto en el estudiante tiene su génesis en la evolución del lenguaje pedagógico, ya que, en la actualidad, la academia contable se ejerce bajo la presión objetivismo necesario para la práctica, que muchas veces omite el entendimiento subjetivista del quehacer contable y que requiere la construcción de un *lenguaje cognitivo*<sup>1</sup> y una semántica del mismo tipo para la transmisión de los saberes.

### **Irrupción de las disciplinas filosóficas en la educación contable**

La cognición de quien educa es un faro orientador para quien navega por el amplio océano del discernimiento, por lo que la máxima expresión del servicio docente se instituye, una vez que se une la naturaleza práctica del conocimiento y su constitución teórica en desarrollo, logrando un entendimiento didáctico de los saberes. Esta máxima, divulgada a través de un lenguaje cognitivo usado por el docente, libera las opiniones del cumplimiento de la filosofía de la educación.

Para la construcción de un lenguaje cognitivo se debe entender el aporte que las diferentes disciplinas filosóficas hacen a la enseñanza de los diferentes conceptos y su aplicación a la realidad. De esta manera, las diferentes disciplinas filosóficas proveen una serie de elementos que mejoran, instituyen y facilitan el desarrollo de la disciplina contable y su lenguaje pedagógico, sin dejar de lado la importancia que tienen en el cumplimiento de las funciones primordiales del oficio pragmático de la profesión contable, enmarcada en las decisiones organizacionales, los procesos de valoración del activo, el sostenimiento del capital, la renta y el control organizacional, entre muchos otros campos

---

1 El lenguaje cognitivo es un enlace entre las versiones disciplinares y técnicas del conocimiento contable, abstrae lo mejor de cada una de éstas, ya que busca una comprensión tanto del objeto como del sujeto, del quehacer y del saber, no de manera dicotómica, sino en forma complementaria. La construcción de un lenguaje cognitivo en la educación contable no resuelve la discusión epistemológica a la que actualmente está expuesta la contabilidad, pero sí le da herramientas al educador para inmiscuir al estudiante en dicho debate sin comprometer su criterio, al mismo tiempo que incentiva la investigación.

Para Muñoz (2006) el proyecto de una semántica cognitiva “se cifra sencillamente en comprender cómo creamos sentido a nuestro alrededor y cómo esta creación de sentido nos permite sobrevivir en el mundo en que vivimos, es decir, la tarea de extraer un cosmos del indisciplinado caos”.

El proceso de elaboración de un lenguaje pedagógico debe poseer criterios tanto *disciplinales como profesionales*<sup>2</sup>, aunque la contabilidad, desde un punto de vista pedagógico, se debe entender como disciplina, debido a que se requiere una especulación que facilite el raciocinio crítico, el análisis y el proceso de la investigación como fundamento de la formación contable, es decir, se observa desde esta orientación teórica y académica, una contabilidad en constante problematización y construcción, con base en un conocimiento tecnológico y teórico (Gómez, 2006, p. 45).

Abordando la clasificación de las disciplinas filosóficas hecha por Escobar (1988, p. 20-21), se entienden por formalizados los problemas del discurso educativo contable y se sientan las bases para la construcción de la filosofía de la contabilidad, por lo que las disciplinas filosóficas tanto teóricas como prácticas, son parte importante del uso del lenguaje dentro de las aulas universitarias.

Las disciplinas teóricas como la teoría del conocimiento, la lógica y la filosofía del conocimiento, incentivan la creación de nuevos campos de conocimiento y constituyen nuevas formas de ver el saber contable moderno. El docente se alimenta de la teoría filosófica ya que ésta le provee coherencia discursiva, entendimiento histórico de los saberes y lo estimula a incentivar en los estudiantes la investigación. Por su parte, la filosofía práctica como intrínseca en la ética, la axiología, la estética, la filosofía del derecho, la filosofía social y política, la filosofía de la educación y la filosofía de la religión, dotan al educador de las herramientas para lograr las verificaciones de las teorías y hacen que los programas de educación se cimenten en la realidad social y faciliten al estudiante una experiencia profesional menos traumática.

Esta subsistencia filosófica del lenguaje y el léxico docente, demuestran la interdisciplinariedad del conocimiento contable y, más importante aún, corroboran que la academia contable está al servicio de la sociedad y de la profesión contable, de la misma manera, que la Contaduría y su oficio público provee las comprobaciones que requiere la investigación científica en contabilidad. Ante el lenguaje cognitivo aplicado a la educación contable y a la filosofía de la contabilidad, no existe diferencia entre el enfoque académico y el enfoque profesional del conocimiento contable, son procesos

---

2 Prevalcen gracias al proceso de discusión sobre la condición de la contabilidad dos orientaciones que deben ser entendidas como adjuntas; la primera, es una visión académica que busca darle al conocimiento contable naturaleza científica, mientras otros, la observan como un conocimiento de uso empírico, una técnica organizacional socialmente necesaria (Machado, 2009, p. 165). Estas dos versiones poseen una capacidad para mejorarse y no constituyen una contrariedad en el orden de la pedagogía, que a través de las herramientas didácticas busca el desarrollo de capacidades que desplieguen y optimicen el conocimiento científico, a la vez, que permita la construcción de técnicas cuyo uso facilita una mejora social.

complementarios que constituyen el objeto de investigación y el medio de comprobación y verificación de las hipótesis y las críticas planteadas en los procesos de investigación e indagación.

## **Formación gnoseológica y epistemológica**

Para lograr la construcción de un lenguaje cognitivo pedagógico adherible a la academia contable, se requiere un entendimiento *gnoseológico* y *epistemológico*<sup>3</sup> de lo que se está enseñando, situación a la que es ajena la contabilidad y que se agrava más en casos como el colombiano, donde se presenta una comodidad al aceptar la visión técnica de la contabilidad, a expensas de un olvido de la visión disciplinal del conocimiento contable y la visión ética del deber ser contable, permitiendo una supeditación del oficio contable ante el cálculo fiscal.

El desarrollo y consolidación de un verdadero saber pedagógico en la universidad contable, parte de un proceso incluyente donde el ejemplo docente sea primordial en el desarrollo de la vida universitaria, lo que formaría una generación de estudiantes más receptivos hacia al conocimiento científico y la naturaleza social de los saberes sobre los que se están formando, principio que en la actualidad cobra vital importancia dada la actitud del educando, como lo manifiesta Giraldo (2006, p. 205), existe en el ahora de la educación contable una “indiferencia hacia el pensamiento reflexivo y filosófico, hacia la teoría como expresión del conocimiento científico”, falencia complementada con una irrisoria búsqueda del conocimiento por parte del educador, ya que como lo detallan Escobar y Lobo, citados por Gómez (2006, p. 45) “el profesor debe *estudiar e investigar* permanentemente, pues el conocimiento y su rol no se enfocan, principalmente, en la experiencia o en la posesión de la información, sino en la razón y en la contrastación con la realidad”.

El docente, en muchas ocasiones, afronta las clases como un proceso de propagación de conceptos que no comprende en términos gnoseológicos, como lo declara Zambrano citado por Mendoza (2006, p. 194): “el docente actúa sobre la base de la trasmisión del conocimiento y en la antesala del encuentro no se pregunta por la importancia y transcendencia de los saberes”. Esta situación genera un proceso de rezago epistemológico y

---

3 La gnoseología proviene de las palabras “gnosis”, que significa conocimiento y “logos”, que significa estudio, como lo indica etimológicamente, se encarga de determinar los modos, clases, esencias, posibilidades, validez y orígenes del conocimiento humano. Por su parte, la epistemología o filosofía de la ciencia ahonda sobre la estructura, fundamento y métodos desarrollados por los sistemas científicos (Escobar, 1988, p. 20).

La relación entre estas dos disciplinas filosóficas de orden teórico forjan las bases del discurso pedagógico, gracias a que el conocimiento teórico de una disciplina provee las herramientas para enseñar tanto su complejidad pragmática como teórica.

pragmático de la disciplina contable debido a que, ni la investigación por parte del docente es consecuente con las exigencias que hace a los estudiantes, ni la aplicación técnica del conocimiento que entrega es concordante con las necesidades del mercado laboral y el contexto social. Es por esto, que se requiere una contextualización tanto de las teorías, como del quehacer pedagógico, ya que en la actualidad el proceso educativo genera una serie de prácticas artificiales y cosméticas que deterioran el proceso de formación (Carr, 1995).

### **La investigación como herramienta educativa y fundamento curricular**

Las continuas discusiones en torno al conocimiento, la educación, la práctica y el desarrollo sociológico de la contabilidad deben, en primera instancia, generar un impacto sobre la estructura curricular, la importancia de la conducta ejemplarizante en la enseñanza de la investigación y, por supuesto, la formación integral y continua del docente, temas que en la actualidad toman vital importancia como lo describen Cardona y Zapata (2006, p. 218) con relación en los problemas curriculares de la contabilidad: “Un aspecto trascendental lo constituye el pretendido eje curricular: La investigación. En el investigar, radica la debilidad del ser docente. La gran mayoría de los profesores no investigamos, ni sobre el objeto de conocimiento disciplinal, ni hacemos de nuestro que hacer didáctico y pedagógico un objeto de investigación”. El abordar la interacción que posee la epistemología contable, la investigación y la pedagogía es un imperativo esencial para comprender de manera teórica lo que a diario viven los profesores y los estudiantes en los andares empíricos de una clase de contabilidad.

A lo largo del desarrollo de la labor pedagógica contable, subyace una divergencia entre la realidad del oficio contable en su dimensión técnica, la aplicación de la teoría contable y las metodologías de contabilización utilizadas en las organizaciones.

La estructuración de un lenguaje pedagógico promotor del reconocimiento de la naturaleza epistemológica e investigativa de la contabilidad requiere de un proceso de concientización disciplinal por parte del educador, debido a que la elaboración de las herramientas didácticas no puede poseer una naturaleza humanísticamente vacía, ni teóricamente confusa. El ser docente, profesa una sensibilidad hacia el conocimiento y su desarrollo, genera y constituye motivaciones con el fin de que las prácticas profesionales, tanto del docente como del estudiante, instituyan una fuente de saberes disciplinares, un punto de partida para la investigación y una garantía de cambio trascendente (Agudelo, 2006, p. 164). Particularidad que, en la actualidad, requiera de una indagación científica invasiva en los modelos educativos de la contabilidad, que parta del docente y se refleje en el actuar del estudiante,



como lo describe Mendoza (2006, p. 198) “los docentes universitarios, al estar en la universidad, deben permitir la inserción de la pregunta en su pedagogía, así, se da paso a una de las funciones esenciales de la Universidad, la investigación. La Universidad es el espacio donde convergen los saberes, donde se desarrollan, no es un centro de capacitación”.

La creación de un razonamiento crítico en el educador constituye la esencia de la evolución del conocimiento en cualquier disciplina actual, para Martínez (2002, p. 147-148):

“La transformación del docente como administrador de unos saberes disciplinarios, a través de una cronología y de unos programas que repite consuetudinariamente, en un pensador, en un intelectual, en un sujeto capaz de la búsqueda de múltiples relaciones con el conocimiento, con las ciencias, con el lenguaje, sólo será posible a partir del establecimiento de lo que significa el saber pedagógico y su correlato con las peculiaridades concretas de la práctica académica”.

El ejercicio pedagógico ligado al rigor de la investigación, constituyen las dos características esenciales de un docente con criterio cognitivo; por esta razón, el desarrollo conceptual del académico contable en gnoseología y epistemología lo dotan de herramientas indispensables para lograr la cúspide en su servicio a la academia y a la formación de pensadores sociales. En esta búsqueda, el docente debe evitar una de las mayores dificultades de la academia contable, caer en el verbalismo y las líneas argumentales triviales (García Duque, 2009, p.111).

### **Humanidades y pedagogía**

La construcción de un criterio cognoscitivo docente posee un requerimiento esencial para que su utilización genere un impacto veraz en el actuar de los futuros profesionales: La inclusión de las humanidades en la labor pedagógica. Es de vital importancia que el educador forme con base en los cánones de las ciencias sociales y humanas al futuro Contador Público, nutra su lenguaje con lo enseñado por las disciplinas tanto fácticas como formales y se apoye en éstas, para lograr una concomitancia entre el oficio pedagógico y el contexto.

La inclusión de las humanidades en el proceso educativo fortalece la capacidad para generar procesos investigativos y ayuda a la creación de una real estructura moral profesional que facilite la actuación del contable, como lo sostiene Rojas (2006, p. 343):

“Obviando cualquier idealización sobre el progreso ético y moral de los hombres, creemos que la formación en ciencias sociales y humanas contribuye a que el futuro profesional elabore proyectos estratégicos de investigación y de administración que partan del absoluto respeto

de la dignidad humana y de los ecosistemas (...), la incorporación de las ciencias sociales y humanas en un programa de Contaduría Pública, permite que el estudiante conozca, por un lado, que la modernidad fundó los derechos del hombre y las normas morales y legales que castigan sus desacatamientos.”

Los aportes de la filosofía y las humanidades a la enseñanza de la contabilidad son elementales para el desarrollo científico y social de la profesión, ya que los docentes adquieren una serie de herramientas que les permiten relacionarse con los estudiantes en términos de la “*respetabilidad académica*”<sup>4</sup>, sentar las bases de la humanización en los futuros educadores y establecer la plataforma sobre la que se desarrollará la investigación y se logrará un avance disciplinal en la contabilidad.

En el lenguaje utilizado por el docente, en su capacidad para comunicar la naturaleza social del conocimiento contable y la evolución epistemológica de la misma, radica la verdadera esencia de la transversalidad del currículo, ya que como lo denota Cano (2008, p. 84): “la formación que ha recibido el Contador Público a lo largo de los años, gira en torno a la figura que inspira el docente, como factor primordial del proceso de la comunicación del conocimiento, haciéndolo eje fundamental e indispensable para el cambio en la educación”. Por esta razón, el acto de educar no sólo puede enfocarse en instruir para una labor socialmente necesaria, debe plantear las reacciones éticas, disciplinales y pragmáticamente aprobadas a circunstancias ante las cuales el profesional actual incurre como un sujeto inerte debido a que “la contabilidad todavía es enseñada como habilidad técnica, más que como una disciplina intelectual. En las distintas áreas del saber contable se utilizan pobres metodologías que poco a poco menoscaban el estatus del contador que se forma” (Cardona y Zapata, 2006, p.41).

Toda disciplina u oficio posee una naturaleza y una función social, por esta razón, no se hace necesario obligar al estudiante a relacionarse con temas que no son de su interés para que adquiera conciencia de la naturaleza epistemológica y humanística del conocimiento que adquirió (Bunge, 1972),

---

4 La contabilidad, en términos de la dialéctica del respeto, se constituye como una disciplina que posee dimensiones pedagógicas, cognitivas y axiológicas, es decir, posee una respetabilidad académica (Suárez, 2001-1, p. 140). El crear en el contable, conciencia del respeto por las instituciones, la ley, la academia y la profesión es la base para responder por las consecuencias de los actos profesionales y constituye la plataforma de la responsabilidad social.

Para Suárez (2001-1, p. 142), el “reconocimiento del otro, presupone la responsabilidad académica”. Una vez la contabilidad aborde una respetabilidad académica como eje fundamental de las relaciones se logrará un mayor impacto por parte del lenguaje cognitivo, ya que el educando adquiere un entendimiento moral y social de su profesión, vela por el cumplimiento de la fe pública y busca un real desarrollo disciplinal, dando cumplimiento a su labor pragmática pero generando un proceso de discernimiento moral en relación con los actos propios y ajenos, es decir, se crea una inteligencia ética contable.

esta responsabilidad pesa sobre el *acto moral docente*<sup>5</sup>, su actualización constante, su capacidad investigativa y los métodos de enseñanza que considera didácticos y eficaces, es decir, la comunicación de las humanidades y la científicidad del conocimiento contable dependen del criterio cognoscitivo docente.

En este sentido, Restrepo (2006, p. 184) describe que:

“La labor del docente universitario se tendrá que comprometer, además, con la formación en lo ético y formación de valores y ampliar visiones, puntos de vista para, de esta manera, formar ciudadanos críticos y reflexivos, dejando a un lado la enseñanza rígidamente memorística, con el fin de favorecer la producción de aprendizajes significativos para lo cual, es preciso, desde los conocimientos previos del aprendiz, (estudiante), que haya, además, coherencia en la estructura interna del material y secuencia lógica en los procesos, contenidos comprensibles, y el reconocimiento de la aplicabilidad de lo aprendido”.

El progreso de la academia contable, posee relación directa con la socialización del actuar de los profesionales y el reconocimiento de la importancia de su objetividad social, es trascendental que el estudiante adquiera conciencia de la importancia del conocimiento contable y del desempeño moral para la sociedad a la que sirve, lo que para la universidad contable representaría una construcción de raíces gnoseológicas y epistemológicas, ya que “la incorporación de las ciencias sociales y humanas a un programa de contaduría se fundamenta en tanto que proveen a los futuros profesionales, si ellos desean, de una capacidad racional para investigar y construir teorías, técnicas y procedimientos que humanicen cada vez más las relaciones hombre-hombre, hombre-naturaleza” (Rojas, 2006, p. 334).

### **Construcción de cultura académica en contabilidad**

La integración de los saberes sociales en la formación de cualquier disciplina demuestra la necesidad de construir una cultura académica que provee una disposición continua de conocimiento y facilite el entendimiento histórico y la funcionalidad epistemológica y gnoseológica de la disciplina. La universidad contable, construida con base en un lenguaje cognitivo, requiere un proceso de culturización interna que modifique para bien, el medio externo a la academia contable, es decir, el actuar profesional, para esto, el primer proceso de contextualización de los saberes contables se debe dar en la propia academia ya que como lo asevera Loaiza (2009, p.

---

5 Para Escobar (1988, p. 111). Un acto moral “es el proceso mediante el cual un sujeto moral realiza un comportamiento susceptible de ser valorado bajo un sentido moral (bueno o malo)”. Para que exista este tipo de comportamiento se requiere de conciencia y responsabilidad moral. En este orden de ideas, un acto moral docente sería un proceder del que un educador es consciente y por el que se hace responsable de manera autónoma.

156), es necesario “liberar el lenguaje de la representación clásica, de las limitaciones lógicas impuestas por una verdad o por un significado de lo que se dice, y acercarlo más hacia la vida, que entre el lenguaje y la vida exista un lazo, un compromiso”.

Esta estructuración lingüística posee un objetivo primordial: la fraternidad académica entre los sujetos universitarios y el reconocimiento social de la profesión, una vez configurado este proceso de armonización se inicia un procedimiento de formalización de la cultura académica contable, que gracias a la interacción regulada de los elementos desarrolla un conocimiento de los tres macrocomponentes conceptuales de cualquier disciplina: la gnoseología, la historia y la epistemología, los cuales, en su interrelación, generan herramientas disciplinares mediante las que se resuelven las dificultades del oficio y el desarrollo de la disciplina.

De esta manera, se construye un conjunto de saberes disciplinares de naturaleza progresiva que, gracias al reconocimiento de su origen y a la constante reconstrucción de memoria histórica, conciben sistemas científicos de investigación, para Escobar (1988) el objeto de estudio de la filosofía es la “cultura humana”, por tanto, la *cultura contable*<sup>6</sup> y, en especial, su elemento académico constituyen el *factum* de la filosofía de la contabilidad, elemento esencial en la construcción de la naturaleza científica del conocimiento contable.

La cultura académica contable se puede definir como la ligazón entre el objeto de estudio de la disciplina y los sujetos de la academia contable, de cuya relación se genera la construcción de las herramientas epistemológicas y se conceptualiza la gnoseología del conocimiento útil para el desarrollo técnico pero evolutivo y vanguardista en el mismo aspecto. Esta percepción, posee dimensiones éticas, organizacionales y, por supuesto, pedagógicas.

En este proceso de construcción cultural, el docente alcanza una vital importancia, ya que adquiere una valoración de sujeto persuasivo, se transforma en el punto de asociación entre el contexto social, el desarrollo disciplinal y el desempeño profesional, su función primordial no es difundir los procesos, es desarrollar los medios para contextualizar los saberes, es por esto, que el docente es el arquitecto de la cultura académica en contabilidad, es el encargado de que el nuevo profesional de la contabilidad emprenda el reto de reformar el saber contable “para dar transparencia

---

6 Una cultura contable es “el conjunto de representaciones y significativos que las personas, el Estado y las instituciones otorgan a lo contable, las formas como los diferentes grupos de usuarios e interesados interactúan con los contenidos e instrumentos del campo, la manera como se abordan y resuelven los conflictos generados de las interacciones para organizar, comunicar y rendir cuentas”. (Suárez, 2009, p. 23).

a su fe pública y ser así, un digno garante de responsabilidad social” (Suárez, 2001-2, p. 142).

Esta percepción de responsabilidad social como fin de la formación profesional y referente de la actividad educativa del Contador Público, aleja de la cultura contable la visión de servidor técnico de que es objeto el profesional actualmente; no pretende hacer útil al Contador ante las organizaciones, reclama que éste sea “integral, crítico, reflexivo, altamente calificado y reconocido en todos los ámbitos como una persona útil a la sociedad, habilitado para ejercer responsablemente su profesión” (Restrepo, 2006, p. 183), el Contador, a ojos de la cultura académica, no es responsable del registro, es deontológicamente consciente de su relevancia social, es responsable de interpretar “las necesidades cambiantes del mundo contemporáneo y el acto pedagógico de su formación” (Suárez, 2009-2, p. 160), es consciente éticamente de la revelación plena y epistémicamente conocedor de la esencia económica sobre la forma jurídica.

La cultura requiere una constante evaluación, por lo que es necesario que las prácticas pedagógicas se interrelacionen y se retroalimenten permanentemente (Restrepo, 2006, p. 183), por lo antes expuesto, la cultura contable, la percepción disciplinal de la contabilidad y la integración de las humanidades en la educación, poseen como norte lo descrito por Suárez (2009-2, p. 160): “Formar un contador competente implica formarlo como pensador social mediante la integración armónica pedagógica”.

### **Una instigación a modo de conclusión**

El proceso de construcción del lenguaje cognitivo educativo está exhibido al discernimiento formador de la memoria contable, por lo que es necesario que el educador entienda que su actividad está expuesta a la enseñanza de la historia y atada a una discusión epistémica.

Mucho antes de la era digital y la sociedad del conocimiento, Leibniz aseguraba que “No es admisible que los estudiosos y científicos, en lugar de elaborar y confrontar nuevas técnicas, pierdan su tiempo como esclavos en las fatigas del cálculo, que podía ser confiado a cualquiera, si se pudiera utilizar máquinas para ello”. (Citado por Suárez, 2001-1, p. 159).

La universidad contable debe promover una revolución interna, un proceso de retroalimentación donde el docente tome una “posición de humildad frente al saber, pues aunque se demandan ciertas habilidades y ciertos conocimientos del docente, él debe ser consciente de los imperfectos de su saber” (Mendoza, 2006, p. 199), la fidelidad ante el conocimiento es un requerimiento para la actividad profesional socialmente responsable, va más allá de la estructura curricular o de la disposición científica del educando. El docente respetable es el arquetipo del estudiante respetuoso y del profesional responsable.

Además, el académico contable debe entender que como lo atesta Suárez (2001-1, p. 154) “el respeto de la profesión contable puede dignificarse aún más, mediante su acceso a una lógica de autenticidad, reconocimiento y credibilidad en las esferas de las ciencias sociales”, en el oficio investigativo reposa la respetabilidad de la contabilidad y, es el docente, si los directivos lo permiten y la sociedad lo facilita (a través de los dirigentes y las instituciones), el encargado de incentivar y desarrollar la indagación científica como pilar de la vida estudiantil universitaria, aprovechando que en nuestro país como señala García Duque (2009, p. 113): “Hay un entusiasmo notable por hacer epistemología contable. Si se aprovecha de manera adecuada, puede representar una oportunidad para avanzar en la consolidación de una epistemología contable original y propia”.

Las falencias en la construcción de cultura académica en todas las aristas, es un problema coyuntural generado por la indolencia social hacia el desarrollo del conocimiento científico cuyo objetivo es dignificar al hombre, mas no servir al capital, situación que, en términos contables, se adolece más, dada la permanencia del patrimonialismo en la contabilidad y los sistemas de formación, tal como lo expresa López de Sa (1994), citado por el profesor Martínez Pino (2009, p. 203), el génesis de estas dificultades radica en la permanencia del patrimonialismo y la conveniencia que el sistema capitalista y la economía industrial han visto en abordar esta postura; en relación con esto, el profesor brasilero expresa:

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 nuestro tiempo y la propia parte instrumental, formal, escritural, prosigue siendo normalizada dentro de una óptica nítidamente patrimonialista.

En la actualidad, se practica una contabilidad patrimonialista y, por ende, se responde a las necesidades de conservación del patrimonio con una instrucción patrimonialista y utilitaria, aún sabiendo que el contexto clama por un cambio de visión de la universidad contable, toda vez, que los problemas de interpretación en los mercados y las falencias en las estructuras financieras de las organizaciones requieren de criterio crítico e interpretativo y un celo por las necesidades sociales y no por los requerimientos de legitimidad de las organizaciones. Es necesario que las instituciones educativas colaboren en el desarrollo de marcos conceptuales para las contabilidades emergentes a la par que construyen de forma conjunta una verdadera interpretación contextual de la contabilidad y, por ende, una verdadera cosmovisión para la disciplina contable.

No sólo se requieren procesos regulativos tendientes a la normalización, se necesita de una perspectiva de humanidad en un acto humano como es

la contabilidad y es indispensable establecer las bases de la crítica social contable y la reconstrucción histórica de la disciplina, desde perspectivas positivas o hermenéuticas, heterodoxas u ortodoxas, clásicas o vanguardistas.

## **Bibliografía**

AGUDELO HENAO, Luis Fernando. (2006). Actividades multimediales para el desarrollo de competencias en contabilidad, una mirada desde los modelos pedagógicos constructivista y conceptual. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

BUNGE, Mario. (1972). *La ciencia, su método y su filosofía*. Buenos Aires: Editorial Siglo XX.

CANO, Abel María. (2008). La gestión del conocimiento y la responsabilidad social corporativa del Contador Público en la generación y gestión de la información contable en las empresas. En: *La formación del Contador Público en la generación y la gestión de la información*. Medellín: Logo Formas S.A. Universidad de Medellín.

CARDONA, John y ZAPATA, Miguel Ángel. (2006). *Educación contable: Antecedentes, actualidad y prospectiva*. Medellín: Universidad de Antioquia.

CARDONA, John y ZAPATA, Miguel Ángel. (2008). Formación del Contador Público y competencias de educación superior. En: *La formación del Contador Público en la generación y la gestión de la información*. Medellín: Logo Formas S.A. Universidad de Medellín.

CARR, Wilfred. (1995). *Teoría de la Educación. Hacia una investigación educativa crítica*. Madrid: Morata.

ESCOBAR, Gustavo. (1988). *Ética: introducción a su problemática y su historia (2ª ed.)*. México D.F.: Mcgraw Hill.

GARCÍA DUQUE, Carlos Emilio. (2009) ¿Qué significa hacer “pensamiento contable”? Elementos para la comprensión de algunos problemas teóricos involucrados en tal actividad. En: *Revista Lúmina. No. 10*. Universidad de Manizales. Entrega Enero- diciembre.

GARCÍA JIMÉNEZ, Marlon David. (2009). Problemas éticos del Contador Público y su relevancia social. En: *Ponencias XXI Congreso nacional de estudiantes de Contaduría pública*. Armenia: COESCO-FENECOP.

GIRALDO GARCÉS, Gregorio A. (2006). Problemáticas de la formación del estudiante de contaduría pública: la pertinencia de la actitud científica y epistemológica. Cuarto foro nacional de educación contable. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

GÓMEZ VILLEGAS, Mauricio. (2006). Comentarios sobre el aprendizaje-construcción de la teoría contable. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

GRACIA LÓPEZ, Edgar. (2006). Sobre las prácticas de gestión en la universidad. Cuarto foro nacional de educación contable. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

LOAIZA ROBLES, Fabiola. (2009). Aportes para la comprensión del discurso pedagógico contable. En: *Revista Lúmina. No. 10*. Universidad de Manizales. Entrega Enero- diciembre.

MACHADO RIVERA, Marco Antonio. (2009). Crisis de la contabilidad: contexto y dimensiones. En: *Revista Lúmina. No. 10*. Universidad de Manizales. Entrega Enero- diciembre.

MARTÍNEZ PINO; Guillermo León. (2002). El rediseño curricular contable. Entre lo profesional y lo disciplinal. En: *Del hacer al saber*. Universidad del Cauca. Popayán.

MARTÍNEZ PINO, Guillermo León. (2009). Los arquetipos contextuales de la ortodoxia contable. En: *Revista Lúmina. No. 10*. Universidad de Manizales. Entrega Enero- diciembre.

MENDOZA OSSA, Martha Lucía. (2006). La educación contable: Una reflexión ética. Cuarto foro nacional de educación contable. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

MUÑOZ GUTIÉRREZ, Carlos. (2006). *Semántica cognitiva: Modelos cognitivos y espacios mentales*. Madrid. (Consultado: Mayo 20 de 2010). <http://serbal.pntic.mec.es/~cmunoz11/carlos43.pdf>

QUIJANO VALENCIA, Olver. (2002). Nuevos tiempos, nuevas competencias de las monocompetencias a la policognición. En: *Del hacer al saber*. Universidad del Cauca. Popayán.

RESTREPO SÁNCHEZ, Fabiola. (2006). Alternativa en la formación del Contador Público. Cuarto foro nacional de educación contable. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

ROJAS ROJAS. William. (2002). La educación contable: al servicio de la fraternidad económica moderna. En: *Del hacer al saber*. Universidad del Cauca. Popayán.

ROJAS ROJAS. William. (2006). Contribución de las ciencias sociales y humanas a la formación del Contador Público. En: *Cuarto foro nacional de educación contable*. Manizales, Colombia.

RUSSELL, Bertrand. (1983). *El conocimiento humano*. Barcelona: Ediciones Orbis.

SUÁREZ PINEDA, Jesús. (2001). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. Primera parte. En: *Revista Legis del contador. No. 5*. Entrega Enero- marzo de 2001.

SUÁREZ PINEDA, Jesús. (2001). Cosmovisión social de la contabilidad como disciplina científica. Segunda parte. En: *Revista Legis del contador. No. 6*. Entrega Abril- junio de 2001.

TUA, Jorge. (1988). Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones. En: *Revista Contaduría. No. 13*. Entrega: Septiembre de 1988.

VERGARALARA, Gabriel. (2001). *Ética sociedad y educación*. Armenia, Colombia. Editorial Kinesis, p. 109-124.





# **Relaciones entre los flujos de efectivo de las empresas de Caldas y el crecimiento económico regional para el sector servicios durante el período de 2002 a 2010**

*Alejandra Molina Osorio<sup>1</sup>  
Gabriel Eduardo Escobar Arias<sup>2</sup>  
Rubén Darío Arango Álvarez,<sup>3</sup>*

## **Resumen**

El objetivo se explica en la relación entre los flujos de efectivo de las empresas de Caldas sector de servicios que reportaron estados financieros a la Superintendencia de Sociedades durante el período 2002 - 2010 y el comportamiento del entorno económico regional durante el mismo período de tiempo.

Para su desarrollo metodológico se obtuvieron los flujos de efectivo de operación, financiación e inversión de las empresas del sector, luego se extrajeron las series de tiempo de las variables macroeconómicas PIB y desempleo de Caldas, tasas de interés, DTF e IGBC de Colombia, se desarrolló un análisis histórico del comportamiento del sector y de las variables macroeconómicas de manera independiente. Finalmente, se elaboró una clasificación de los flujos de efectivo y las variables macroeconómicas para realizar y analizar la correlación, igualmente, el análisis de la rentabilidad del activo y de las utilidades de las empresas objeto del presente estudio.

Los resultados obtenidos permitieron inferir que no existe una correlación entre los flujos de efectivo operativos, de inversión y financiación, con cada una de las variables macroeconómicas antes mencionadas, además, se puede concluir que el aporte de las empresas del sector al PIB regional no es representativo para el desarrollo y crecimiento del mismo.

**Palabras clave:**Flujos de efectivo, Utilidad, Rentabilidad del activo, variables macroeconómicas y Sectores.

- 
- 1 Economista Empresarial, coordinadora del departamento de economía docente e investigadora Universidad Autónoma de Manizales, Especialista en Gerencia Empresarial, Magister en Administración de Negocios MBA [alejamol@autonoma.edu.co](mailto:alejamol@autonoma.edu.co)
  - 2 Economista M. Sc. Profesor Universidad Autónoma de Manizales, profesor catedrático asociado Universidad Nacional de Colombia sede Manizales. [gabrieledo@autonoma.edu.co](mailto:gabrieledo@autonoma.edu.co); [geescobara@unal.edu.co](mailto:geescobara@unal.edu.co)
  - 3 Contador Público, Especialista en finanzas, profesor Universidad Autónoma de Manizales, profesor catedrático universidad de Manizales [rdarango@autonoma.edu.co](mailto:rdarango@autonoma.edu.co)

### **Abstract**

The objective of this research was to establish the relationship that exists between the Caldas's companies service sector cash flows that reported financial statements to the Superintendencia de Sociedades for the period 2002 - 2010 and regional economic environment behavior during the same period of time.

The methodological development was done like this: we had to get the operating , financing and investment cash flows of companies in the sector, then extracted the time series of macroeconomic variables GDP and Caldas's unemployment , interest rates, DTF and Colombian IGBC, then, we developed a historical analysis of the behavior of the sector and macroeconomic variables independently. Finally, we did a classification of cash flows and macroeconomic variables for correlation and also the analysis of return on assets and profits of the companies covered by this study.

The research results showed the correlation between operating cash flows, investment and financing, with each of the macroeconomic variables mentioned above where we find that the contribution of this sector companies to regional GDP is not representative for development.

**Key words:** cash flows, macroeconomic variables, return on assets, profits

## **Introducción**

Para la generación de estrategias que logren la permanencia en el tiempo de las empresas u organizaciones de hoy día y lograr un desarrollo regional sostenible, es importante analizar el entorno actual, al que las organizaciones se están enfrentando; investigaciones anteriores como la medición económica del valor agregado de las empresas en Caldas, evidenciaron que los administrativos de las organizaciones están centrados en el corto plazo y el aumento de utilidades es el objetivo más claro; pero, la generación de valor económico agregado significa generar estrategias de largo plazo, que muy pocos sectores lo evidenciaron.

Para seguir con un análisis de la realidad financiera de las empresas de Caldas con esta nueva investigación en la línea de finanzas del grupo en empresariado de la Universidad Autónoma de Manizales, se pretende la elaboración de un estudio, analizando los flujos de efectivo de algunas empresas de Caldas para el sector servicios durante el período 2002-2010 en sus estructuras de operación, financiación e inversión y determinar su relación con el entorno económico regional durante el mismo período. Con el estudio de diferentes variables económicas como el Producto Interno Bruto, el Desempleo, la Tasa de Interés y, de esta forma, analizar sus comportamientos y explicarlos de acuerdo con los resultados obtenidos durante el período objeto de estudio en las empresas de Caldas de los sectores económicos señalados y que reportaron información financiera a la Superintendencia de Sociedades<sup>4</sup>.

Presentamos, a continuación, a empresarios, lectores y público interesado, los resultados de este trabajo, que por su utilidad, dan origen a nuevos procesos investigativos para diferentes sectores, períodos y regiones que, hacia el futuro, pueden ser una herramienta de análisis para facilitar la toma de decisiones que conlleven al crecimiento empresarial.

La contabilidad, como otras disciplinas, trasciende en la medida que se dan avances en la tecnología, en la innovación, en las formas de generar conocimiento, etc. La contabilidad, no solamente es mostrar resultados de las transacciones comerciales que se dan al interior de la empresa; también es una herramienta que trata de explicar los resultados para facilitar la toma de decisiones empresariales, como decisiones de financiación, inversión y de pago de dividendos, decisiones enfocadas hacia la creación de valor y permanencia de la empresa en el mercado. alguna de las herramientas que posee la contabilidad, es el análisis financiero, que estudia la liquidez, la rentabilidad, el endeudamiento, el apalancamiento, entre otras herra-

---

4 Conforme a la norma colombiana regida por el decreto Nro. 4350 de 04 de Diciembre de 2006, se determinan las personas jurídicas y sociedades sujetas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades.

mientas que se utilizan para facilitar la toma de decisiones y contribuir al crecimiento de la organización.

En algunos países, los entornos económicos en que se desenvuelven las empresas, están marcados por altas tasas de interés en el mercado y ello conlleva a que las empresas revelen altos niveles de utilidades y bajos niveles de caja, generándose una preocupación por la utilidad y análisis real de la información a partir de los estados financieros. Por este motivo, se implementó en nuestro país, a partir de los años ochenta, la presentación de los flujos de efectivo como un estado financiero adicional para mejorar el análisis de la información generada por la contabilidad. En estos flujos de efectivo, se diferenciaron las actividades tanto de operación, de financiación e inversión, con el objeto de formular y pronosticar los resultados de caja y así complementar la información que se presenta en otros estados financieros tales como el balance general, el estado de resultados y los cambios en el patrimonio.<sup>5</sup>

Los flujos de efectivo, al igual que algunas de las herramientas nombradas, son base para la toma de decisiones empresariales, ya que determinan de dónde provienen los recursos y cuál es su utilización y son base fundamental para determinar la liquidez y crecimiento de la empresa, así como también, el valor de la organización y las decisiones de tesorería en sus inversiones tanto de largo como de corto plazo.

En los procesos docentes, hemos trabajado con profundidad el tema de los flujos de efectivo y hemos podido determinar que son una herramienta muy importante para el apoyo de la toma de decisiones al interior de las organizaciones, ya que de las decisiones que se tomen depende la liquidez, el crecimiento y la permanencia de las mismas en un entorno competitivo; también, a partir de estos, es que las entidades financieras toman la decisión de otorgarle recursos monetarios a las empresas para su inversión y operación, por lo tanto, los flujos de efectivo se convirtieron más en una herramienta gerencial que en un simple estado financiero que arroja información contable. Y, en la medida que el resultado de los mismos se pueda relacionar con el entorno económico, las decisiones que allí se tomen, tendrán un mayor fundamento para tratar de determinar el sendero que debe tomar la empresa de acuerdo con las relaciones que presenten los diferentes flujos de efectivo con el entorno en donde se desenvuelve la organización. De acuerdo con lo anterior, surge la siguiente pregunta: ¿Cómo inciden las variables macroeconómicas regionales en los flujos de efectivo de las empresas de Caldas en el sector servicios que reportaron

---

<sup>5</sup> Discussionmemorandum“reporting funds flow.Liquidity and financial flexibility” fasb.(Estanford: 1980).

estados financieros a la Superintendencia de Sociedades durante el período 2002 – 2010?

## Referente teórico

Oscar León García Serna, en su libro *Administración Financiera Fundamentos y Aplicaciones* describe el flujo de efectivo como: *“Es el flujo de caja que queda disponible para atender los compromisos con los beneficiarios de la empresa: acreedores y socios. A los acreedores se les atiende con servicio a la deuda (capital más intereses), y a los propietarios con la suma restante, con la cual ellos toman decisiones, una de las cuales es la determinación de la cantidad a repartir como dividendos. Por lo tanto la gestión gerencial debe propender por el permanente aumento del flujo de caja libre de la empresa”*<sup>6</sup>.

Como lo describe el autor Stephen A. Ross<sup>7</sup> en su libro *finanzas corporativas*, el flujo de efectivo es *“el que ayuda a explicar el cambio en el efectivo contable y los equivalentes mostrando de esta forma los diferentes flujos de efectivo, existiendo varios tipos de flujo de caja los cuales son necesarios para comprender la situación financiera de la empresa. El flujo de caja operativo, definido como beneficios antes de intereses y depreciación menos impuestos, mide el efectivo generado a partir de las operaciones sin contar los requerimientos de inversión o capital de trabajo. El flujo de caja total de la empresa, incluye los ajustes por gasto de capital y sumas al capital de trabajo neto”*. Para la construcción del EFAF y los flujos de efectivo, estos se dividen en flujo de efectivo de las operaciones, de las actividades de financiación y de las actividades de inversión que, al ser sumados, dan como resultado el Flujo de Efectivo Total.

Se entiende por Flujo de Efectivo de las Operaciones, las entradas y salidas de efectivo por ejercer la actividad principal del negocio, es decir, producto de la fabricación y venta de unos bienes o por la comercialización o la prestación de un servicio<sup>8</sup>.

El Flujo de Efectivo de las Inversiones, muestra la entrada y salida de recursos monetarios producto de diferentes actividades de inversión diferentes a la actividad principal, un ejemplo de ello, podrían ser los intereses de los depósitos bancarios a través de diferentes productos financieros.

---

6 Oscar León García Serna, *Administración Financiera Fundamentos y Aplicaciones*, Pág. 13, Tercera edición, año 1.999

7 Stephen A. Ross, *Finanzas Corporativas*, Randolph W. Westerfield, Jeffrey F. Jaffe, Mcgraw Hill, impreso en Madrid España, año 1.997, tercera edición, pág. 38.

8 En términos simples, el flujo de efectivo de las operaciones, es el flujo generado por en el giro normal del negocio sin incluir otros ingresos u otros egresos. – Nota de los autores -

El Flujo de Efectivo de Financiación muestra las entradas y salidas de recursos monetarios que se dan al interior de la organización por parte de terceros y sus dueños o accionistas.

El cálculo de los flujos de efectivo se puede realizar a través de la construcción del EFAF (Estado de Fuentes y Aplicaciones de Fondos) estado financiero que muestra de donde salen los recursos monetarios en la organización y cuál fue la utilización que se dio a cada uno de estos recursos, para así, determinar el rumbo que se le da a cada uno de los dineros, ya sea que se destinaron a su actividad principal, en las actividades de financiación o en las actividades de inversión. En el EFAF se comparan diferentes estados financieros (Balance General y Estado de Resultados) consecutivos en su periodicidad, para poder conocer así la fuente y la utilización de los recursos.

Una empresa puede obtener recursos de la siguiente forma:

Con aportes de capital por parte de los dueños, con créditos externos, con venta de activos fijos, con la emisión de acciones y a través de la generación interna de fondos (GIF)<sup>9</sup>.

Todos los anteriores rubros son los llamados fondos, entendiendo por estos, aquellos recursos económicos de que la empresa dispone o espera obtener para el normal funcionamiento de ésta.

Las salidas de efectivo o la utilización que se le dan a los recursos pueden estar representados por pago de las obligaciones (laborales, a los propietarios, a proveedores, al sistema financiero, entre otros), de los impuestos (a la renta, al impuesto sobre las ventas y demás) estos rubros se les conoce como usos de los fondos.

El EFAF se compone, principalmente, de fuentes de fondos y aplicaciones o usos de fondos, entendiéndose por esto, lo siguiente:

**Fuente:** “Son los recursos económicos que están permanentemente disponibles para que la empresa lleve a cabo sus operaciones, donde el efectivo puede llegar a ser uno de estos recursos”<sup>10</sup> también los recursos se generan a través de: los inventarios, cuentas por cobrar, venta de activos fijos, desinversiones, entre otros.

---

9 GIF: Generación Interna de Fondos: Son los recursos que se generan al interior de la organización por ejercer la actividad principal del negocio y otras actividades alternas como son la financiación y las inversiones.

10 García Serna Oscar León, Administración financiera fundamentos y aplicaciones, Tercera edición. 1999. Pág. 342

Aplicación: Es un compromiso en el desembolso de los recursos, lo que quiere decir, muestra el rubro contable en el cual fue utilizada la disponibilidad de éstos. En los movimientos contables se generan tanto las fuentes como aplicaciones, se presenta una fuente de recursos cuando hay una disminución en los activos, cuando hay un incremento en los pasivos y cuando hay un incremento del patrimonio. Se presenta una aplicación, cuando se da un incremento en los activos, una disminución de los pasivos y una disminución del patrimonio.

## **Referente Metodológico**

La presente investigación es de carácter documental, descriptiva – correlacional, debido a que en el proceso se identificaron los flujos de efectivo de la operación, financiación e inversión, los que fueron correlacionados con las diferentes variables macroeconómicas que los pudieron afectar como el PIB y desempleo de Caldas, las tasas de interés, DTF e IGBC en Colombia, identificando año por año los incrementos o disminuciones que pudieron presentar los flujos de efectivo y su relación de estos con el comportamiento de la economía para los mismos períodos. Estas correlaciones pueden ser de tipo positivo o negativo, será de tipo positivo, en la medida que se incrementen los flujos de efectivo y de la misma forma lo hagan las variables macroeconómicas objeto de estudio y será de tipo negativo en la medida que presenten diferentes comportamientos, es decir, que los flujos de efectivo se incrementen y las variables macroeconómicas, objeto de estudio, disminuyan o viceversa. Se considera un estudio documental debido a que las fuentes primarias de información fueron extraídas de informes de agremiaciones, Cámara de Comercio, Superintendencia de sociedades, Banco de la República, Bolsa de Valores, Bancolombia, Departamento nacional de estadística, entre otras.

En la medida que no exista correlación entre los flujos de efectivo y el comportamiento económico de la región, quiere decir, que son variables totalmente independientes y que sus resultados no dependen de los comportamientos de una u otra variable objeto de estudio.

El enfoque de esta investigación es de tipo empírico – analítico, ya que se realiza un recorrido histórico con los datos obtenidos a través de las diferentes fuentes de información, las que se correlacionan entre sí, para poder obtener unas conclusiones del resultado de las mismas.

## **Unidad de trabajo y unidad de análisis**

Para el desarrollo de la presente investigación, se tomaron como base, aquellas empresas del sector servicios del departamento de Caldas que reportaron de forma continua los estados financieros ante la superintendencia



de sociedades de Colombia durante los años 2002 – 2010. Se extrajo de la base de datos, cualquier empresa que no cumpliera este requisito, ya que no se podría hacer un real análisis de la información para los periodos señalados.

La unidad de análisis es poblacional, ya que se trabajó con todas las empresas del departamento de Caldas del sector servicios que reportaron de forma continua sus estados financieros a la superintendencia de sociedades obteniendo los siguientes resultados, que se muestran en la tabla 1:

Sector Servicios con un total de 13 empresas:

**Tabla 1: sector servicios**

Razón Social	Número de Identificación (NIT)
Explanaciones y Construcciones LTDA.	800.026.389
R y S Construcciones LTDA.	800.027.557
Remo Representaciones y Distribuciones LTDA.	800.051.829
Constructora Las Galias S.A.	800.161.633
Funerales Los Olivos S.A.	800.180.230
Inversiones Rescandi S.A.	800.233.690
Contactamos LTDA.	810.000.450
Editorial La Patria S.A.	890.800.234
Urbanizadora San Cancio S.A.	890.800.766
Jardines la Esperanza S.A.	890.803.033
Hotel Carretero S.A.	890.804.955
Sociedad Hotelera de Caldas S.A.	890.803.603
Gómez Raad y Cía. S en C.	890.807.359

Fuente: Elaborada por los autores con información suministrada por la Superintendencia de Sociedades para el período 2002-2010.

Toda la información necesaria para obtener los estados financieros fue sustraída de la superintendencia de sociedades de Colombia en su base de datos Sirem (sistema de información y registro empresarial), donde se encuentran, período por período, los estados financieros, como el estado de resultados, el balance general y los flujos de efectivo.

Toda la información obtenida de la base de datos se analizó en aplicativo de Excel donde se realizaron los cálculos necesarios para obtener la rentabilidad del activo, la utilidad y organizar toda la información de los datos macroeconómicos y flujos de caja para poder realizar su correlación respectiva y el sistema de información estadístico SPSS para la realización de toda la correlación de variables (flujos de efectivo – indicadores macroeconómicos).

## **Resultados**

Análisis del sector servicios:

Año 2002: Durante este período de tiempo las ventas disminuyeron en 38,9% con respecto del año 2001, reflejándose los resultados económicos generales, donde las altas tasa de interés y el poco apetito por el consumo, muestra la caída de los ingresos de los comerciantes para este período, precedido, también, de una crisis financiera donde las entidades financieras restringen la colocación por los riesgos que se generan en las mismas.

Año 2003: Para este año, los indicadores macro comenzaron a mejorar y en el sector específico se manifiesta de igual manera, debido al impulso de todos los sectores tanto a nivel regional como nacional.

Años 2004 y 2005: Con respecto al año 2003, las cifras aunque no fueron muy alentadoras se dio un ligero repunte en los indicadores macro y el sector servicios no fue ajeno a esta tendencia, ya que es este uno de los sectores que más dinamismo ha tenido en las economías en los últimos períodos. Estos repuntes se relacionan, en gran parte, con el incremento de la masa monetaria y los buenos resultados del sector financiero que colocó mayor cantidad de dinero en la economía.

Año 2006: Este período se puede denominar como el repunte del sector donde la mayoría de sectores presentaron buenos incrementos con respecto a periodos anteriores, en el caso de la construcción, creció en un 69% con respecto del año 2005 y el nivel de desempleo disminuyó del 17.20% al 16,35%.

Año 2007: se dio una tendencia similar al año 2006, donde la construcción fue uno de los grandes jalonadores para la mejora de las cifras departamentales por el incremento en las compras de materiales para la construcción y el incremento en el nivel de empleo que el propio sector genera.

Año 2008, 09 y 10: Para la región se presentó una dinámica en los servicios de mucho crecimiento debido, principalmente, a los “Call Center” los que aportan, en su gran mayoría, a la generación de empleo y que causaron un incremento razonable, en la prestación de los servicios, siendo éste, el gran dinamizador del empleo en la región desde años anteriores.

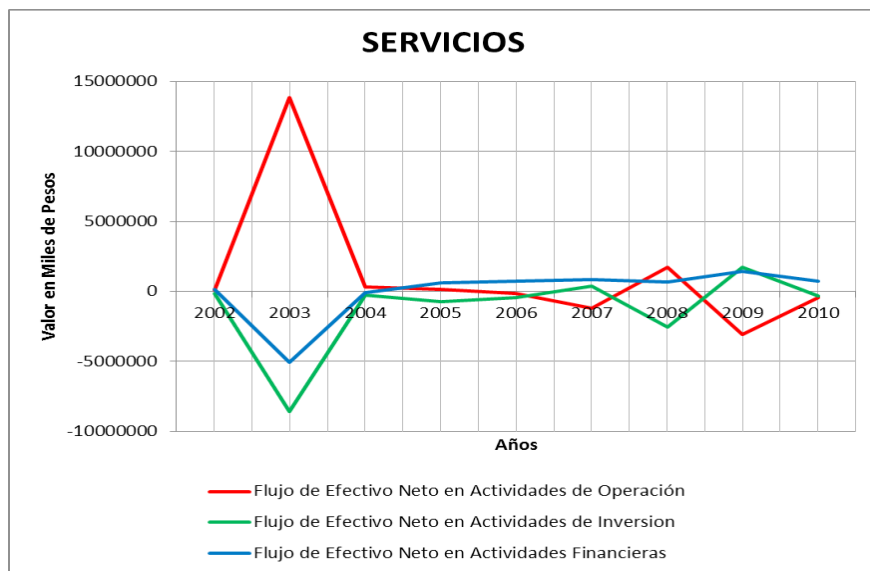
Tabla y graficas por empresa del sector servicios: A continuación se muestra el resultado de los flujos de efectivo de las diferentes actividades al interior de las empresas, como la operación, la financiación y la inversión (ilustración 1), también se muestra el resultado de los flujos de efectivo en unidades monetarias (tabla 2) y los flujos de efectivo netos, los que corresponden a la sumatoria de los flujos de efectivo de operación, financiación e inversión (ilustración 2).

**Tabla 2: flujo de efectivo sector servicios.**

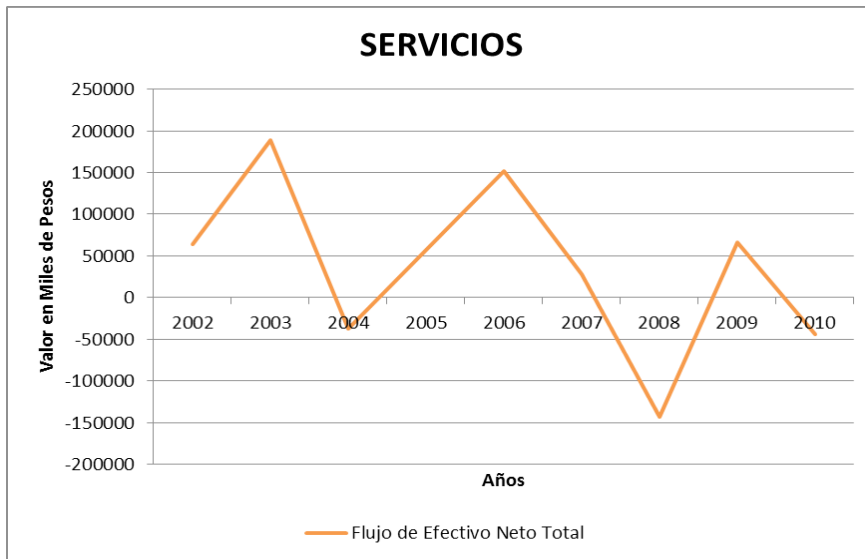
	Flujo de Efectivo Neto en Actividades de Operación	Flujo de Efectivo Neto en Actividades de Inversión	Flujo de Efectivo Neto en Actividades Financieras	Flujo de Efectivo Neto Total
<b>2002</b>	69162,8462	-157595,923	151863	63429,9231
<b>2003</b>	13867489,5	-8600224,15	-5078507,08	188758,308
<b>2004</b>	299656,308	-234483,154	-102508,308	-37335,1538
<b>2005</b>	174098,308	-752172,769	635758,692	57684,2308
<b>2006</b>	-125906,769	-437917,385	715714	151889,846
<b>2007</b>	-1205596,31	405531,923	827365,538	27301,1538
<b>2008</b>	1729995,92	-2531637,62	658247,077	-143394,615
<b>2009</b>	-3096359,92	1715912,31	1446585,85	66138,2308
<b>2010</b>	-421482,615	-334240,538	711634,231	-44088,9231

Elaboración propia con datos suministrados por la supersociedades.

**Ilustración 1: Flujos de efectivo sector servicios**



**Ilustración 2: Flujos de efectivo neto sector servicios**



**Análisis estadístico sector servicios:**

Se muestran en la tabla 3, los datos necesarios para alimentar el sistema SPSS para la elaboración de la correlación y los resultados de la misma en la tabla 4:

**Tabla 3: Datos para correlación sector servicios**

AÑOS	PIB servicios 52%	DESEMPLEO	IGBC	PROMEDIO ANUAL	TASA DE INTERES	FENO	FENI	FENF	FET
AÑOS	PIB	TD	IGBC	DTF	TI	FE0	FEI	FEF	FET
2002	2784,08	8,90	537,79	9,0	14,158	69162,84615	-157595,9231	151863	63429,92308
2003	2873,52	9,86	725,04	7,8	12,812	13867489,54	-8600224,154	-5078507,077	188758,3077
2004	2917,2	8,91	2.012,13	7,8	13,063	299656,3077	-234483,1538	-102508,3077	-37335,15385
2005	3081,52	7,82	5.032,44	7,1	12,584	174098,308	-752172,769	635758,692	57684,2308
2006	3355,04	6,45	1.730,66	6,3	11,522	-125906,769	-437917,385	715714	151889,846
2007	3539,64	6,54	-414,75	8,0	14,305	-1205596,31	405531,923	827365,538	27301,1538
2008	3589,56	6,53	-3.133,50	9,7	16,383	1729995,923	-2531637,615	658247,0769	-143394,6154
2009	3762,72	7,13	4.041,46	6,3	12,402	-3096359,92	1715912,31	1446585,85	66138,2308
2010	3912,48	8,15	3.894,63	3,7	8,823	-421482,6154	-334240,5385	711634,2308	-44088,92308

Elaboración propia con información de supersociedades.

**Tabla 4: Correlación sector servicios**

	AÑOS	PIB	TD	IGBC	DTF	TI	FEO	FEI	FEF	FET
AÑOS	1									
PIB	0,98933249	1								
TD	-0,63418675	-0,66051788	1							
IGBC	0,13733557	0,08340022	0,20329722	1						
DTF	-0,5466399	-0,53273096	0,01961159	-0,73826549	1					
TI	-0,3119128	-0,29912659	-0,19685855	-0,76596297	0,96339581	1				
FEO	-0,47802631	-0,47546949	0,62329858	-0,2592052	0,22053868	0,08197871	1			
FEI	0,41021485	0,41184547	-0,54251583	0,32320721	-0,24733915	-0,12976982	-0,98898766	1		
FEF	0,55036314	0,54432743	-0,72222505	0,17407024	-0,18414601	-0,02261044	-0,97977045	0,93986572	1	
FET	-0,46639331	-0,41111728	0,2961673	0,31580456	-0,14933776	-0,28514525	0,43046999	-0,34207389	-0,50712016	1

Fuente: Elaboración propia con información de supersociedades.

En la tabla de correlación estadística, se puede observar, que no hay una buena correlación entre el PIB departamental y el flujo de efectivo de las operaciones y esto se explica debido a que la muestra poblacional es muy pequeña frente a los otros sectores y también a que es poco el aporte que realizó el mismo, para el desarrollo del PIB departamental; de manera contraria, se demuestra una buena correlación entre el PIB y los flujos de efectivo de las inversiones y de la financiación debido a la disminución que han presentado las tasas de interés durante los últimos años en la economía nacional, lo que impulsa a los comerciantes y prestadores de servicios a endeudarse más e invertir más, lo que hace que el flujo de efectivo de las operaciones en el corto plazo tienda a disminuir, lo que explica, también, la falta de correlación entre el crecimiento de este flujo y el PIB departamental.

Hay una buena correlación entre el nivel de empleo y el flujo de efectivo de las operaciones, lo que se explica, ya que el sector comercial es uno de los más grandes demandantes de empleo en la economía regional y en la medida que los ingresos de los comerciante aumente, es necesario contratar mano de obra para el incremento de los propios ingresos.

El IGBC presenta una buena correlación con el flujo de efectivo de las inversiones debido a que la mayoría de sectores y personas naturales durante los últimos años, ha dejado de invertir en las propias operaciones y han destinado recursos al mercado de capitales, ya que éste, ha mostrado un mejor desempeño en la rentabilidad que la propia rentabilidad operacional.

## Análisis de la rentabilidad del activo sector servicios:

**Tabla 5: Rentabilidad sector servicios**

Rentabilidad	años
6,80%	2002
0,37%	2003
-0,14%	2004
-5,71%	2005
3,45%	2006
3,76%	2007
5,47%	2008
5,97%	2009
3,78%	2010

Elaboración propia con información de supersociedades

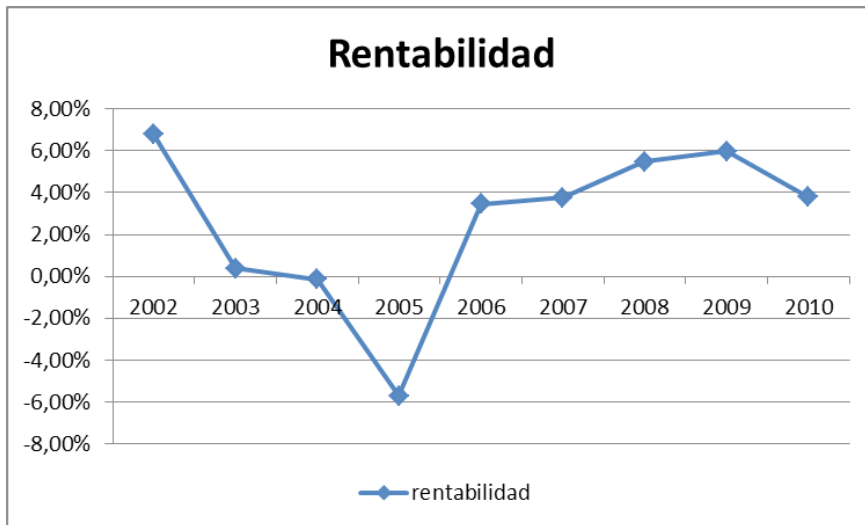


Ilustración 3: Rentabilidad sector servicios.

Como se observa en el gráfico sectorial, el nivel máximo de rentabilidad del activo durante el período objeto de estudio, los máximos están alrededor del 6%, y con un promedio aproximado del 3%, para efectos de la rentabilidad, no es para nada satisfactoria, al ser comparada con el costo del capital, que es mayor a la propia rentabilidad del activo, si se tiene en cuenta que las tasas de interés de colocación de la banca han sido mayores a este promedio durante los años estudiados, lo que se traduce en que la rentabilidad del sector no es buena en la medida que no es mayor al costo del capital del mismo sector. Es importante tener en cuenta, que la rentabilidad aunque es una medida del largo plazo, en el estudio realizado, se están

teniendo en cuenta 9 años consecutivos, que ya tiene en cuenta este factor temporal, por lo tanto, los resultados no son satisfactorios para el sector. Para mejorar la rentabilidad del activo se debe efectuar un mejor uso de las inversiones realizadas, es decir, los esfuerzos deben estar encaminados a que el uso de los activos destinados para la generación de efectivo, debe estar operando a su máxima capacidad donde no se genere desperdicio de dinero. También, para mejorar este indicador, los empresarios deben hacer uso, solamente, de aquellos activos que le estén generando recursos monetarios, aquellos que no lo estén haciendo deben ser vendidos para no generar gastos adicionales. De esta forma, se hace un mejor uso de los recursos, lo que se traduce en una mejora de la rentabilidad.

### **Análisis de la utilidad sector servicios.**

**Tabla 5: Utilidad sector servicios**

Años	Utilidad
2002	101.947
2003	122.863
2004	12.263.408
2005	135.506
2006	269.785
2007	892.406
2008	1.380.134
2009	1.185.270
2010	390.731

Fuente: Elaboración propia con información de supersociedades.

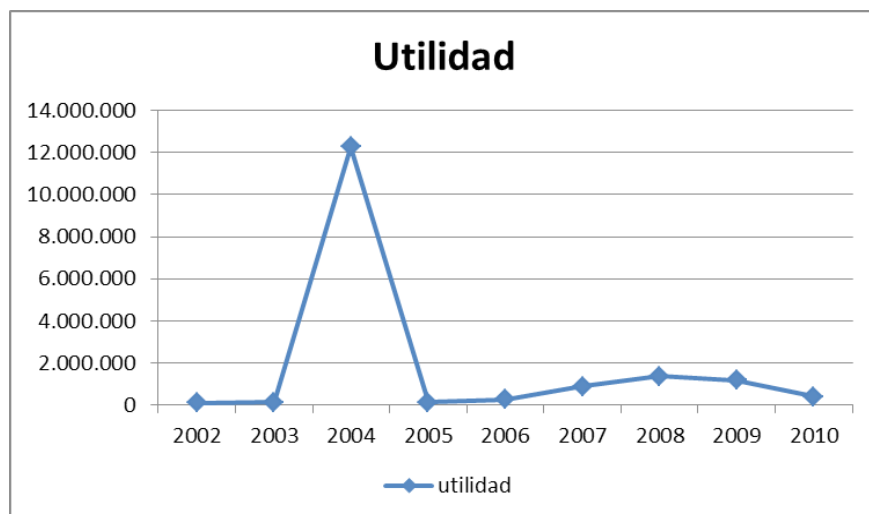


Ilustración 4: Utilidad sector servicios.

Sectorialmente, la utilidad ha sido muy estable durante todos los años objeto del estudio, con una sola excepción durante el año 2004, la cual muestra un buen incremento, debido, principalmente, a las expectativas de crecimiento y mejora de la economía y la seguridad a nivel nacional, así como también, la finalización de la crisis hipotecaria que demarcó malos resultados para la mayoría de sectores durante los años 1999 – 2002. En la gráfica se puede observar que las utilidades del sector han venido siendo estables lo que demuestra el mal comportamiento del mismo, ya que en años como 2006 - 2008, en Colombia se dio un buen incremento del consumo por las perspectivas de crecimiento económico y el sector local no tiene reacción ante este hecho económico, adicionalmente, al no tener crecimiento en las utilidades se podría afirmar que en términos reales, lo que se demuestra es un decrecimiento de las mismas, ya que el estudio, al ser en términos corrientes, la inflación es causante de pérdida del poder adquisitivo, lo que se traduce en una pérdida de rentabilidad ya en términos reales.

## **Conclusiones**

Las empresas del sector servicios del departamento de Caldas no mostraron un buen nivel de contribución al PIB departamental de acuerdo con la correlación establecida entre los flujos de caja y el indicador macroeconómico, esto se debe, principalmente, a que la mayoría de ingresos los aporta el sector manufacturero.

Se evidenció una buena correlación entre los flujos de efectivo de la inversión y la financiación con el indicador tasas de interés, esto se explica en la medida que éstas, en una economía, cuando comienzan a reducirse, incrementan el apetito por parte de los empresarios por adquirir recursos monetarios más baratos, lo que impulsa la inversión y la financiación.

Durante los períodos objeto de estudio se observó que el flujo de efectivo de las operaciones fue el que presentó mayor estabilidad a partir del año 2004, al igual, que el resultado de las utilidades, lo que indica, que los ingresos de este sector han sido estables durante los últimos años, siendo esto, un dato preocupante ya que en la medida que los ingresos no se incrementen, el aporte a los indicadores macroeconómicos será muy pobre.

Los flujos de efectivo de la inversión, para el sector, mostró un aumento durante los años 2003 y 2008, producto de las oportunidades que ofreció el mercado monetario para este tipo de activos (financieros). Este movimiento se presentó gracias a los capitales golondrina.

Se pudo observar que para el año 2009, el comportamiento de los flujos de operación e inversión se comportaron de forma contraria, es decir, en la medida que el flujo de operaciones aumentaba, el de inversiones disminuía



en una proporción similar, esto se explica, en la medida que los empresarios no hagan inversiones, los flujos operativos inmediatamente aumentan, ya que no tiene que destinar recursos monetarios para este rubro que requiere, en la mayoría de casos, de muchos recursos.

La rentabilidad sectorial para los años objeto del estudio, no fue suficiente ya que presentó un promedio del 3%, frente a un costo de financiación promedio para el mismo período del 14%.

## **Recomendaciones**

Los empresarios del sector deben conocer este documento con el objeto de que comiencen a tomar decisiones certeras para los próximos períodos, ya que si se continúa en la misma senda, de no crecimiento y más bien de conservar cierta estabilidad en los ingresos, se puede determinar que el permanecer y el crecer que son objetivos básicos fundamentales de las finanzas, más no se estarían cumpliendo, lo que conllevaría a una no generación de valor para las empresas del sector.

Los empresarios del sector deben realizar una muy buena planeación de sus negocios, sus expectativas de crecimiento y sus expectativas de ingresos, ya que las inversiones que hagan hoy serán el reflejo de los flujos de efectivo para el futuro.

En el proceso de planeación que realicen los empresarios del sector, deben tener muy en la cuenta, los nuevos retos que tienen, como es la reciente aprobación del TLC con los Estados Unidos, donde el sector servicios, de acuerdo con los informes publicados, es el que más crecimiento va a tener en virtud este tratado, por lo tanto, es donde más competencia se va a tener.

## **Bibliografía**

- Andi (2008). *Encuesta de Opinión Industrial Conjunta (EOIC)*. Bogotá.
- Banco de la República de Colombia (2002). *Boletín Económico*. Colombia.
- Banco de la República de Colombia (2007). *Boletín Económico*. Colombia.
- Banco de la República de Colombia (2010). *Boletín Económico*. Colombia.
- Banco de la República de Colombia (2011). *Boletín Económico*. Colombia.
- Banco de la República de Colombia (s.f.). Recuperado agosto 12, 2011, de [www.banrep.gov.co](http://www.banrep.gov.co)
- Bolsa de Valores de Colombia (s.f.a). Recuperado en julio 1, 2011, de <http://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/GlosarioResultado>
- Bolsa de Valores de Colombia (s.f.a). Recuperado en julio 14, 2011, de <http://www.bvc.com.co/pps/tibco/portalbvc/Home/Mercados/enlinea/indicesbursatiles?com>.

tibco.ps.pagesvc.renderParams.sub5d9e2b27\_11de9ed172b\_-74047f000001=action%3Ddetallar%26org.springframework.web.portlet.mvc.ImplicitModel%3Dtrue%26#

Brigham, Eugene F. y Houston, Joel F (2005). *Fundamentos de Administración Financiera*. Estados Unidos: Editorial Cecsca.

Cámara de Comercio de Manizales (2008). *Informe Económico de Manizales y Caldas*. Manizales.

Cámara de Comercio de Manizales (2010). *Informe Económico de Manizales y Caldas*. Manizales.

Casa de Bolsa (s.f.). Recuperado en julio 14, 2011, de [www.casadebolsa.com.co](http://www.casadebolsa.com.co) –  
Corporación Financiera del Valle (s.f.). Recuperado en diciembre 12, 2011, de [www.corfivalle.com](http://www.corfivalle.com)

DANE (2002). *Informe de Coyuntura Económica Regional de Caldas*. Manizales.

DANE (2003). *Encuesta Continua de Hogares (ECH)*. Colombia.

DANE (2003). *Informe de Coyuntura Económica Regional de Caldas*. Manizales.

DANE (2004). *Encuesta Continua de Hogares (ECH)*. Colombia.

DANE (2006). *Encuesta Continua de Hogares (ECH)*. Colombia.

DANE (2007). *Informe de Coyuntura Económica Regional de Caldas*. Manizales.

DANE (2007). *Informe sobre Desempleo*. Manizales.

DANE (2008). *Informe de Coyuntura Económica Regional de Caldas*. Manizales.

DANE (2009). *Informe de Coyuntura Económica Regional de Caldas*. Manizales.

DANE (2010). *Informe de Coyuntura Económica Regional de Caldas*. Manizales.

García, O. L. (1999). *Administración financiera: fundamentos y aplicaciones*. (3a ed.). Cali: Prensa Moderna Impresores S.A.

Presentation on FASB Discussion Memorandum Reporting Funds Flow, Liquidity, and financial flexibility. Número 34 of working paper series (Laurentian University of Sudbury School of commerce and administration. BarryEmmettHicks. 1981, Estados Unidos de América

Ross, S., Westerfield, R. y Jordan, B. (1997). *Fundamentos de finanzas corporativas*. (2a ed.). Madrid: Mc Graw Hill.

Superintendencia de Sociedades (s.f.) Recuperado en enero 17, 2012, de [www.supersociedades.gov.co](http://www.supersociedades.gov.co)

Superintendencia de Sociedades, Bogotá Decreto 4350 de 2006

Ultra bursátiles (s.f.). Recuperado en julio 13, 2011, de [www.ultrabursatiles.com.co](http://www.ultrabursatiles.com.co)



## Orientaciones para potenciales autores de Lúmina

**LÚMINA** es una publicación científico-tecnológica de carácter anual, orientada a promover y difundir en Colombia y América Latina los desarrollos de la investigación contable y las reflexiones académicas de disciplinas relacionadas. Los argumentos publicados no corresponden necesariamente al enfoque disciplinar del Programa, la Facultad y la Institución, y se publican con la estricta responsabilidad de los autores. La revista se constituye por derecho propio en un espacio abierto al debate académico y en esa medida fija los presentes criterios de publicación, que actuarán a manera de reglamento editorial.

LÚMINA recibirá sólo **trabajos inéditos**, en el ámbito de la teoría, la tecnología o la técnica contable y las disciplinas que se consideren conexas con ella, siempre en la perspectiva de construir *pensamiento contable*. Los artículos deberán evidenciar un proceso de reflexión académica que sustente rigurosamente el criterio del autor sobre el tema expuesto. **La fecha límite para la recepción de artículos es el 30 de junio de cada año.** Dado que nuestra revista está indexada en Publindex en Categoría C, y como lo ha estado realizando, continuaremos con la política editorial de evaluación doblemente anónima de las propuestas de publicación. En LÚMINA sólo se publicarán aquellos artículos que superen satisfactoriamente el proceso de evaluación anónima. *La revista notificará los resultados de la decisión de los árbitros durante los tres meses siguientes a la recepción de las propuestas.*

Los artículos (incluyendo resumen, bibliografía, cuadros, gráficas o anexos) deberán tener una extensión aproximada de 20 a 30 páginas, sin embargo, podrán ser publicados artículos de mayor o menor extensión atendiendo a su pertinencia y calidad. 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 cien (100) palabras y deberá ser redactado en inglés y en español. De no ser posible la redacción en lengua extranjera, los potenciales autores podrán presentar el resumen en español, pero aceptarán la versión libre de la traducción que realicen los editores de LÚMINA.

Las figuras, imágenes y tablas deberán presentarse integradas al texto en un solo archivo y, además, en archivos individuales separados, previendo inconvenientes de conversión de los procesadores de texto. LÚMINA no se hará responsable por los artículos que no cumplan estos requisitos.

**Las citas y referencias bibliográficas deberán elaborarse aplicando el modelo APA.**

Los autores que lo deseen podrán acompañar sus artículos con dibujos, grabados o fotografías alusivas al tema. En estos casos, el material debe ser de buena calidad (alta resolución gráfica). LÚMINA sólo devolverá el material gráfico a pedido de los autores y no asume responsabilidad por material que no cumpla con estas

indicaciones. El Director Editorial determinará el material gráfico publicable en cada edición.

Las reseñas de autor deberán incluir nombre completo, profesión, trayectoria académica, vinculación laboral, publicaciones, correo electrónico y teléfono fijo y/o celular.

A juicio de los editores podrán publicarse reseñas de libros, publicaciones seriadas y eventos académicos.

Todo texto deberá remitirse por correo electrónico o en un CD guardado en formato Word/Windows. Tras el arbitraje por parte de expertos, las propuestas evaluadas satisfactoriamente serán sometidas a revisión de redacción, gramática y estilo, y estas correcciones tendrán que ser aprobadas por los autores.

Los trabajos propuestos deben dirigirse únicamente a los siguientes correos electrónicos: **revistalumina@umanizales.edu.co**; **cegarcia@umanizales.edu.co**

O a la siguiente dirección postal:

**Revista LÚMINA**

Universidad de Manizales

Centro de Investigaciones Contables y Desarrollos Alternativos CINDAL

Programa de Contaduría Pública

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Carrera 9 N° 19-03

Tel. (57) (6) 887 96 80. Fax 884 14 43

Manizales, Caldas. Colombia.

Cualquier inquietud respecto a estos criterios, será gustosamente atendida por la dirección editorial de LÚMINA.

***Carlos Emilio García Duque***  
***Director Editorial***

***Jhon Henry Cortés Jiménez***  
***Coordinador Editorial***



## Formato de suscripción

Nombre / Name	_____
Cédula / Identification number	_____
Dirección / Address	_____
Ciudad / City	_____
Departamento / State	_____
Código Postal / Zip Code	_____
País / Country	_____
Teléfono / Phone Number	_____
Profesión / Profession	_____
Institución / Employer	_____
E-mail	_____
Dirección de envío / Mailing Address	_____
	_____

**Suscripción nacional por un año: Profesionales: \$15.000 - Estudiantes: \$12.000**

**Suscripción nacional por dos años: Profesionales: \$25.000 - Estudiantes: \$20.000**

Se debe consignar en el Banco de Bogotá, cuenta corriente N° 428079628, o en Bancolombia, cuenta corriente N° 07008236974. Se debe enviar copia de consignación y hoja de suscripción al fax 8841443, indicando en cada hoja: «**destinado a programa de contaduría pública**». Además debe informarse de la suscripción a los siguientes e-mail: [revistalumina@umanizales.edu.co](mailto:revistalumina@umanizales.edu.co) y [cegarcia@umanizales.edu.co](mailto:cegarcia@umanizales.edu.co)

Último ejemplar recibido / Last issue mailed

Año / Year

Número / Number

Fecha / Date