

FACULTAD
DE CONTADURÍA PÚBLICA
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA
Medellín • Colombia

Visión Contable

ISSN 0121 - 5337

4



UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA
LATINOAMERICANA

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA
MEDELLÍN · COLOMBIA 2004**

PRESIDENTE DE LA UNIVERSIDAD:

José Luciano Sanín Arroyave

RECTOR:

Jairo Uribe Arango

VICERRECTOR:

José Raúl Jaramillo Restrepo

DECANO FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA:

Jesús Bernardo Arango Henao

DIRECTOR DE LA REVISTA:

Jesús Bernardo Arango Henao

CONSEJO EDITORIAL:

Miguel Ángel Zapata Monsalve
Gabriel Ernesto Valencia Valencia

ISSN 0121 - 5337

REGLAMENTO DE LA REVISTA

La revista VISION CONTABLE de la Facultad de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, tiene como finalidad principal servir de tribuna para el debate de los temas de intereses que convocan a la profesión contable. Los artículos se someten a arbitraje nacional e internacional según el caso, siempre con el ánimo de garantizar la excelencia de las publicaciones.

Se tendrá como política que, al menos, un 30% de los artículos publicados hayan sido escritos por estudiantes o profesores de la Facultad de Contaduría de nuestra institución.

Su distribución se hará mediante venta directa en la tesorería de la Universidad, por canje, donación a entidades de formación y suscripción. Para ello se puede obtener información en la Facultad de Contaduría, o por correo electrónico en la siguiente dirección: contaduria@unaula.edu.co

Ni la Universidad, ni la Facultad, Se hacen responsables de los contenidos de los artículos, ni necesariamente deberán reflejar nuestro pensamiento con respecto a los tratados en ellos. Como los hemos afirmado, la revista pretende ser un espacio para el análisis y la reflexión sobre los temas de actualidad de la disciplina y de la profesión contables.

La sola recepción del documento no implica la obligatoriedad de su publicación. El comité editorial de la revista se reserva el derecho de incluirlo o no.

En cuanto a las aclaraciones técnicas, el documento deberá tener las siguientes especificaciones:

- Un máximo de 35 cuartillas con todas las normas Icontec.
- Presentación o resumen del tema en 10 renglones máximo, señalando las palabras claves para la consulta.
- Documento tipo word.
- Estilo de letra Garamond Laight Condensed, tamaño 12
- Interlineado 1,5 líneas.

Tabla de Contenido

	Página
Editorial	
Calidad en la Educación Superior. Con voluntad la acreditación puede ser el punto de partida.....	7
La contabilidad ante la problemática de la valoración ambiental. Por: Elkin Quiroz Lizarazo y Luisa Fernanda Amelines.....	13
Las Normas Internacionales de Contabilidad Pública: su aplicación al caso colombiano. Por: C.P. Jairo Alberto Cano Pabón.....	33
Consideraciones de un admirador del patrimonio; Vicenzo masi: un debate permanente de la Disciplina Contable. Por: Óscar Esaú González Vasco.....	51
Contabilidad: comentarios sobre el Discurso Científico y los determinantes morales. Por: Mauricio Gómez Villegas.....	65
Estándares Internacionales para la formación del Contador Público. Por: C.P. John Cardona Arteaga y C.P. Miguel Ángel Zapata Monsalve.....	95
Revisoría Fiscal y Globalización. Por: Horacio Aguiar J.....	129
La visión quimérica de lo humanístico en el proceso de formación de los contables. Por: Guillermo León Martínez Pino.....	139
La información contable y las teorías de la información. Por: Carlos Mario Pineda.....	161

Editorial

CALIDAD EN LA EDUCACIÓN SUPERIOR. Con voluntad la acreditación puede ser el punto de partida.

La intervención que el Estado colombiano, en cumplimiento de su deber constitucional, ha intentado desde la regulación, pretendiendo impactar la calidad de la Educación Superior, tiene a las instituciones procurando observar dichos requerimientos, y a la comunidad académica evaluando el impacto de tales medidas gubernamentales.

Las precisiones conceptuales ayudan a analizar las posiciones. Sobre si vamos bien encaminados o no a partir de la intervención estatal, bastante nos convendría puntualizar el sentido de palabras que de ordinario utilizamos. Tal es el caso del término “superior”. Afirma Alfonso Borrero Cabal, que al hacerse referencia a la Educación Superior, debe entenderse lo de “superior” como concepto ideal, y no sólo como una etapa identificable en los momentos del desarrollo evolutivo del hombre, que hoy se asocian incluso a un tipo determinado de institución (educación primaria, secundaria, superior).

El concepto de “educación en lo superior”, se contrasta acá al de educación en lo corriente, en lo cotidiano. No basta con el nivel, la institución o la modalidad para asignar el calificativo de superior. Se ha de reservar este término, tal como se garantizó en tiempos remotos, para aquella educación que supera lo estrictamente profesionalizante, que se inspira en la ciencia, y que propicia niveles de desarrollo de los individuos y de la sociedad. Dice Borrero que como consecuencia de tanta confusión, la universidad contemporánea, desposeída de los ideales propios de la

Educación Superior como concepto, continúa denominándose institución de Educación Superior, sin serlo plenamente, salvo en lo profesional.

En Colombia el panorama sigue siendo literalmente lamentable. Los males que por tiempos han convivido con nosotros, parecieran de nunca acabar. Hagamos una síntesis de recientes investigaciones.

El Servicio Público Educación, es ofrecido en nuestro país por instituciones que difieren entre sí en cuanto a su vocación, recursos destinados, tipo y calidad. A partir de los años sesenta, de manera especial por el aumento de la participación de la mujer, se empieza a modificar sustancialmente el número de personas que buscan acceso a mayores niveles de formación. El incremento también se siente en el número de instituciones, y empieza el ascenso de la oferta educativa de naturaleza privada.

Según datos del Instituto Colombiano para el fomento de la Educación Superior, Icfes, la siguiente es la evolución de los estudiantes matriculados en instituciones de Educación Superior en los últimos años:

Para el año 1970 se tenían 83.239 estudiantes matriculados. Dicha suma se ve incrementada para el año 1975 a 170.000 aproximadamente, para el año 1985 la cifra se encuentra en 391.490, y para 1996 ya son 673.353 los estudiantes.

La distribución porcentual de las 266 instituciones que existían en el año 1996, según su tipo y estudiantes matriculados era la siguiente:

TIPO	REPARTO POR TIPO	MATRICULADOS
Universidad	69.7%	34.6%
Institución Universitaria	18.4%	24.1%
Instituto Tecnológico	8.1%	21.8%
Instituto Técnico	3.8%	19.5%

De la estadística anterior se puede inferir la heterogeneidad en el tamaño de las instituciones. De otro lado, en los años setenta sucumbió el predominio de las de carácter público. Al año 2001, aproximadamente el 68% de la oferta de Educación Superior era privada, muy en contravía de los demás países latinoamericanos, y de los más desarrollados del planeta. Aproximadamente la mitad de los estudiantes nuestros están matriculados en universidades privadas nocturnas.

El crecimiento en el número de estudiantes en los últimos tiempos, tiene un comportamiento similar al de otros países latinoamericanos. Pero contrario a lo sucedido en Brasil, Argentina y México, que lo que hicieron fue fortalecer las

instituciones ya existentes, nosotros creamos una cantidad enorme de ellas. Es fácil encontrar en esos países universidades de 80.000 o de 100.000 estudiantes. En Colombia el promedio de alumnos por centro universitario escasamente supera los dos mil.

Para el año 1992 el 68% de los profesores carecía de título de posgrado. Sólo el 2.3% de ellos poseía el título de doctor. Esta situación permaneció estable hasta 1996, año en el que sólo el 23% de los profesores tenía dedicación de tiempo completo (en 1982 era del 31%), a la demanda del servicio en dedicación y preparación.

Como puede apreciarse, se hace necesario un análisis cuidadoso, que conduzca al mejoramiento de la cobertura, pertinencia y, en general, de la calidad de la oferta de Educación Superior en el País. Además, la evolución del mundo del conocimiento y del trabajo, obliga al replanteamiento, perfeccionamiento y modernización del sistema. Se requiere la profundización en el tema investigativo y en el estímulo a las comunidades académicas.

Según las autoridades educativas, el proceso de Acreditación de instituciones de formación superior en Colombia, busca que éstas rindan cuenta ante la sociedad con respecto a la calidad en el servicio que prestan, en un marco de autonomía y responsabilidad.

De Acreditación se viene hablando en el contexto internacional desde inicios del siglo inmediatamente anterior. En los países iberoamericanos, se empieza a poner en marcha a partir de la década de los noventa, mediante la adopción de modelos no gubernamentales, en unos (México, Venezuela), y gubernamentales en otros, caso en el que se encuentra Colombia. Se plantea como oportunidad, en la búsqueda de solución a los problemas de calidad. Su propuesta de reflexión participativa y de autoevaluación, ha generado dinámicas interesantes en no pocas instituciones.

El artículo 1º del Decreto 2904, de 1994, define la Acreditación como ese acto por el cual el Estado adopta y hace público el reconocimiento que los pares académicos hacen de la comprobación que efectúa una institución sobre la calidad de sus programas académicos, su organización y funcionamiento y el cumplimiento de su función social. Se ven involucrados de manera directa como agentes del proceso las propias instituciones (autoevaluación), la comunidad académica (pares externos, evaluación externa) y el Estado (evaluación y expedición del acto de acreditación).

En cuanto a si es la Acreditación una propuesta seria, que privilegie el concepto ideal de lo superior en la educación, o si la metodología aporta hacia el mejoramiento de la calidad, son preguntas que no ofrecen una sola respuesta. A nuestro entender, se manejan posiciones extremas, igualmente inexactas.

Hay quienes afirman que no pasa de ser una normatividad más, de aquellas que

construyen gobiernos de turno y que poco perduran. Al respecto debe observarse que no es una propuesta aislada del acontecer mundial. Y si bien las tendencias globalizantes involucran riesgos, más en un tema tan sensible como lo es la Educación, en todo caso, la solución no es aislarse. Por el contrario, debe participarse intentando vencer lo malo y sacar provecho de las oportunidades, las cuales todos sabemos, también las tiene.

De otro lado, hay quienes ven en la Acreditación un fin en sí misma, y piensan que al obtenerla es ya reflejo suficiente de altos niveles de calidad, lo que daría para dormir tranquilos. No puede considerarse la Acreditación el antídoto total contra todos los problemas de calidad que afronta la educación en un país como el nuestro. Tal como lo afirma Guillermo Hoyos Vásquez, deben entenderse las estrategias de cienciometría, y en general, estos procesos de acreditación y de verificación de estándares, como verdaderos medios. Son dispositivos útiles si se consideran como tales, perjudiciales si se pretende garantizar sólo con ellos la calidad.

Sí es la Acreditación un puente que se tiende entre la cultura científica y la sociedad. La educación que todos soñamos, la que nos ayudará a mejorar los niveles de productividad, pero también a avizorar avances en las libertades ciudadanas, a potenciar el desarrollo individual y social, precisa de la participación conjunta de instituciones, Estado y comunidades académicas. El concepto no unívoco de calidad ha de encontrar en la Acreditación una interesante metodología para el mejoramiento del sórdido panorama develado en todos esos estudios.

La comunidad educativa viene paulatinamente respondiendo al llamado, y reconociendo algunas bondades en el proceso. De las 321 instituciones que al finalizar el año inmediatamente anterior ofrecían Educación Superior en Colombia, 91 habían avanzado en la búsqueda de la acreditación voluntaria de 396 de sus programas. Es un número importante que obliga a que las universidades que aún no están tan convencidas, dejen de pensar solamente en la obtención del Registro Calificado obligatorio, y se acojan a la dinámica que han asumido un número no despreciable de instituciones y de programas.

Lo del Registro Calificado Obligatorio, es una presión más del Gobierno Nacional, para que los programas se vayan familiarizando y entren en la cultura de la Acreditación; así estos intentos puedan ser eludidos o reducidos al lleno de formatos y a la elaboración de documentos, el aplazar una actitud que con voluntad puede incidir la calidad efectiva, puede poner en riesgo a las instituciones.

Corresponde, entonces, a quienes orientan el devenir académico de nuestras universidades, aprovechar el modelo para garantizar que se trascienda la pretensión del registro de funcionamiento, y se piense en doblegar la retórica, que oculta el carácter meramente profesionalizante de nuestras instituciones. Hacer que afirmaciones como Proyecto Educativo, Ciencia, Investigación, Proyección Social,

Calidad y Desarrollo Social, entre otras, dejen de ser simples adornos de estatutos y reglamentos, debería ser la prioridad.

El programa de Contaduría Pública de la Universidad Autónoma Latinoamericana, avanza en el cumplimiento de los requisitos que impone el Registro Calificado. Siendo conscientes de las condiciones de calidad que nos han caracterizado, tenemos la certeza de que este es un precedente que nos encamina hacia el verdadero punto de partida: La Acreditación voluntaria.

Jesús Bernardo Arango Henao
Director

LA CONTABILIDAD ANTE LA PROBLEMÁTICA DE LA VALORACIÓN AMBIENTAL

Elkin Quiroz Lizarazo
Docente Contaduría Pública Funlam
Fundación Universitaria Luis Amigó
equiroz@funlam.edu.co

Luisa Fernanda Amelines
Estudiante Contaduría Pública
Fundación Universitaria Luis Amigó
Villalu25@starmedia.com

RESUMEN

El tema ambiental es de amplio interés en la actualidad. La contabilidad también viene asumiendo tal discusión, que llega a lo contable como consecuencia de las preocupaciones que en materia ambiental se han manifestado en diferentes ámbitos académicos e institucionales. Siendo necesario el reconocimiento a esas tradiciones, la contabilidad requiere plantear, desde su propia mirada disciplinal, la forma de captar el hecho ambiental para incorporarlo en sus producciones teóricas y los consecuentes dispositivos técnicos de información-control contable que de ello se deriven. El presente trabajo pretende sugerir elementos metodológicos parciales para el desarrollo de una concepción teórica alternativa de la valoración ambiental contable, previa revisión, groso modo, de las concepciones de valoración ambiental contable que se han tomado, fundamentalmente, desde la disciplina económica.

Palabras clave:

Contabilidad ambiental, valoración ambiental, investigación contable.

PRESENTACIÓN

El asunto ambiental es materia de preocupación contable desde hace ya algún tiempo. La contabilidad empieza a extender su mirada disciplinal al considerar objetos de reflexión no convencionales para incorporarlos a su discurso, tal es el caso del “asunto ambiental” que llega a la contabilidad como expresión de una preocupación social y ecológica desde hace varias décadas¹. La discusión sobre lo ambiental llega pues a lo contable con la tradición y peso de preocupaciones manifestadas en diferentes ámbitos.

En el campo contable la principal preocupación ha sido hasta ahora por cómo procesar esta nueva “variable”, esto es, lograr la identificación-medición, valoración y control del hecho ambiental. Dentro de ese afán ha absorbido propuestas o planteamientos de otras disciplinas, especialmente de economía ambiental, la cual propone la necesidad de “simular” mercados ambientales en los cuales se cobren precios por el uso de lo que denomina “bienes y servicios ambientales”. Estas propuestas dan cuenta de la aplicación de los métodos propios de la economía ambiental, sin embargo la solvencia teórica de estos métodos, así como su pertinencia social, son motivo de discusión por razones, que procurarán desarrollarse en el presente trabajo:

- Por la limitación epistemológica que le genera a la contabilidad el pretender desarrollar instrumentos conceptuales y operativos a partir de las concepciones de otras disciplinas que no se compadecen con sus propias

¹ En el plano internacional, por ejemplo, se han dado las grandes cumbres de Estocolmo, Río de Janeiro y más recientemente la de Johannesburgo, lo cual, al margen de sus logros o limitaciones, por lo menos evidencia algún tipo de interés en el problema ambiental. En nuestro medio se ha manifestado con los procesos liderados por el Ministerio del Medio Ambiente, las corporaciones autónomas regionales y diversas entidades de iniciativa civil.

preocupaciones disciplinares.

- Por la limitación conceptual de las concepciones económicas para captar la naturaleza de los fenómenos comúnmente llamados “ambientales”. Las propuestas metodológicas de valoración que ha asumido la contabilidad y que están asociadas al campo de la economía ambiental no tienen la capacidad de resolver el problema de valoración ambiental.

En esas circunstancias, ¿qué tipo de racionalidad debe pensarse para lo ambiental, en lo económico y lo social, que pueda ser llevada a lo contable? ¿Es posible construir herramientas alternas para poder abordar adecuadamente la valoración ambiental desde la contabilidad?

Las reflexiones que al respecto se presentan han sido elaboradas en el marco del proceso institucional de fundamentación de una Línea de Investigación en Contabilidad Social y Ambiental en la Fundación Universitaria Luis Amigó. Es, por tanto, un trabajo en elaboración, que espera enriquecerse a partir del debate académico y la búsqueda de alternativas conceptuales para el estudio de lo contable. En ese sentido el presente trabajo se aventura a revisar a groso modo, las concepciones de valoración ambiental contable que se han tomado, fundamentalmente, desde la disciplina económica; pretende, además, sugerir elementos metodológicos parciales para el desarrollo de una concepción teórica alternativa de la valoración ambiental.

¿POR QUÉ DEBE SER LA VALORACIÓN AMBIENTAL UNA PREOCUPACIÓN CONTABLE?

El tema ambiental es un tema que no es ajeno a nuestros días, los problemas que se están presentando actualmente de “contaminación global” y “agotamiento de los recursos naturales”, están afectando a los habitantes del planeta, quienes de cierta manera están obligados a depender de estos por ser su principal fuente de aprovisionamiento. Por tal razón, el hombre como parte integral del sistema natural, no debería pasar por alto este problema que lo afecta directamente, ya que está ligado a las condiciones que el medio le ofrece, y con los cuales transforma y construye posibilidades que le permitan “desarrollarse”. Así mismo, las condiciones que esto le genera obedecen a sus actividades de producción, distribución y consumo que son básicamente las de explotar los recursos naturales para obtener un beneficio aprovechable con la ilusión de satisfacer unas determinadas necesidades. Por lo anterior, surge una necesidad primordial de enfrentar esta situación de contaminación y agotamiento desde una perspectiva ambiental, es decir, formulando mecanismos que sean consecuentes con las necesidades en la interrelación entre sistemas humanos y sistemas ecológicos y no sólo desde las dinámicas del mercado (que son apenas un subsistema de lo humano), las cuales no representan adecuadamente lo que es la realidad social.

Viene entonces el problema de lo ambiental en contabilidad. Una de las principales preocupaciones ha sido la de lograr una valoración ambiental, entendida como la asignación de algún tipo de cuantificación que le permita a la contabilidad revelar cual es el tipo de relación que tiene el hombre con la Naturaleza, a fin de operar los controles pertinentes. Sin embargo percibimos que la valoración ambiental no es sólo un problema de instrumentos para su cuantificación. Cuando se valora se aprecia, pesa y justiprecia la importancia de un hecho en relación con otro; acaso, entonces, ¿la cuantificación de los “recursos ambientales” es suficiente para lograr una comprensión de su importancia social y ecológica? Consideramos que no. Además no es tarea aislada de la contabilidad el lograr una valoración ambiental consistente,

entendido el ambiente como el conjunto de fenómenos y relaciones que se podrían dar en la interacción Hombre (socialmente organizado) y la Naturaleza. Probablemente no sea tampoco asunto exclusivo de la contabilidad el lograr una medición, si se entiende como un proceso de detección e identificación física que considere los cuatro elementos básicos de instrumento de medida, objeto de medición, base de medición y unidad de medición (Serna y Tobón, 1999: 34), debido a que estos elementos están en función del tipo de “realidad” susceptible a medirse, lo cual le corresponde a cada disciplina en particular hacer las delimitaciones del caso. Por ejemplo, para el caso de identificar el valor de un ecosistema ecológico, ¿es sustancial de la contabilidad pretender hacer mediciones más adecuadas de las que puede hacer el saber ecológico-biológico respecto a las interacciones entre los individuos de una determinada población biológica? O si se trata de zonas con potencial riqueza ecológica, ¿puede la contabilidad hacer mejores mediciones que las que aportan las aplicaciones geomáticas de la geología e ingeniería? La medición está en función de los objetos a ser medidos y estos son de por sí preocupación disciplinal de las diferentes áreas del conocimiento, las cuales procuran diseñar los dispositivos más pertinentes para su correcta medición. Es de cuestionar aquí que lo que ha hecho principalmente la contabilidad es dar por sentados los criterios de la economía ambiental y transvasar a la representación en sistemas de cuentas los importes monetarios hallados por medio de las metodologías que tal versión de la economía genera; en la próxima sección se procurará mostrar la inconveniencia de tal opción.

Ahora, lo que sí le compete a la contabilidad es construir un sistema adecuado de representaciones acerca de unos fenómenos que afectan a una entidad². La contabilidad ha sido reducida al hecho económico, y dentro de este al aspecto financiero. No obstante tiene el potencial de dar cuenta de la realidad en forma integral, es decir, la contabilidad, entendida en su dimensión social puede ofrecer representaciones de los elementos de identidad de una determinada colectividad, tales como sus relaciones económicas, pero adicionalmente sus relaciones con un territorio y sus relaciones consigo misma (cultura) (Franco, 1998). Y es aquí donde interponemos el asunto de la valoración, pues, la contabilidad puede aprehender el conjunto de valoraciones que pueden hacerse de lo ambiental e incorporarlos en su sistema de representación. Por lo tanto, este trabajo decide enfatizar una reflexión sobre lo que puede ser la naturaleza de la valoración ambiental, pues tal asunto tiene consecuencias relevantes para la respectiva representación y revelación contable.

² Se aclara que no se está hablando de entidad en su reducida versión jurídica de “ente económico”, sino como cualquier conjunto de hechos o actividades susceptibles de ser informadas y comunicadas mediante sistemas de representación por cuentas u otros que puedan diseñarse. Visto así un ente contable puede ser una empresa, un país, un sector económico, un sistema ecológico, la sociedad humana entera, una familia, etc. Para más ampliación ver Franco (Franco, 1998).

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA VALORACIÓN AMBIENTAL

Como se venía diciendo, la contabilidad ambiental ha adoptado las miradas económicas, las cuales podrían considerarse estrechas en la medida en que no capturan toda la complejidad de “lo ambiental”, lo cual está en estrecha conexión con todos y cada uno de los seres vivientes, por lo que debiera ser motivo de reflexión conjunta de todas las disciplinas académicas que a fin de cuentas se encargan de interpretar las diferentes dimensiones de lo vivo y lo humano. Al fin y al cabo la Naturaleza es la fuente de toda vida y también generosa proveedora para la actividad del hombre, por tanto la posible discusión acerca de su “valor” debiera superar perspectivas parciales. Si bien cada disciplina lee desde un lugar específico, la Naturaleza en su relación con el hombre requiere tratamientos integrativos. Para el caso de la contabilidad se establece que las entidades tienen una relación de responsabilidad social con la comunidad que le rodea y esto le implica la necesidad de generar mecanismos de valoración que permitan representar y revelar los hechos ambientales en los cuales se involucra. De ahí que el asunto de la valoración, del valor, es también un problema contable y no sólo económico, como tradicionalmente se le ha estudiado.

La ciencia social que ha tratado de aproximarse más sistemáticamente al problema de la valoración ambiental es la economía. No obstante, sus construcciones son susceptibles de ser revisadas pues, tal vez, no sean totalmente adecuadas para abordar tal asunto. Valorar es asignarle a un asunto u objeto una determinada importancia respecto al significado que tiene para una colectividad humana, es decir la valoración de un determinado elemento pasa necesariamente por una construcción cultural acerca de qué es “lo valioso”. El valor de algo es una construcción de carácter histórico y social. Asumiendo esto no tiene sentido que la única disciplina que se haya acercado al asunto sea la economía, cuando debiera ser pues, una búsqueda sistemática de las llamadas ciencias sociales, por develar el carácter social del valor. Dada esa limitación partamos de referenciar lo económico para abordar sus

características en el estudio de la valoración ambiental.

La economía ambiental, como especialidad de la economía tradicional, ha trasladado a ésta sus principales conceptos y métodos de trabajo, tratando así de ampliar su campo de análisis hacia el nuevo objeto motivo de preocupación: lo ambiental. La economía convencional parte de reconocer que habitamos en un medio en el cual las necesidades son casi infinitas, pero los recursos existentes para satisfacerlas son escasos, entonces se trata de hacer la asignación más adecuada posible de esos recursos, dentro de las posibilidades que permite la escasez de los mismos. Bajo esa perspectiva el espacio social por excelencia para lograr tal cosa es el mercado, como punto de encuentro de las expectativas entre quienes ofrecen bienes y servicios y los que los necesitan, el mecanismo coherente para alcanzar esa asignación es el precio. De ahí que, en lo central, la disciplina económica vigente se dedique al estudio de los procesos de determinación de precios para los diferentes mercados de bienes y servicios existentes. En este sentido la principal preocupación de la economía ambiental es lograr incorporar lo que llama “externalidades” en la estructura de precios del bien. En la producción de bienes y servicios intervienen una serie de fenómenos ambientales que influyen en ese proceso, generando beneficios a algunos y/o perjuicios a otros, pero que se han venido considerando externos o extraños al proceso mismo de producción. Al momento del intercambio la asignación de ese bien producido no sería eficiente debido a que ese bien no lleva incorporado en su precio el efecto de ese fenómeno ambiental favorable o desfavorable, es decir no ha incorporado el valor de las “externalidades”. La economía ambiental se dedica a estudiar las externalidades ambientales que se generan en el proceso de producción de bienes y servicios a fin de asignarles un valor o costo que se incorpore a su precio y de ese modo permitir que el mercado cumpla su función de asignación. Lo ambiental aquí no es problema, excepto porque genera externalidades, que se consideran resueltas si se incorpora su cuantificación monetaria al precio del bien. Pero, ¿qué pasa con las causas que generaron la externalidad? ¿Por qué y cómo se contamina? ¿Cómo corregir el proceso mismo de producción para que no sea así? Eso al parecer no es su preocupación, pues al asumir el mercado como panacea, en el precio se supone corregido el problema.

El otro asunto de la economía ambiental es el de darle un tratamiento económico al depósito de los residuos de producción y consumo, los cuales generan la consabida contaminación y deterioro ambiental. Nuevamente entra aquí el proceso de asignarle precio a fenómenos ambientales. Al decir de la economía ambiental es necesario hacer que los diferentes agentes económicos paguen el precio de deteriorar el ambiente, “la economía ambiental convencional explica que el medio ambiente se deteriora porque es utilizado sin pagar por él (o el precio que se paga es menor que el que correspondería)” (Gutman, 1994: 128). Se parte de la idea de que si no se obliga a pagar por las cosas éstas no son apreciadas. De modo que al asignarle “precios” a la contaminación se deja que el mercado determine su eficiente asignación: “una vez que cada componente ambiental tenga su precio correctamente asignado, podemos dejar

actuar al mercado, seguros de que el deterioro ambiental que se produzca, lejos de ser un peligro para la supervivencia de la biosfera, será el nivel de contaminación óptimo (...)... el óptimo de contaminación es aquél que maximiza el bienestar de la sociedad, tomando en cuenta sus recursos, sus preferencias... y sus teorías económicas”³. Puede así, leerse la racionalidad (¿perversa?) presente en el tradicional lema de “quien contamina paga” en el sentido de que... “se puede contaminar tanto como se “necesite”, al fin y al cabo estamos pagando por ello!”

Puede establecer entonces la poca relevancia que para la economía ambiental tiene el problema del deterioro ambiental cuando construye la ficción de la contaminación como un bien más por el cual se puede pagar el “derecho” de usufructuarlo. No hay un reconocimiento de los conceptos ecológicos más esenciales, relacionados con la conservación y degradación de energía que se dan al interior los procesos productivos y de consumo. El proceso económico no puede darse sin una base biofísica que lo sustente (Aguilera y Alcántara, 1994; 27), lo cual puede comentarse un poco a través de conceptos ecológicos básicos:

Principio básico de conservación y transformación de energía. La energía se transforma y degrada en forma continua e irrevocable (no se crea ni se destruye), por lo que la generación de residuos es algo inherente a los procesos de producción y consumo, por eso no tiene sentido aislarlos como “externalidades”, como elementos ajenos o extraños al proceso productivo, cuando hacen parte del mismo. El problema más bien sería, ¿cómo disponer de esos residuos sin que sean un peligro para la Vida?

Resiliencia y equilibrio. Existen límites dentro de los cuales la Naturaleza puede procesar y asimilar los residuos generados. El principio económico de que es posible la maximización de bienestar es totalmente contraproducente a esta verdad vital: nuestro mundo tiene límites ecológicos que estamos quebrantando a riesgo de un caos ambiental total, generado por una racionalidad capitalista que se basa en la sobreoferta de un aparato productivo con excesiva capacidad instalada, por sus condicionamientos a los patrones de consumo para que absorban esa producción y sus respectivos efectos de contaminación y degradación ambiental general que ambas cosas generan ¿Es eso un comportamiento “racional” y eficiente?

Existen límites de extracción. Aquellos elementos susceptibles de ser usados tienen un ritmo natural de reposición (renovables), sin embargo, la “racionalidad económica” no responde a estos límites, “incluso varias fórmulas depuradas de economía matemática demuestran la conveniencia de agotar hasta su extinción un recurso natural de lenta reposición” (Gutman, 1994; 130).

³ *Críticas que a la economía ambiental hace Gutman (Gutman, 1994; 129)*

La economía ambiental (por cierto, heredera de los planteamientos neoclásicos), separó, fragmentó los fenómenos asociados a esa base biofísica, bajo la cosificante categoría de “externalidad”, su artificio conceptual más exitoso, en la medida en que hace externo, excluye del proceso económico la necesaria vinculación que tiene el hombre con la Naturaleza (relación ambiental) para poder satisfacer sus necesidades económicas. No es esa su preocupación central. La racionalidad economista se basa en la acumulación infinita en contraste con una lógica ecológica ambiental caracterizada por la finitud energética.

Lo preocupante para el caso de la contabilidad es que simplemente se ha resignado a recoger esa herencia y desde ella plantear la necesidad de informar y comunicar lo que sucede con “lo ambiental”. La llamada “contabilidad ambiental” parte de esos incuestionados supuestos para construir sus representaciones. Es claro, pues, que de continuar esta dependencia, la economía es y seguirá siendo un obstáculo epistemológico para la construcción de conocimiento contable (Franco, 1998), específicamente en materia ambiental.

Bastante cuestionable ese tipo de racionalidad, en la medida en que justifica el “bienestar “ a costa del deterioro ambiental. O, más bien, legitima una noción de bienestar demasiado estrecha, que no considera en lo absoluto las tramas de Vida que el ambiente moviliza, sino simplemente, la posibilidad de su uso irrestricto a cambio de un precio. En realidad tras el velo de la escasez de recursos se oculta la infinita voracidad que ha alimentado la racionalidad capitalista. Es posible entonces cuestionar la legitimidad de construir saber contable a partir de una serie de concepciones epistemológicamente limitadas para la comprensión de lo ambiental, pero, tal vez más grave, de dudosa solvencia moral para comprender la complejidad de las relaciones entre Hombre - Naturaleza.

CONSECUENCIAS DE NO ASUMIR LA DISCUSIÓN TEÓRICA ACERCA DEL VALOR DESDE LA CONTABILIDAD

La insistencia en seguir proponiendo desarrollos conceptuales contables a partir de categorías económicas con dudoso valor explicativo de la realidad, es condenar a la contabilidad a un ostracismo disciplinal, a la espera de que el saber económico se piense y conceptúe para que lo contable haga las veces de técnica que se encargue solamente de simplificar y materializar las abstracciones hechas desde esos lugares teóricos. Es muy contradictorio que el problema del valor no haya sido tradicionalmente preocupación fundamental de la contabilidad, si se supone que está encargado de la construcción de sistemas de información, lo cual supone una valoración previa de los fenómenos a ser representados e informados. Lo que se ha hecho es tomar los avances de otras disciplinas, fundamentalmente de la economía, y llevarlo a las expresiones cuantitativas o monetarias que se producen desde esas miradas economicistas. Pero la contabilidad no ha interpretado críticamente este fenómeno, se ha quedado en un plano meramente operativo. Por supuesto hay que reconocer el aporte y las posibilidades de la economía para la interpretación del asunto del valor, pero si se asume el valor como un fenómeno social que tiene por tanto muchas dimensiones, no reductibles únicamente a su expresión económica, sigue siendo limitada para capturar la complejidad del fenómeno ambiental. Además no es posible proclamar el carácter social de la contabilidad cuando sus principales construcciones disciplinares y epistemológicas no leen el hecho social en su dimensión. Supuestamente se asume al carácter social de la contabilidad pero en la práctica se ha reducido a uno de sus matices, lo económico.

Las debilidades antes anotadas en el aspecto epistemológico, llevan a una serie de consecuencias el campo propiamente operativo de lo contable, lo cual se manifiesta en la exagerada preocupación por el desarrollo de instrumentos, pero sin vincularlos con un esquema conceptual que los articule. Nos resistimos a pensar que lo que define la naturaleza social de los seres humanos es únicamente su condición de homo economicus, que en la producción de bienes y consumo de los mismos define todas

sus posibilidades de realización. Más bien lo económico interactúa con otra serie de variables y elementos.

El trabajo contable en materia de valoración ambiental no ha discutido con rigor el asunto de la teoría del valor. Más bien lo que se ha hecho es trabajar en la revelación y representación de esas cuantificaciones económicas de lo ambiental, llevándolo a la construcción de sistemas de cuentas micro-entidad y macro-entidad. Independiente de la comprensión de las dinámicas de mercado y de producción (en las cuales se basan la principales teorías objetivas y subjetivas del valor) la Naturaleza cumple una función esencial en la preservación de la Vida y no estamos dando cuenta de eso, por medio de tales herramientas. Hemos destruido la Naturaleza, pero no porque no dimensionemos su precio y por tanto se requiera de la coacción económica para aprender a respetarla (explicación económica neoclásica), sino porque la misma racionalidad presente en el modo de producción, guiada por sus intereses técnicos de dominación y control, han requerido de esa visión acumulativa para poder lograr el “desarrollo” y “progreso”, categorías tan importantes dentro del proyecto capitalista moderno. La Naturaleza tiene un valor ecológico, biológico y social que aún no alcanzamos a dimensionar y por ello tenemos dificultades para su valoración. No se puede asignar un valor a algo que no se conoce.

Como posible camino alternativo tal vez sea necesario para la contabilidad la construcción, de manera conjunta con otras disciplinas, de una teoría del valor que pueda leer la naturaleza social de los fenómenos ambientales, en tanto ésta se da en la interacción de procesos económicos, espaciales (en relación a un territorio, con todos los elementos naturales que éste contiene).

Desde la óptica meramente económica la participación en un mercado es posible con la creación de sistemas de precios que permitan el intercambio de aquellos bienes que se consideran necesarios para satisfacer necesidades. Desde esta mirada la Naturaleza se incorpora como recurso o insumo susceptible de ser utilizado y para ello requiere asignársele un “valor”, la forma que toma este valor es la del precio. El precio, bajo estas condiciones es el mecanismo de acceso a los “recursos” ambientales.

Cabría preguntar entonces ¿bajo qué concepciones de valor intervenir aquellos fenómenos ambientales que de hecho afectan desde su dimensión ecológica, biológica y/o fisicoquímica la actividad humana, pero por no ser detectados o simulados bajo la perspectiva de un mercado, no entran en la perspectiva de la economía convencional? A este tipo de fenómeno la economía ambiental le da el nombre de externalidades y de hecho las concibe como un hecho “externo” al proceso productivo mismo, como un “dato” más. Las objeciones que resultan de este análisis preliminar llevan a proponer la necesidad de que la contabilidad asuma esa discusión en la medida en que en su dimensión instrumental pretende ser una comunicadora e informadora de los hechos que afectan a una entidad. Al margen de que pueda o no valorarse vía mercado-precios ciertos fenómenos naturales, es un hecho que estos afectan en diverso modo la

actividad del ente y en consecuencia debe ser considerado dentro del sistema contable, aunque no quepan en el ámbito de análisis de la economía. Con esto se quiere reafirmar la necesidad de la independencia epistemológica de la contabilidad respecto a la economía, para efectos de considerar sus objetos de construcción teórica.

LA NECESIDAD DE UN REPLANTEAMIENTO SOBRE LA VALORACIÓN AMBIENTAL

Posibles elementos de ese proceso de redimensión epistemológica de la contabilidad para el estudio de la valoración ambiental pueden ser:

Revisión sistemática a las concepciones sobre la teoría del valor:

Como se sabe las teorías del valor, a pesar de los matices que puedan tener, se han radicalizado en dos posturas básicas. Las teorías del valor objetivo e intrínseco, es decir, las que defienden que es posible determinar una única causa generadora de valor aplicable en diferentes momentos y lugares y con respecto a la cual se puede establecer la comparación de qué es o no valioso. La teoría del valor trabajo es un ejemplo de esta vertiente. La otra postura es la de las teorías del valor subjetivo, que consideran que no existe una única causa generadora del valor de los objetos y que más bien es la apreciación que sobre estos tiene en determinado momento un sujeto individual o colectivo lo que determina el valor. La teoría del valor de uso ejemplifica esta corriente.

Como se ve estas son teorías del valor en función de las relaciones sociales que el hombre ha construido ya sea que se vea desde las relaciones de trabajo o desde las relaciones de intercambio. El problema es que no vinculan, las relaciones entre hombre naturaleza; existen una serie de intercambios Hombre Naturaleza que no son percibidos desde esas perspectivas. Ambas enfatizan procesos sociales, es decir relaciones Hombre Hombre, pero la Naturaleza resulta ser un elemento externo, ajeno a esa relación y sólo aparece para ser capturado como “recurso” que se toma, se usa y se desecha sin una comprensión que tiene para el desarrollo de la Vida. Cuando la Naturaleza se toma a lo sumo como “cosa”, como “recurso”, no se visualiza el flujo e intercambio permanente de materiales y energía que realizamos con ella y por tanto, si no se reconoce ese intercambio lo que se ha practicado es, de hecho, una apropiación.

Si se cruzan los saberes sociales, incluyendo la contabilidad, con los saberes naturales, por ejemplo el ecológico, la termodinámica, la biología, la física, la química, etc., es posible visualizar que en lo ambiental hay una relación del Hombre con la Naturaleza, en la cual se intercambian permanentes flujos de materiales y energía. ¿Cómo dar cuenta de este fenómeno circulatorio desde la contabilidad? Es necesario pues, hacer una revisión crítica de las teorías del valor a fin de que puedan visibilizar estas relaciones.

Revisión a las principales concepciones antropológicas e históricas de lo social

A pesar de los cuestionamientos que se puedan hacer, es necesario reconocer que el saber económico ha proveído elementos conceptuales y metodológicos valiosos para el estudio de fenómenos humanos. No obstante no es esa la única perspectiva humana, es decir, el hombre no es sólo por lo económico, tiene muchas otras dimensiones. En este sentido una teoría del valor debiera explorar también las diferentes formas y percepciones que el hombre tiene de sí mismo, a fin de establecer cuál es su nexos con el mundo que le rodea. Aunque suene un poco a lugar común, es necesario revisar las principales cosmovisiones de hombre, mundo y sociedad, sin las cuales no es posible una comprensión praxica de nuestro lugar en el mundo, cómo lo vemos, valoramos y apreciamos, a propósito del asunto de la valoración.

Revisión a los problemas y concepciones ecológicas más relevantes

No es posible construir un saber ambiental sin una comprensión mínima de una de sus partes, las manifestaciones de la Naturaleza, las cuales se han abordado desde los saberes eco-biológicos. Cómo surgen, se organizan y transforman la energía entre los diferentes niveles de lo viviente, cuáles son las principales leyes y comportamientos que mantienen el equilibrio de los ecosistemas que intervenimos, son asuntos de necesaria aproximación si se quiere lograr la valoración y representación más amplia posible del fenómeno ambiental.

En función de los elementos anteriores es necesario que el saber contable reconozca, como se viene haciendo en otros ámbitos, que el estudio de lo ambiental debe hacerse desde miradas interdisciplinarias, de modo que sea posible comprender la dimensión del fenómeno ambiental que tenemos ante nuestros ojos. La contabilidad tiene un papel esencial que no le correspondería a otras disciplinas y es el de capturar todas esas discusiones y aportes y hacer uso de ellas para producir representaciones adecuadas de la realidad ambiental que se quiere estudiar.

En síntesis, retomando un poco palabras de Gutman, “los procesos de asignación de valor son procesos sociales, de gran complejidad en los cuales la sociedad va cambiando su percepción y su valoración del ambiente que le rodea. Entender cómo se

da este proceso y cómo se puede influir en él es, a nuestro juicio, mucho más prioritario que diseñar métodos más o menos arbitrarios para asignarle un valor monetario en un momento dado (...), limitándose al análisis de precios y mercados la economía ambiental ha producido numerosos conocimientos de interés y utilidad. Sin embargo, los problemas ambientales más importantes quedan fuera de su análisis o son “desnaturalizados” en un proceso de descomposición y parcelamiento” (Gutman, 1994; 131), es necesario que la contabilidad entre a la discusión de la valoración ambiental por la puerta de análisis de las implicaciones y percepciones que de lo ambiental tiene, que proponga sistemas conceptuales para lograr la comprensión de la naturaleza del valor que reside en los fenómenos ambientales y cuáles son las formas en que estos surgen y se modifican. Una contabilidad ambiental debe hablar de problemas ambientales y luego, claro, proponer o diseñar mecanismos de valoración y representación acordes a esas concepciones.

CONCLUSIONES

La valoración contable ambiental es, pues, una tarea de mayor importancia y complejidad que la que se le ha mostrado desde las miradas tradicionales descritas. No se puede reducir a la búsqueda de métodos de cuantificación monetaria. Si se entiende por valor aquella(s) característica(s) que hace(n) que un determinado fenómeno sea apreciable, deseado o aceptado y la valoración, por tanto, como un proceso por el cual se reconoce, estima o aprecia ese valor entonces la valoración ambiental debe comenzar por reconocer el lugar e importancia que ocupa la Naturaleza en nuestras cosmovisiones. Por supuesto, esto no es tarea exclusiva de la contabilidad, cada disciplina tendrá su rango de intervención en la problemática, sólo por mencionar algunos ejemplos: a la pedagogía le corresponderá el hacer una divulgación y sensibilización de las principales problemáticas ambientales durante toda la vida de los sujetos, la biología y la ecología se preocuparán por la compleja red de interrelaciones entre los diferentes organismos vivos, a la antropología y otras ciencias sociales les atañe el comportamiento y relación que los hombres establecen consigo mismos y con la Naturaleza, etc. Es decir la valoración ambiental es una construcción interdisciplinaria, social e histórica que está por ser construida. Dentro de este proceso a la contabilidad le corresponde un papel muy especial, y es el de construir las representaciones más acercadas posibles a la complejidad del fenómeno, debiendo recurrir en ese propósito a la combinación de diferentes metodologías de trabajo sea a través de sistemas de cuentas, de indicadores u otros artefactos que posibiliten la mejor representación posible.

BIBLIOGRAFÍA

AGUILERA, Federico y ALCÁNTARA, Vicente (comp.) (1994) DE LA ECONOMÍA AMBIENTAL A LA ECONOMÍA ECOLÓGICA. Icaria. Madrid.

BEGLEY, Sharon. "¿Furry math? Market has failed to capture true value of nature" (2002) En: Wall Street Journal. New York.

ECOFONDO (Comp) (1996). La gallina de los huevos de oro: debate sobre el concepto de desarrollo sostenible. Ecofondo. Bogotá.

FRANCO, Rafael. Conocimiento contable, megatendencias y cambio (1998). En: Reflexiones contables. Investigar. Pereira.

GÓMEZ, Luis Jair. De la economía solidaria a la economía ecológica. Medellín: Universidad Nacional de Colombia. Medellín. Mimeo.

GUTMAN, Pablo (1994). La economía y la formación ambiental. En: LEFF, Enrique (comp.). Ciencias sociales y formación ambiental. Gedisa. Barcelona.

MARTÍNEZ ALIER, Joan y ROCA JUSMET, Jordi (2001). Economía ecológica y política ambiental. Fondo de Cultura Económica, 2ª edición. México.

QUIROZ LIZARAZO, Elkin (2003). "Responsabilidad social y academia: una mirada desde lo contable". En: Revista Fundación Universitaria Luis Amigó. Vol 6. No 7-8. Funlam. Medellín.

RIECHMANN, Jorge (comp.) (1995). De la economía a la ecología. Trotta. Madrid.

SERNA, Hernán y TOBÓN, Lina María (1999). Contabilidad y Medio Ambiente: Los retos de la contabilidad frente a los procesos de medición, valoración y control del medio ambiente y los recursos de la naturaleza. En: Lúmina, No 3. Universidad de Manizales. Manizales.

LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA: SU APLICACIÓN AL CASO COLOMBIANO

C.P. Jairo Alberto Cano Pabón*

** Contador General de la Nación. Profesor catedrático, especialista en Gestión Tributaria.*

ASPECTOS GENERALES

Un análisis de la contabilidad desde la perspectiva histórica permite afirmar que su evolución se debe esencialmente a los cambios que presentan permanentemente los sistemas económicos, los cuales van generando, como es natural, nuevas necesidades de información para la gran variedad de usuarios. Son los entornos económicos, políticos y sociales los factores que más condicionan los desarrollos de la disciplina contable. Esto se desprende de los estudios que a nivel internacional se han realizado para efectos de hacer taxonomía o clasificación de los sistemas contables, en donde el entorno y los elementos específicos de los sistemas de contabilidad son los criterios fundamentales que más contribuyen a estos propósitos taxonómicos.

En términos generales, la historia colombiana revela hasta finales del siglo XX un aislamiento de tipo económico que se evidencia con el análisis de las exportaciones e importaciones y su baja relación con el producto interno bruto PIB, situación que sin duda alguna ha tenido fuertes influencias sobre nuestro modelo de contabilidad, pues, en este caso, el objetivo del sistema es producir una información contable que se ajuste a las necesidades de los usuarios bajo un modelo de desarrollo de economía cerrada.

A partir de 1990 se comienza a observar que Colombia decide progresar económicamente por la vía de la integración, se empiezan a evidenciar cambios de la política económica con el fin de lograr mayor participación del país en la economía mundial. Hoy se puede afirmar con relativa tranquilidad que el proceso de internacionalización de la economía nacional (o globalización, si se quiere) es un proceso sin reversa que “permite un juego más libre de las fuerzas de mercado”. Esta nueva realidad sugiere necesariamente un fortalecimiento de las fuerzas productivas y una modernización de los sistemas de

información a fin de ser más competitivos.

No cabe duda que la globalización es una nueva alternativa de desarrollo, en donde la contabilidad, como generadora de sistemas de información, ocupa un lugar preponderante, pues a partir de ella se obtiene el conocimiento necesario para controlar adecuadamente los recursos de un determinado ente, cualquiera sea su objeto social. En esta medida, la contabilidad también deberá experimentar las transformaciones acordes con las nuevas exigencias y desarrollos.

NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Puede afirmarse que el tema de normas internacionales de contabilidad pública es un tema poco tratado y conocido. Mientras que las normas de IASB (antes IASC) han sido ampliamente divulgadas y estudiadas, además discutida su conveniencia en el contexto nacional desde hace un tiempo bastante considerable; las normas de contabilidad pública han permanecido en el “anonimato”.

La anterior situación puede encontrar explicación en los siguientes hechos: de un lado al poco tiempo de emisión de normas de contabilidad propiamente dichas por parte del organismo emisor IFAC (pese a su existencia desde 1977), de otro, a la urgencia manifiesta de aplicar las normas de IASB a partir del año 2005, y, finalmente, a la poca atención prestada a este tema por el organismo regulador de la contabilidad pública en nuestro medio, derivada de una actitud similar de organismos como el FMI y el Banco Mundial.

Dada esta situación, es pertinente insistir que así como para el sector privado existe el IASB como organismo emisor de normas internacionales de contabilidad, el sector público tiene a la Federación Internacional de Contadores (IFAC), el cual, a través de su Comisión del Sector Público (PSC, por su sigla en inglés), emite normas internacionales de contabilidad pública (comúnmente conocidas como IPSAS International Publics Accounting Standars, o en otros casos denominadas NIC SP Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público); y en la actualidad el tema reviste toda la importancia para la Contaduría General de la Nación (CGN) y comienza a despertarse un gran interés en la comunidad académica.

Para un acercamiento con las mencionadas normas, se relaciona en el siguiente recuadro un listado de las veinte normas que hasta el momento se han emitido, incorporando para cada caso una breve descripción:

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
1	Estado de flujos de efectivo	Por su contenido, puede afirmarse que esta norma contiene el marco de conceptos en el que se soporta la revelación de la información financiera. Tiene como objetivo “establecer la forma en que los estados financieros para propósitos generales deben ser presentados para poder asegurar su comparatividad, tanto con los estados financieros de ejercicios anteriores de la propia entidad, como con los de otras entidades. (...) establece las consideraciones generales que se debe observar para la presentación de estados financieros, así como las pautas para su estructuración y los requisitos mínimos para el contenido de los estados financieros cuya preparación se hace por el método contable de lo devengado...”.
2	Estado de flujos de efectivo	Su objetivo “...es preceptuar el suministro de información sobre los cambios históricos producidos en el efectivo y equivalentes de efectivo de una entidad, mediante el uso de un estado de flujos de efectivo que clasifique los flujos producidos durante el ejercicio por las actividades de operación, inversión y financiación de la entidad”.
3	Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables.	Establece la clasificación y revelación de las partidas extraordinarias y la revelación por separado de ciertas partidas de los estados financieros, especifica el tratamiento contable que se debe dar a los cambios en las estimaciones contables, en las políticas contables y en la corrección de errores fundamentales. Con lo anterior se facilita el propósito de comparabilidad que persiguen los estándares internacionales.
4	Efectos de las variaciones en el tipo de cambio	Tiene como propósito reconocer en los estados financieros el efecto financiero de las variaciones en los tipos de cambio. Incorpora el tratamiento contable de las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como de las operaciones extranjeras realizadas por entidades que se encuentran en el extranjero, pero que tienen relación con la entidad que presenta información en la moneda nacional.
5	Costos de endeudamiento.	Define el tratamiento contable de los costos asociados con los recursos adquiridos por la entidad por la vía del endeudamiento.

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
6	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.	Establece los requisitos para la preparación y presentación de estados financieros consolidados, así como para el tratamiento contable de las entidades controladas en los estados financieros de la entidad controladora.
7	Contabilidad de inversiones en empresas vinculadas.	Señala el procedimiento para contabilizar inversiones en empresas vinculadas que den origen a una participación en la composición accionaria o en otra estructura formal del capital.
8	Presentación de información financiera de las participaciones en asociaciones en participación.	Proporciona la base para el tratamiento contable de las participaciones en asociaciones en participación. Se entiende por Asociación en Participación el acuerdo obligatorio por el cual dos o más partes interesadas se comprometen a emprender una actividad sujeta a control mancomunado. Para el caso colombiano, el Joint Venture y las cuentas en participación (en general contratos de riesgo compartido), son ejemplos de asociaciones en participación.
9	Ingresos provenientes de transacciones de intercambio.	Prescribe el tratamiento contable de los ingresos provenientes de transacciones y hechos originados en actividades de intercambio. La misma norma establece que este tipo de actividades se originan en la prestación de servicios, venta de bienes, y el uso dado por terceros a activos de la entidad, que genera para ésta intereses, regalías y dividendos. Son actividades de intercambio.
10	Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria.	Describe el tratamiento contable para la elaboración y presentación de los estados financieros de una entidad en la moneda de una economía hiperinflacionaria. Uno de los aspectos que caracterizan a una economía hiperinflacionaria, según lo expresa la norma internacional, es que la tasa de inflación acumulada a los tres años se aproxima o excede al 100%.
11	Contratos de construcción	Prescribe el tratamiento contable de los costos e ingresos asociados a los contratos de construcción. La norma identifica los convenios que deben clasificarse como contratos de construcción, ofrece pautas respecto a los tipos de contratos de construcción que pueden surgir en el sector público, y especifica la base para el reconocimiento y revelación de los gastos del contrato y, si es pertinente, del ingreso del contrato.

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
12	Existencias	Señala pautas para la determinación del costo y su posterior reconocimiento como gasto, incluyendo las reducciones contables efectuadas en el valor realizable neto. Ofrece también pautas respecto a las fórmulas de costeo que se usan para la asignación de costos a las existencias. La misma norma indica que las existencias comprenden bienes comprados, mantenidos y/o
13	Arrendamientos	Define, para los arrendatarios y arrendadores, las políticas de contabilidad apropiadas y las revelaciones que se deberán hacer en relación con los arrendamientos financieros y de operación.
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	El objetivo de la presente Norma es prescribir: (a) Cuándo deberá ajustar la entidad sus estados financieros en razón de hechos ocurridos después de la fecha de presentación; y qué revelaciones deberá hacer la entidad sobre la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su emisión y sobre los hechos ocurridos después de la fecha de presentación. La Norma también prescribe que la entidad no deberá preparar sus estados financieros con base en el principio de empresa en marcha si los hechos ocurridos después de la fecha de presentación indican que este principio no es apropiado.
15	Títulos financieros: su revelación y presentación	Prescribe los requisitos para la presentación de títulos financieros en cuentas de balance e identifica la información que se debe revelar, tanto sobre títulos financieros en cuentas de balance (reconocidos), como sobre títulos financieros en cuentas de orden (no reconocidos). La norma recomienda la revelación de información sobre la naturaleza y alcance del uso de los títulos financieros por parte de la entidad, los propósitos financieros que los títulos cumplen, los riesgos asociados a ellos y las políticas de la administración para controlar tales riesgos.
16	Inmuebles mantenidos como una inversión financiera.	Prescribe el tratamiento contable de los inmuebles cuyo uso no está asociado directamente a las operaciones ordinarias de la entidad, por los cuales la entidad percibe un ingreso o rendimiento.

Número	Denominación	Descripción del contenido de la norma*
17	Bienes de uso	Determina el tratamiento contable para los bienes de uso. De acuerdo con esta norma los bienes de uso son activos tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para locación a otros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un período de información.
18	Presentación de Información por segmentos.	Establece los principios para la presentación de información financiera por segmentos. La misma norma define el concepto de “segmento” como una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son diferenciables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada, con el fin de evaluar la gestión pasada cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos, y con el fin de tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos.
19	Provisiones, pasivos y activos contingentes.	Establece el tratamiento contable de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes; identifica las circunstancias en que las provisiones deben reconocerse, la forma en que deben valuarse y las revelaciones que sobre ellas deben hacerse. Igualmente se refiere a la revelación de determinada información sobre los pasivos y activos contingentes, con el fin de hacer posible que el usuario entienda la naturaleza, oportunidad y monto de tales partidas.
20	Revelaciones sobre entes vinculados.	Establece como requerimiento la revelación de toda relación de entes vinculados en que exista un control; así como la revelación de información sobre las transacciones entre la entidad y sus entes vinculados

* La descripción es tomada esencialmente del objetivo que tiene cada norma internacional de contabilidad pública. Estas normas aplican para todas las entidades del sector público, excepto “Empresas Públicas”, entidades éstas que, en el caso colombiano, corresponden fundamentalmente a Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta.

En la parte introductoria de la primera NIC SP, relativa a la presentación de estados financieros, se indica que “El Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (el Comité) se halla desarrollando en la actualidad un conjunto de normas de contabilidad recomendadas para las entidades del sector público, bajo la denominación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). El Comité reconoce los importantes beneficios que conlleva el lograr una información financiera consistente y comparativa entre diferentes jurisdicciones y considera que las NICSP cumplirán un rol fundamental para hacer que tales beneficios se materialicen.

La adopción de las NICSPs por parte de los gobiernos acrecentará tanto la calidad como la comparatividad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo. El Comité reconoce el derecho de los gobiernos y los entes normativos de establecer pautas y normas contables para la presentación de la información financiera del sector público de sus respectivas jurisdicciones. El Comité recomienda la adopción de las NICSP y la armonización de los requisitos nacionales con las NICSP. Los estados financieros llevarán la especificación de que cumplen con las NICSP sólo si cumplen con todos los requisitos de cada Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público que les sea aplicable”. Subraya fuera de texto.

Sin entrar a debatir sobre la forma como se debe desarrollar el proceso sobre normas internacionales de contabilidad en nuestro país (adopción o ajuste que conduce a armonizar), es importante que el lector se percate de las situaciones que se vienen exponiendo en el trabajo y de las consideraciones de la IFAC subrayadas en el párrafo anterior, para que saque sus propias conclusiones.

ACCIONES ADELANTADAS POR LA CGN

Para la Contaduría General de la Nación, en cabeza del Contador General de la Nación, el tema de normas internacionales de contabilidad pública reviste toda la importancia. Por ello, la “armonización de las normas emitidas por este organismo con los parámetros establecidos por IFAC” se ha materializado en un proyecto de investigación que pretende determinar las diferencias entre unas normas y otras, y realizar las modificaciones que se consideren pertinentes para lograr la “armonización de los requisitos nacionales con las NICSP”.

Sin pretender hacer en esta parte del trabajo desarrollos exhaustivos sobre los hallazgos o análisis comparados realizados por el Grupo de Investigación, se indican seguidamente algunos aspectos importantes que ilustran sobre la aplicación de las normas internacionales al caso colombiano:

Aspectos generales del análisis.

Se destacan los siguientes aspectos:

1. La estructura de las normas internacionales de contabilidad para el sector público difiere sustancialmente de la que ha desarrollado la Contaduría General de la Nación. Así, las normas internacionales de contabilidad tratan los temas de manera aislada, por ejemplo, los temas sobre “Títulos Financieros” y el relativo a la “Contabilidad de Inversiones en Empresas Vinculadas”, aunque tienen relación, se reglamentan mediante dos normas:

NICSP 15 y 7, respectivamente; en tanto que el Plan General de Contabilidad Pública colombiano desarrolla las normas técnicas de manera integral atendiendo a la estructura de los Estados Contables. En el caso de las inversiones se desarrolla toda la temática en una sola norma (Norma Técnica relativa a las inversiones). Ello no implica necesariamente que la forma de reconocer y revelar los hechos económicos entre una y otra normativa sea distinta.

Respecto de esta diferencia, y atendiendo la recomendación del Grupo de Investigación de Normas Internacionales de Contabilidad, la Contaduría General de la Nación ha decidido continuar con su propia estructura normativa, por las siguientes razones:

- ✍ Los usuarios de la información y quienes deben aplicar la regulación conocen suficientemente la estructura actual, la cual goza de características tales como sistematicidad y coherencia.
- ✍ Cambiar la estructura podría representar confusión a los usuarios de la información y de la normas, por cuanto en las NIC SP no se encuentran desarrollados todos los temas que ha normatizado la CGN.
- ✍ Se considera que el asunto de la estructura de la regulación es de forma. Lo realmente importante son los aspectos procedimentales cuya aplicación hace diferente a la información contable en uno y otro país, así se expresa en las NIC SP.

2. Existen aspectos desarrollados por las normas internacionales que no son tratados de manera *específica* por las normas locales, es decir que no se encuentran regulados mediante la expedición de un acto administrativo (circular externa o resolución, por ejemplo). No obstante están desarrollados en el marco conceptual o en el modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública. Ejemplos de estos aspectos son:

- ✍ “Superávit o Déficit Neto del Periodo, Errores sustanciales y Cambios en las Políticas Contables” (NICSP 3).
- ✍ “Costos Financieros” (NICSP 5).
- ✍ “Contratos de Arrendamiento” (NICSP 13).
- ✍ “Contratos de Construcción” (NICSP 11).
- ✍ “Inmuebles mantenidos como una Inversión (Financiera)” (NICSP 16).
- ✍ “Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes” (NICPS 19).

3. Existen aspectos no desarrollados por las normas nacionales. Ejemplos de estos aspectos son:

- ✍ “Presentación de información Financiera de las Participaciones en Asociaciones en Participación” (NICSP 8).
- ✍ “Presentación de Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias” (NICSP 10).

4. Las Normas no mencionadas específicamente en los dos últimos puntos son objeto de análisis a fin de encontrar los elementos susceptibles de ajuste.

5. Se observa una diferencia terminológica para la definición de conceptos que no implican diferencias semánticas, como por ejemplo el término de “devengado” en la norma internacional y el de “causación” en la normativa contable local. Otro ejemplo de esta situación es el término “Empresa en Marcha” para la norma internacional y “Gestión Continuada” para la norma local.

En este caso, se recomienda, de considerarse estrictamente necesario, hacer la adopción de los términos que trae la normativa internacional.

6. En ciertos casos, puede evidenciarse para ambas normas una equivalencia terminológica, pero que su semántica o significado es diferente. Como ejemplo es pertinente citar el concepto de “Activo”.

7. La normatividad contable pública colombiana ha definido bajo la lógica deductiva la construcción de su Marco Conceptual, el cual atendiendo a esta misma lógica contiene los siguientes elementos: postulados, objetivos, usuarios, características y requisitos de la información, principios y normas técnicas. Por su parte, la Norma Internacional establece que las políticas contables están constituidas por principios, métodos, convencionalismos, reglas y prácticas de carácter específico. Esta estructura no hace explícita la sistematización de los elementos que conforman o deben conformar un marco conceptual como fundamento de la regulación contable que condiciona a los sistemas de información.

8. El objetivo de la Norma Internacional es definir estándares globales, mientras que el de la norma local es regular específicamente los procedimientos aplicables al sector público colombiano, considerando sus particularidades.

9. Hasta el momento las normas internacionales de contabilidad pública emitidas por IFAC, han sido producto de adaptaciones (en muchos casos

adopciones) que se han hecho de las normas internacionales de contabilidad emitidas por IASC.

10. El planteamiento del numeral anterior, el hecho de que la Norma Internacional de Contabilidad Pública reglamente específicamente “Estados Financieros de Propósito General”, y el contenido de las mismas normas internacionales, son argumentos que permiten colegir que estas normas tienen un enfoque privado y, en consecuencia, son eminentemente financieras; en tanto que las normas emitidas por la CGN, además de lo financiero, se soportan en el postulado de la “utilidad social” de la información contable.

11. Las diferencias en los objetivos, la estructura, la terminología y otros aspectos idiomáticos, así como los enfoques, generan dificultades en el proceso comparativo.

12. Las Normas Internacionales de Contabilidad no desarrollan los aspectos generales que caracterizan al sector público, en tanto que la norma contable colombiana desarrolla temas como por ejemplo los relativos al Plan de Desarrollo y su ejecución, al presupuesto de ingresos y gastos y su ejecución, a la inversión social, mecanismos de financiación, las transferencias e ingresos fiscales, el crédito público, los recursos naturales y del ambiente, los bienes de beneficio y uso público; temas que pueden ser considerados como fortalezas frente a los estándares internacionales. Y en esta medida serán expuestos a la IFAC para que sean objeto de discusión y retroalimentación del proceso de normalización internacional que se adelanta en materia de contabilidad pública.

Aspectos específicos del análisis.

Los siguientes aspectos se desprenden esencialmente del análisis comparado de la norma internacional número 1 (presentación de estados financieros) con el Plan General de Contabilidad Pública PGCP:

1. El ámbito de aplicación de las normas internacionales se extiende a todas las entidades del sector público con excepción de las “Empresas Públicas”, en tanto que la norma contable nacional aplica a todas las entidades que hacen parte de la estructura del Estado. Adicionalmente, incluye las personas naturales o jurídicas que manejen recursos públicos, en lo relacionado con éstos.

2. El concepto de “Empresa Pública” de que trata la norma internacional se refiere a la “..entidad que reúne todas las siguientes características:

-  Es una entidad que tiene la facultad de contratar en su propio nombre.
-  Se le ha asignado la autoridad financiera y operativa de llevar a cabo un negocio;
-  En el normal curso de su negocio vende, a otras entidades, bienes y servicios en que incluye una utilidad o la recuperación del costo total de los mismos;
-  No depende de un financiamiento continuo de parte del gobierno para permanecer como empresa en marcha (excepto en el caso de la compra de productos en condiciones de libre mercado); y
-  Es controlada por una entidad del sector público.

La norma internacional precisa que “El término Empresa Pública (EP) incluye empresas comerciales, como las de servicio público, y empresas financieras, como las instituciones financieras. Las EP no son, en lo esencial, diferentes a las entidades que realizan actividades similares en el sector privado”.

En este sentido, para el caso colombiano, son Empresas Públicas aquellas entidades creadas por ley o que la misma ley autoriza su funcionamiento, y tienen como objeto social el desarrollo de actividades industriales y/o comerciales. Son ejemplos de este tipo de entidades las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta.

3. La norma internacional no aplica a partidas no significativas, en tanto la normativa nacional orienta a los entes públicos para el debido reconocimiento de todos los hechos económicos, financieros y sociales que éste haya realizado, atendiendo la universalidad como característica de la información contable pública.

4. El PGCP tiene previsto un desarrollo mucho más amplio en cuanto a los estados contables e informes complementarios a nivel individual y consolidado. La NICSP 1 considera únicamente los estados contables básicos, a los que denomina de “uso general”, en tanto que el PGCP considera, adicionalmente, estados fiscales, estados de naturaleza cualitativa y una amplia gama de informes complementarios a nivel individual y consolidado.

5. Tanto la norma nacional como la internacional coinciden en la base de “causación” (término utilizado por la norma nacional) o devengado (término utilizado por la norma internacional) para reconocer contablemente las operaciones que realizan los entes públicos; es decir, que los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

6. Se evidencia una diferencia semántica en el concepto de “Activo”. Mientras la norma nacional define el concepto en términos de las “Cuentas representativas de los bienes, derechos y pertenencias, tangibles e intangibles, del ente público, de los cuales se espera contribuyan al desarrollo de la función administrativa o cometido estatal”, la norma internacional lo define como los “recursos controlados por la entidad como consecuencia de hechos pasados y de los cuales se espera que fluirán a la entidad beneficios económicos futuros o un potencial de servicio”. Subraya fuera de texto. Puede evidenciarse que la norma nacional no define a los activos como recursos controlados, pues ello significaría que gran cantidad de bienes y derechos que actualmente se manejan en cuentas de orden, pasaran a hacer parte de los activos, produciéndose un efecto bastante significativo que distorsionaría la información contable, razón por la cual el Grupo de Investigación no propone modificación alguna a la norma nacional.

*Consideraciones de un admirador del patrimonio; Vincenzo Masi:
un debate permanente de la disciplina Contable*

CONSIDERACIONES DE UN ADMIRADOR DEL PATRIMONIO; VICENZO MASI: UN DEBATE PERMANENTE DE LA DISCIPLINA CONTABLE

Óscar Esaú González Vasco*

** Estudiante Contaduría Pública. Universidad Autónoma Latinoamericana*

INTRODUCCIÓN

Una tesis, en la cual se gesta una preocupación por identificar el objeto de estudio de la contabilidad, se convierte en un movimiento doctrinal de la disciplina. La exposición del profesor Vincenzo Masi, en su estudio sobre el patrimonio, desarrolló importantes elementos de teoría contable a lo largo de sus trabajos de investigación teórica. Sus estudios son base de influencia a estudiantes de la contabilidad a incursionar en el campo de teoría contable.

En los contadores públicos es notoria la falta de conocimientos en cuanto a la historia de la contabilidad, y no siempre se da prestigio a esta área del conocimiento de la disciplina, ante lo cual surge el interrogante, ¿cómo es posible un uso y apropiación de un lenguaje y de conceptos por parte de los contadores, si no se estudia a profundidad su origen y función dentro de la disciplina? Son pocos los pensadores contables colombianos que se han dedicado a la tarea de usar infinitas horas de pesquisa del pasado a un alto costo de oportunidad. Sin embargo, esos estudios de la historia del pensamiento contable van ganando grandes espacios en el escenario nacional; ya que esta área es de suma importancia para el entendimiento de técnicas contables, y al mismo tiempo, contribuye en los estudios de las normas contables actuales. La demanda de las Universidades por teóricos de temas de lo contable crece constantemente, en virtud de que éstas deben estar preparando contadores para suplir las necesidades sociales y económicas exigidas por los nuevos escenarios¹.

¹ La economía globalizada destaca la era del conocimiento y de la comunicación en una sociedad interactiva:

“No podemos aprovechar las nuevas tecnologías en la educación, si previamente no tomamos conciencia de los diversos modelos didácticos, del efecto de nuestros cambiantes nuevos escenarios y de cómo inciden los conceptos que tienen por fin la excelencia en la gestión de educación integral, que nos sumergen en los nuevos escenarios”.

CASTILLA, Antonio. Modelos Básicos, elementos de gestión, tecnología y ética para la nueva educación de calidad. En: Contaduría. Universidad de Antioquia No 41, septiembre de 2002.

La iniciativa de considerar los enunciados del profesor Vincenzo Masi, en su obra, “Teoría y Metodología de la contabilidad”, surge de una necesidad de la disciplina de esclarecer desde ella misma respuestas a diversos interrogantes, en este caso: ¿es la representación solamente un instrumento usado por la contabilidad y profundizar en su estudio sólo nos aleja de un verdadero avance disciplinario? Para ilustración, en nuestro país hoy día se discute cómo calcular apropiadamente los precios de transferencia y su implicación contable en el ente y, en el mundo comercial, se analiza una unidad de medida razonable para asegurar los principios de transparencia y comparabilidad internacional. Estos asuntos actualmente se nos presentan como campo de estudio de la contabilidad y, al parecer, son problemas propios de la representación y la valoración. Lo cual afirmaría la posición de Masi, de sólo preocuparnos de una magnitud y no de las unidades creadoras de valor que sí son objeto de estudio².

Vincenzo Masi, enuncia su tesis principal sobre doctrina del patrimonio y trata de reconocer en su estudio los fenómenos y principios fundamentales para descubrir los ejes centrales del objeto de estudio de la disciplina; *“sólo en el estudio del patrimonio de la hacienda y de los fenómenos que presenta adquiere la Contabilidad dignidad, amplitud de tareas, inagotables problemas que resolver, y no debe ser entendida como teoría de los instrumentos y de los procedimientos de representación que, de cualquier modo que se estudian, no pueden ser más que medios de trabajo y de representación”*³.

² Masi marcha al contrario de las corrientes doctrinales. En especial las francesas, que se inclinan aún hacia una contabilidad como metodología de representación de hechos económicos y financieros de las haciendas. Otras corrientes, como las norteamericanas, estudian, a través de las cuentas, los fenómenos objeto de representación contable para llegar a una prudente representación de la hacienda. Las tendencias hispanas dirigen su servicio a la administración económica. En general, la contabilidad ha quedado reducida a doctrina de representación y no como ciencia de los fenómenos patrimoniales que es lo que nos introduce en un estudio verdadero de la contabilidad.

PRESENTACIÓN

1. La opinión de un clásico

De donde Vincenzo Masi pudo considerar su tesis principal del patrimonio como eje de estudio de la contabilidad. Para hablar de riqueza hay que hablar de Adam Smith, predecesor de Masi, o de lo contrario sería sumamente difícil entenderlo. Smith pasó su vida estudiando sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones; realizó profundos estudios sobre temas básicos que en ese tiempo concernieron a la hacienda pública⁴. Es lógico suponer que Masi conoció y estudió la obra de Smith y que de ahí fundamentó parte de su investigación.

“Que la riqueza consiste en dinero, o en oro y plata, es una idea popular derivada de dos cosas distintas del dinero. El gran negocio de siempre es ganar dinero; pero una vez conseguido éste, estimamos todas las demás cosas por la cantidad de dinero que podamos conseguir y es entonces cuando solemos decir que un hombre rico vale mucho dinero, y un hombre pobre vale poco. Surge entonces la pregunta si enriquecerse consiste en adquirir dinero”.

Adam Smith, implícitamente reconoce en su estudio un problema de valoración y estimación del patrimonio en cuanto a magnitudes de la riqueza. Es común que en la conquista, los países invasores se preguntaran si una nación era lo suficientemente rica para que mereciese conquistarla.

“Si una nación pudiese separarse de todo el resto del mundo comercial, no tendría importancia alguna que circulase o no en ella mucho o poco dinero”.

³ MASI, Vincenzo. *Teoría y Metodología de la Contabilidad*. Ed. EJES, Fuencarral, Madrid 1962.

⁴ ALVIAR, Alfonso. *Teoría Económica*. 2da. Edición. Fondo de Cultura Económica México. México, 1979.

En este caso el patrimonio importaría poco en su magnitud. La riqueza o pobreza efectivamente sería justificada enteramente por la abundancia o escasez de bienes consumibles. El asunto sería muy distinto entre las naciones que comercien entre sí, ya que sería indispensable una acumulación de dinero en oro y plata para sostener sus relaciones comerciales. En esta parte el comercio hace que se pueda estudiar la riqueza y sus fenómenos a fin de estimar la conveniencia o no de la incidencia en el patrimonio de las diferentes transacciones.

“Cuando los países se transformaron en naciones comerciales, los hombres de negocios se dieron cuenta que a cambio de oro y plata podían comprar. La compra de bienes se hacía por la exportación de oro y plata a fin de importarlos, y se arguyó que esto no siempre disminuye dentro de la nación la cantidad de estos metales, porque si no se vendían dentro del territorio se reexportarían a otras naciones y vendidas a un mayor precio provocarían una ganancia”.

Al crecer las facultades productivas del trabajo para acrecentar las ganancias, crecieron los ingresos y el patrimonio de los productores y comerciantes. Esto establece una serie de relaciones creadoras de valor que al ser estudiadas necesitaban naturalmente una forma de medirlas o al menos representarlas a fin de estimar su magnitud.

2. La representación desorienta el objeto de estudio

“Y se imprimió en la mente de los hombres los principios de debe y haber y la infalible balanza gobernó después con manos férreas en los siglos y en las edades que se sucedieron” (Masi, Vincenzo).

La práctica contable ha demostrado un conjunto de procesos ligados por múltiples nexos que dan cuenta de su complejidad, encontrándose en permanente desarrollo y transformación, adoptando múltiples aspectos y relaciones en un devenir de magnitudes aparentemente conmensurables. La representación de los hechos por el método de partida doble, propuesta por Luca Pacioli, es difícil de superar. Los modelos sagitales, matriciales y de sistemas no han sido consecuentes en superar la representación acostumbrada, ya que su punto de origen es la partida doble; la cual goza del beneficio de la simpleza; superando ampliamente los complicados métodos de cálculo propuestos por nuevos enfoques⁵.

⁵ Los modelos contables de análisis integral convencionales se encuentran sustentados en el criterio de la partida doble. Este criterio no ha sido revaluado porque no se han creado las técnicas y métodos necesarios que reflejen la multidimensionalidad de los hechos, fuentes y recursos, y hasta donde nuestra limitada percepción comprende, es una enmarañada e inexplorable red de interrelaciones formadas por las transacciones del ente. Los modelos de matrices, grafos y otros de representación contable se determinan en una forma reducida de la realidad; principal crítica del modelo complejo de pensamiento, el cual realiza sus análisis como un todo integrado.

Aún así, existe la necesidad moderna de la disciplina contable de ahondar en el estudio de fenómenos presentados en la actividad normal del ente, a fin de superar la representación acostumbrada de los hechos, fuentes y recursos; orientándose cada vez más hacia la búsqueda de nuevos métodos estructurados, donde los hechos no son sólo hechos aislados, sino fenómenos explicados como un todo al buscar su naturaleza e interacción con el ente. Pero a pesar de todo, este último no debe aparecer como la panacea hacia donde se orientan los esfuerzos de la disciplina de la contabilidad por buscar su dignidad. En este sentido se hace práctica la discusión presentada por Vincenzo Masi, donde hace énfasis en que el objeto de estudio no es la representación, ya que ésta actúa en la contabilidad como un instrumento y no como objeto.

La evolución de la representación contable posee perspectivas materiales o simbólicas, donde siempre los enfoques para interpretar la realidad y su interpretación por parte de los contadores, no han arrojado los resultados esperados. Hay investigaciones que usan herramientas diacrónicas (herramientas fácticas desde puntos de vista legal y económico) y estructuras paradigmáticas (basadas en la información), que miradas desde el punto de vista contable hay diversos aspectos a estudiar y en ellos se representan evoluciones determinadas por relaciones sociales como la cultura, la ciencia y la técnica y no siempre bien comprendidas. La representación contable ha evolucionado gracias a herramientas matemáticas con operaciones desde los métodos lineales y vectoriales, hasta la representación lógica de mínimos cuadrados ordinarios, de elementos de la estadística y la econometría.

Cualquier modelo de representación, sustenta su importancia en los indicadores contruidos desde una información fuente y fidedigna a fin de arrojar un indicador de alto grado de confianza, pero tienen un obstáculo común, y es la dificultad de interpretar los resultados obtenidos. Una representación integral está inmersa a derivar resultados provenientes de postulados o restricciones desde el punto de vista contable. A simple vista no debe expresar dificultad para los contadores con conocimientos técnicos, pero a veces esto conduce a que no siempre se tomen y deriven conclusiones apropiadas y se esté haciendo todo lo contrario a lo que la representación expone de manera implícita. Una explicación a lo anterior constituye en que la representación refleje la realidad del ente de diversas maneras y no sólo la contable. Aspectos legales, sociales, políticos y del entorno en general, hacen pensar al contador en el agregado y no sólo en los aspectos contables, interpretando en ciertos casos la información final de los indicadores de manera errónea. Es usual, a la hora de tomar ciertas decisiones, actuar de acuerdo a la experiencia y a lo que el sentido común dicte, a pesar de ser contrario a los indicadores arrojados por la representación. De lo anterior se puede expresar entonces la idea de Masi de que en la representación se ven inmersas una serie de disciplinas que influyen en la toma de decisiones, ante lo cual no sería apropiado decir que la representación es objeto de estudio exclusivo de la contabilidad y en cambio el patrimonio sí lo es, ya que es en el patrimonio donde se reflejan todos los efectos y relaciones concernientes a la contabilidad.

Masi en su obra hace reconocer que la contabilidad es más que un sistema de resultados. La preocupación de la representación de los hechos conduce hacia la técnica administrativa de la contabilidad y la contabilidad como disciplina no busca afianzar el estudio de los instrumentos que sirven para representar hechos. Lo anterior expone, que si el objeto de las investigaciones de los técnicos en contabilidad hubiese sido el estudio del patrimonio y de los hechos de los que procede, los resultados hubiesen sido bien distintos; y no, el resultado de un estudio jurídico contable, económico jurídico o de control económico, como lo es hoy procedente del estudio de cuentas y mecanismos de relación. Es decir, hoy es posible determinar la responsabilidad contable jurídica, pero no es fácil determinar la creación de valor por parte del capital o de la pérdida del mismo por la actividad del ente desde el estudio de las unidades de patrimonio creadoras de valor.

3. Estudio sobre los fenómenos patrimoniales, aproximación al objeto.

Para las personas del común la riqueza a simple vista es un fin. Vincenzo Masi, en su investigación da a intuir que no es un fin, sino un medio, un medio de obtener más oportunidades; *“Una persona pobre tiene pocas opciones de vivienda, pero una persona rica tendrá a su disposición muchas viviendas; pero, ¿será más feliz por ello?”* En este sentido Masi usa una expresión filosófica para demostrar que el patrimonio sólo garantiza oportunidades.

De Masi, *“El patrimonio en las actividades económicas aparece como una limitación, o como una medida de las posibilidades de las organizaciones”*. Se hace necesario el instrumento de la representación, pero no como objeto de estudio, simplemente aparece para valorar de alguna forma las ventajas o desventajas de acuerdo a lo que nos parece de las oportunidades, y es en este sentido donde el patrimonio constituye una limitación o mejor dicho una medida en posibilidades de los entes, pero no basta con determinar si se posee más o menos patrimonio, hay que administrarlo y se hace necesario calcular la riqueza, analizar sus componentes y saber cómo crece o baja su constitución.

En teoría los componentes del patrimonio son un conjunto variado de bienes y derechos; algunos tienen un valor seguro, el valor de otros es discutido, siendo necesaria la representación como instrumento. En general, la magnitud del patrimonio depende de diversos factores, pero su composición depende necesariamente de su volumen. Un patrimonio bajo, no es tan variado como un patrimonio alto. Este último necesita de un mayor nivel de administración para incrementarlo o invertirlo. La variedad en la composición no es adrede; cada componente tiene un papel y en conjunto presentan unas características que se adaptan a las necesidades y condiciones de sus dueños. Es posible, entonces, explicarse por qué dentro de un mismo sector

existen empresas más rentables que otras. Cuando se constituye un patrimonio se espera un uso; ya que en ningún momento se plantea su venta; un rendimiento se espera del ejercicio: un patrimonio aumentado. En resumen, de poseer patrimonio se esperan unas motivaciones que dinamicen una actividad y es por eso que las composiciones del patrimonio son variadas.

De otro lado, el origen del patrimonio es diverso: herencias, aumentos en el valor de los activos, asociaciones entre personas, etc.; pero sobre todo, hay una constante, se da por un proceso de acumulación regular histórica. Aún así, sea cual sea su origen, lo que se busca es que este patrimonio rente.

Masi en su obra, desea superar el imperativo categórico de la representación a favor de la contabilidad: “*es preciso, pues, marchar más allá de las columnas de Hércules, que son las marcadas por los instrumentos de representación de la riqueza administrada, para estudiar esta misma riqueza administrada, es decir, el patrimonio y los fenómenos que presenta*”. En este sentido, el profesor Masi, no debe ser mal interpretado; aparentemente la representación aparece como algo superfluo, pero en realidad él expresa que la contabilidad en sus orígenes se ocupó de los problemas patrimoniales y lentamente fue construyendo, además de los elementos de representación, caminos concretos de gestión patrimonial; cuyo campo a sido desorientado por la contabilidad al considerarlos pertenecientes a otras disciplinas y a tratado de fundir sus esfuerzos en el camino de la representación.

Una aventura del profesor Masi, en el texto de “Teoría y Metodología de la Contabilidad”, es inclinarse a formular leyes de Contabilidad en el estudio de un orden de hechos patrimoniales, ya que no se ha reconocido el hecho de que el objeto de la contabilidad es el estudio estricto del patrimonio, sin embargo él es conciente de esto y escribe: “*Esto puede satisfacer, quizá, a las mentalidades demasiado apegadas a problemas puramente prácticos y, por tanto, incapaces del estudio investigativo de la contabilidad y sólo atentas a pequeñas reglas empíricas o a la repetición insistente de vanalidades contables*”.

Frente al razonamiento del profesor Masi, asombra su apego al deber ser de la contabilidad y expone en su obra leyes de contabilidad desde el estudio de los hechos del patrimonio:

Ley de Reserva Oculta: “Cada vez que en el capital de una empresa en funcionamiento se subvaloren intencionalmente los activos o se sobrevaloren los pasivos, se forman siempre reservas ocultas”.

Ley de inflación del capital: “Siempre que en un capital de empresa en funcionamiento, intencionalmente se sobrevalore el activo y se subvalore el pasivo se aumenta ficticiamente el capital o se forman resultados ficticios”.

Ley de inmovilización financiera anormal: “Si en un patrimonio en funcionamiento se financian con fondos afectos a fuentes transitorias, o sea a débitos de financiación a corto plazo, inversiones a vencimiento más largo o a realización posterior a aquella en que la correspondiente financiación debe ser liquidada, se forma siempre una inmovilización financiera anormal”.

Ley de Obsolescencia: “Cuando una inversión patrimonial en una inmovilización técnica material o inmaterial o en un bien en renta es superada por otros bienes que pueden tolerar en el mercado menores gastos de inversión o de producción o mayor resultado, dichas inversiones quedan afectadas de envejecimiento económico y se convierten en obsoletas”.

Ley de Consolidación de débitos: “Cuando se transforman deudas a vencimiento corto en deudas a largo vencimiento, amortizables o no, se produce una consolidación financiera”

Los postulados anteriores, expuestos por el profesor Masi, reflejan en alguna medida conceptos generales que hacen parte de la fundamentación general de la contabilidad y de vigencia actual. Masi, trata de exponer un orden de fenómenos vistos desde el estudio del patrimonio. Se ha escrito mucho sobre contabilidad, pero poco sobre lo que se revela en contabilidad; en este sentido es valioso lo expuesto por el profesor Masi, en cuanto a su pensamiento de poder crear explicar sus principios y fundamentos, señalando sus límites y competencias que le son propias como disciplina.

CONCLUSIONES

Es necesario profundizar discusiones en los ambientes de estudio contable acerca de los postulados en cuanto a la teoría y la búsqueda de un objeto de la disciplina. Como se indicó en la introducción, la teoría contable es fundamental para entender la técnica, las normas y la representación de los hechos y su valoración.

De la investigación del profesor Vincenzo Masi, se destaca la afirmación de dirigir el estudio de la contabilidad hacia el patrimonio y sus elementos; mientras los instrumentos de representación de contabilidad: inventarios, presupuestos, partidas, dinámicas de cuentas, estados financieros y rendiciones de cuentas, solamente deben considerarse medios válidos que encuentran aplicación bajo teorías de proporcionalidad matemática en la contabilidad, debiendo orientar sus efectos sobre las relaciones intrínsecas del patrimonio como campo de estudio disciplinario.

Las leyes o principales postulados, encuentran vigencia al realizarse una reflexión de lo ocurrido recientemente en grandes multinacionales norteamericanas, puesto que algunos fenómenos presentados en los escándalos, concurren a las ideas expresadas en los postulados derivados del estudio del patrimonio. Se puede reconocer un punto básico de partida de la doctrina expuesta en la investigación del profesor Masi, convirtiendo este estudio en una de las bases firmes de la búsqueda del objeto de estudio, pero surge el cuestionamiento de si la contabilidad orientada hacia el patrimonio podría igualmente estudiar el antipatrimonio o el inverso al patrimonio, el tratamiento de lo que no se puede apropiar, en cuanto al estudio de lo que no se puede pagar aunque se estuviese dispuesto a ello, y si es posible la consolidación de los patrimonios nacionales, cuando no siempre son fiables.

En general, la investigación del profesor Masi, contempla largos procesos en la apreciación del patrimonio. La aprensión por parte de los investigadores sobre las unidades creadoras de valor inmersas en el patrimonio, arrojarían como resultado una imagen cada vez más clara de los efectos de las relaciones económico-sociales del entorno y su representación de los hechos al interior de él, convirtiéndose de esta manera en la aproximación a un objeto de estudio.

BIBLIOGRAFÍA

ARIZA, Danilo. Las relaciones de producción y la partida doble. Revista Legis del Contador. Abril-Junio de 2000.

BUNGE, Mario. La ciencia, su método y filosofía. Santafé de Bogotá. Ediciones Nacionales, 1986.

CASTILLA, Antonio. Modelos Básicos, elementos de gestión, tecnología y ética para la nueva educación. En: Contaduría, Universidad de Antioquia. No 41, septiembre de 2002. Pags. 33-69.

FUENTES Q, Enrique. Enciclopedia Práctica de Economía. Ed. Orbis. Madrid, 1982.

GOLDSMITH, Raymond. Riqueza Nacional. Enciclopedia Nacional de las Ciencias Sociales, Vol 9. Madrid, 1976.

HARAL, Burmeister. Estudios Superiores de la Empresa. Ed. Universidad de Navarra, Barcelona, 1983.

MASI, Vincenzo. Teoría y Metodología de la Contabilidad. Ed. EJES, Fuencarral, Madrid, 1962. (Colección Biblioteca Central Universidad de Antioquia).

PIERRE, León. Tratado de Historia Mundial. Ed. Nueva Semblanza. Madrid, 1982.

TASCÓN, María Teresa. La contabilidad como disciplina Científica. Revista de Contaduría Universidad de Antioquia. Números 26-27, Medellín, marzo-septiembre, 1995.

TUA, PEREDA, Jorge. Lecturas de teoría e investigación contable. Santafé de Bogotá: Cijuf, 1995.

CONTABILIDAD: COMENTARIOS SOBRE EL DISCURSO CIENTÍFICO Y LOS DETERMINANTES MORALES¹.

Mauricio Gómez Villegas².

¹ Este documento recibió el Premio Nacional de Contaduría en el XIV Congreso Colombiano de Contadores Públicos, realizado en agosto pasado en Armenia. Evento organizado por la Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos, el Colegio de contadores Públicos del Quindío y la Universidad del Quindío. Este Artículo será publicado por primera vez **en Innovar, revista de ciencias sociales y administrativas** de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia N. 22. Julio Diciembre de 2003.

² Contador Público. Universidad Nacional de Colombia. Estudiante de Maestría en Administración de la Universidad Nacional de Colombia. Académico en Formación de la Facultad de Ciencias Económicas de la misma Institución. Miembro del Centro Colombiano de Investigaciones Contables -Regional Cundinamarca.

RESUMEN

En este documento se discute el carácter científico de la corriente principal de la contabilidad. Se analizan los limitantes y cuestionamientos a la perspectiva positivista de la ciencia, desde una mirada socioepistemológica, y a su aplicación en la perspectiva predominante en la contabilidad sajona. Se analizan algunos aportes de la escuela sociológica -organizacional de corte europeo; en especial se llama la atención sobre la necesidad del estudio de los determinantes morales que reproduce la contabilidad en el orden moral vigente.

Palabras clave:

Contabilidad y socio-epistemología. Investigación contable positivista. Investigación empírica. Contabilidad crítica. Contabilidad y moral.

*“Todo pensamiento que no manifieste
una conciencia de la falsedad radical de
las condiciones de vida reinantes,
es un Pensamiento erróneo.
Hacer abstracción de tales condiciones
omnipresentes no sólo es inmoral: es falso”.*

H. Marcuse.

INTRODUCCIÓN³

La contabilidad es una construcción social. Como tal, proviene del devenir histórico y de las acciones de individuos, que sólo se individualizan por medio de la colectividad (Marx, 1976; Morin, 1995). Toda acción individual, mediada por la actividad cerebral de racionalización y que se desenvuelve en marcos comunicacionales y simbólicos (por tanto culturales y sociales) es enteramente moral (J. Habermas, 2000; K.O. Apel, 1991). Es decir, está mediada por valores que hacen juzgarla a la acción como buena o mala. Por tanto, podemos pensar, dado que la contabilidad proviene del seno de la sociedad, que ella es íntegramente moral.

La contabilidad, a más de ser fruto de la acción humana y de los hechos sociales, es uno de los elementos esenciales para motivar, impulsar y determinar nuevas acciones y nuevos hechos particularmente los de producción y distribución de riqueza, sin ser estos los únicos. La teoría contable (ortodoxa) nos dice que la contabilidad es la base para la toma de decisiones, que tiene implicaciones para los diversos agentes. Así mismo se nos plantea que la información contable financiera debe poseer ciertas características que garanticen que la decisión será la “mejor”, la “correcta”, tales características, así como los fines que persiguen son apreciaciones valorativas; esto implica, a todas luces, que por la función que cumple la contabilidad, ella es también intrínsecamente un instrumento moral.

A la fecha es marginal la aproximación a una concepción moral de la contabilidad. Por lo general esta perspectiva ha estado ausente en las disertaciones de quienes han ocupado su tiempo estudiándola. Tan sólo una reducida parte de la escuela crítica en contabilidad (Tinker, Neimark, Williams, Hopwood) o también llamada escuela sociológica organizacional, se ha ocupado de estos aspectos.

³ El autor agradece los valiosos comentarios y claves aportes del Maestro Danilo Ariza Buenaventura.

Por su parte, el proyecto predominante en el que se encumbraron los académicos de la contabilidad, fue en conseguir para ésta el estatus de disciplina científica. Pero los duros cuestionamientos a la ciencia, especialmente los de las últimas cuatro décadas, son soporte para dudar de la bondad de este proyecto. Pues como lo han mostrado Marcuse, Habermas, Foucault, Bourdieu y otros, el conocimiento científico está fuertemente relacionado con los intereses particulares provenientes de la emancipación burguesa en la modernidad, por tanto, este es predominantemente fruto y medio de su voluntad de clase. El ánimo que promueve hoy la ciencia y a los intereses que sirve es evidente.

También, se han puesto materialmente en evidencia las consecuencias del ánimo dominador y controlador de la ciencia y la técnica occidental, que amenazan con una hecatombe ambiental y ecológica, y promueven dinámicas de exclusión y marginación social.

Pero a pesar de esto, la ciencia y la tecnología están revestidas de un velo de reverencia y valoración positiva. Es decir, son aparentemente impenetrables a la crítica. Las representaciones simbólicas que entrañan la ciencia y la tecnología doblegan la voluntad del hombre que no logra entender ni relacionar muchas de las consecuencias materiales de la lógica de estas (Ángel Maya, 2000. Pág. 72.), al mismo tiempo ellas se fortalecen socialmente con un estatus que desprecia, excluye y determina las nuevas directrices de las relaciones técnicas de producción y sociales de distribución. En síntesis, la ciencia constituye un discurso (Foucault, 1987), con profundas implicaciones materiales, que sigue siendo atractivo para los hombres y por este conducto para la contabilidad.

El empeño por dar robustez científica a la contabilidad tiene como mínimo dos implicaciones de orden moral (Williams, 1990. Pág. 51). En primer caso, dado el canon de las ciencias naturales (positivas o duras) que predomina en el pensamiento epistemológico occidental, el objeto de la ciencia es el control y dominio de la realidad (de este ánimo no escapa ni el pensamiento científico Marxista). Pues bien, dado que la contabilidad trata de hechos sociales, y que el motor de estos es el hombre: esto *¿qué implicación valorativa (en sentido moral) tiene?* Y este cuestionamiento es a la vez moral y práctico; es decir, *en la práctica ¿quién quiere controlar al hombre?*. En segundo lugar: si las ciencias sólo buscan instrumentalizar los objetivos sociales, *¿por qué la perspectiva científica de la contabilidad se empecina en la satisfacción de los intereses del propietario privado en la forma del inversor de capital?, ¿acaso la sociedad está constituida sólo por inversores?, ¿y la fuerza de trabajo?, ¿y los pequeños propietarios no necesitan contabilidad y control de orden no financiero?, ¿acaso estos no toman decisiones?* En definitiva, la pregunta trascendental de orden moral: *¿cómo se juzga si la ciencia contable es buena o mala, si obra bien o mal?* Los científicos quizás dirán que esto no importa a la ciencia. Que la ciencia proviene de la “objetividad” y que en ella no hay lugar para juicios valorativos. Y lo peor es que todos los científicos que se aseguran respetables citan a Kuhn, pero no entienden que el

paradigma es ante todo una VALORACIÓN colectiva y un acuerdo compartido, y como tal, juicio moral. La ciencia está atravesada por juicios valorativos de orden colectivo y su naturaleza misma es de orden social y moral, esto se entiende bien en las actuales discusiones de la sociología del conocimiento y por ello se habla de socioepistemología, nuevos paradigmas, interdisciplinareidad y transdisciplinareidad.

No obstante, la contraposición entre moral y ciencia es tan antigua como la disquisición *sensible inteligible* (Kant, 1980), mundo *físico* y de *las ideas* (Platón), o materialismo e idealismo. Pero los límites están rotos. Las implicaciones del mundo sensible determinan la posibilidad intelectual o del mundo de las ideas (Freud), y la fortaleza de algunas construcciones simbólicas, como la ciencia, doblan condiciones materiales (Ángel Maya, 2000), es decir generan discursos que producen realidades (Foucault, 1987). La contabilidad esta envuelta en este drama. Unos añoramos su estatus de ciencia, otros sus ancestrales prácticas de registro y muchos la usan como mecanismo de normalización de acciones y lógica de control y disciplinamiento (Carmona, 1996; Ezzamel et al, 1993), a través de instrumentalizarla simbólicamente motivando comportamientos y realizando enjuiciamientos valorativos de cosas buenas y malas, apropiadas e inapropiadas, justas e injustas, eficientes e ineficientes, legales e ilegales.

Así las cosas, este documento pretende realizar una aproximación reflexiva a tales cuestiones, a fin de contribuir en la discusión disciplinar de la contabilidad. Para ello el documento se constituye en cuatro partes y esta introducción. La primera parte es una delimitación de lo que en el documento se entiende por disciplina y se llama la atención sobre la necesidad de reconfigurar la ecuación *Disciplina = Ciencia*. Paso seguido se realiza una crítica a la visión científica predominante en contabilidad que ha convergido en una mirada academicista, a la que se le denominará teoría e investigación contable ortodoxa. En tercera instancia se realiza una exposición apenas marginal de los argumentos centrales que la escuela sociológica organizativa ha realizado alrededor de las cuestiones morales en contabilidad. Finalmente se intentan presentar algunas conclusiones, no a manera de hallazgo, sino como la adopción de una postura como consecuencia de una argumentación racional.

Debo, de antemano, señalar que el método positivo está en cuestionamiento profundo como unidad metodológica de confrontación causal de los hechos sociales. Por lo cual, mi intención de consistencia con lo planteado hace que no esgrima hipótesis contrastables sobre la temática que discutiré u objetivos instrumentales a alcanzar. No obstante existen intencionalidades que he dejado expresas en la introducción y que se constituyen como objetivos de su realización. Así mismo, la disertación central que expongo, es que para un entendimiento complejo de la contabilidad, no bastan las aproximaciones academicistas, y planteo, como una mirada importante de retomar para el beneficio disciplinar de la contabilidad, sus implicaciones morales. La intención, pues, no es la de constituir una exposición

científica, en lo que tradicionalmente se entiende por ella, ya que esta ciencia tiene pautas, parámetros y códigos que desplazan otras esferas de la argumentación racional y comunicativa igualmente valiosas, que pueden ayudar a desenmarañar un mundo que es complejo y diverso y que nos han hecho ver de manera unidireccional y unidimensional (Marcuse, 1984. Pág. 19).

SOBRE LA DISCIPLINA Y LO DISCIPLINAR

El fraccionamiento de la realidad en parcelas del conocimiento fue un esquema propiciado por la dinámica de la Universidad en el siglo XIX (Morin, 1998. Pág. 8), con el auspicio del proyecto científico de la modernidad y de la dinámica propia de la división del trabajo, en este caso el intelectual, para lograr niveles de especialización que permitieran el desciframiento de la realidad a partir de la descryptación y representación de la vida natural y social. Tales parcelas de la realidad son conocidas aún hoy como disciplinas.

Las disciplinas científicas se caracterizan, según la perspectiva epistemológica clásica⁴, por la identificación de unos elementos propios mínimos: el objeto sobre el que la forma de conocimiento trata; el método por el cual es abordado tal objeto de la realidad; las teorías que se construyen a partir del paulatino descubrimiento de la misma realidad; y el sujeto mismo que conoce. *Esta concepción ha sido finalmente llamada como el “monismo metodológico”* (Serrano, 1996. Pág. 124), el cual supone el método positivo inductivo como el medio más adecuado para el descubrimiento del mundo, soportándose en la observación para realizar “descripciones” de los sucesos que se repiten, constituyéndolos, finalmente por la vía de la generalización, en leyes. En lo esencial, esta perspectiva epistemológica es propia de las ciencias naturales.

Desde luego, la evolución epistemológica y la filosofía de las ciencias dan cuenta de otra perspectiva metodológica que se funda en otros criterios. Ella es denominada como la perspectiva normativa. Se soporta en una argumentación lógica de distinto calibre, que pretende discutir particularidades, no directamente desde la observación, sino desde la deducción de generalidades. Es llamada la visión prescriptiva por

⁴ Nos referimos aquí a la filosofía de las ciencias y del conocimiento, desde Aristóteles, pasando por descartes y llegando a los empiristas y positivistas. En Briones Guillermo. *La ciencia y la modernidad*. Editorial Ariel. México 1964.

postular el “deber ser” con un marco lógico, antes que describir lo que “es”. Independientemente de que el método se funde en otras herramientas lógicas, la perspectiva normativa ha tenido que acogerse a los elementos epistémicos presentados por el monismo metodológico.

La importancia de tal discusión es frontal para discernir el carácter de las ciencias sociales, pues, en lo predominante, el desarrollo acumulativo de las herramientas matemáticas y lógicas con las que han contado las ciencias naturales, han impreso un nivel de desconfianza sobre la validez de metodologías distintas a la positivista. Con ello, el carácter de cientificidad de las disciplinas sociales, se ha visto desvirtuado en ocasiones, por la naturaleza de su método. Esto ha llevado a que las disciplinas sociales con el mayor nivel de manejo matemático en su formalización y validación conceptual (como es el caso de la economía, por ejemplo), adquieran el calificativo de ser ciencias sociales maduras. Es decir, ante el despliegue de sofisticación que presente una disciplina social similar al instrumental de las disciplinas naturales, ésta será mejor recibida en el seno de las Ciencias. Esto es fruto de la predominancia del paradigma mecanicista de la ciencia (Horkheimer, 1995. Pág. 23.), que hace entender al mundo y la vida como un conjunto de regularidades.

Las actuales discusiones en la filosofía de las ciencias, la sociología del conocimiento y la socio-epistemología, están cuestionando el carácter hegemónico de la visión positivista.

Siguiendo a Evelyn Fox Keller (1991 Pág. 184), debe entenderse a la Ciencia como una construcción social, realizada por hombres socialmente interrelacionados e irradiados por un contexto. Es decir, el conocimiento científico no está allí, afuera del hombre para actuar sobre él “descubriéndolo”; por el contrario, el hombre construye la Ciencia desde su capacidad racional, por tanto la ciencia es una construcción simbólica del hombre que, en todo caso, prescribe formas de relacionamiento material del hombre con el contexto social y natural. En este sentido la objetividad como valor fulgurante del monismo metodológico es más bien una intención, y tal criterio de “objetividad” es fruto del origen histórico y del ethos ideológico mismo de la ciencia positiva (Habermas, 1997). Todo ello influye, indudablemente, en lo que hoy conocemos como Ciencia, pero sin lugar a dudas cuestiona el ánimo dominador y controlador del hombre que es poco “deseable” para unas ciencias sociales que actúen en pro del bienestar social.

Estos elementos esbozan la perspectiva con la que Occidente se ha adscrito al conocimiento científico. Lo perjudicial de esta mirada es que ha acabado subsumiendo a la disciplina en la ciencia (Morin, 1998). Es decir, las formas sistemáticas de conocer, explicar, representar e interpretar el mundo como lo son la filosofía, las artes, etc., nada tienen que hacer alrededor de los “sólidos y robustos cánones” de “conocer” los hechos sociales y los fenómenos naturales como lo pretende hacer la ciencia.

Pues bien, la filosofía y las artes son el germen mismo de la ciencia moderna; sus preocupaciones no son meras especulaciones de orden metafísico. La ética y la estética son condiciones propias de la naturaleza humana y social. Su forma de conocer la realidad puede no ser explícitamente causal (es decir conocer las causas finales de los hechos), pero representan un agregado cognoscitivo, histórico, humanista, vitalista y sociológico que es primordial para entender el complejo mundo (Morin, 1995; Fox Keller, 1991), la naturaleza, la belleza y diversidad de la vida. Además, su preocupación central es el hombre en sí mismo, y este es un valor máspreciado que la intención de controlar y dominar la naturaleza y al propio hombre.

En síntesis, la búsqueda de una disciplinariedad no puede radicar exclusivamente en la consolidación de saberes, prácticas y procesos a la usanza que predomina en la ciencia occidental marcadamente positiva. El conocimiento disciplinar trasciende de la mirada utilitarista del mundo social y natural que lanza la perspectiva científica hegemónica sobre estos, y debe buscar más bien lograr los mecanismos de interrelación que hagan más armónica la existencia del hombre y la vida en la tierra; esto es ecologizar los saberes (Fals Borda, 2002. Pág. 4). Las miradas antropocentrista y eurocentrista que caracterizan el momento histórico de nuestra cultura, imponen fuertes “obstáculos epistemológicos” (Bachelard, 1948. Pág. 17.) y sus propios juicios valorativos sobre la realidad que existe y que el propio hombre construye. Plantear que la realidad está compuesta exclusivamente por objetos intransitivos no da cabida a las posibilidades transformadoras y creadoras del hombre, ya que dada su naturaleza social, el hombre construye parte del mundo, el mundo social y cultural, el universo simbólico con el que se interpreta la propia vida natural y biológica (Ángel Maya, 2000).

¿Quién puede dudar que los esfuerzos axiomatizadores y formalizadores de la economía neoclásica no son realizaciones “científicas”? (Guillaune, Attali, 1976). Pero, ¿y cuál es la consecuencia en el bienestar del hombre de tales aportes? ¿En qué se ha beneficiado el hombre al concebir los hechos económicos como fenómenos naturales (leyes de mercado), según lo propone esta lógica? Pienso que estos desarrollos han tenido una íntima relación con la gestión del capital para su auto-acrecentamiento y concentración más que con el beneficio humano y el bienestar social (Lange, 1978). ¿De qué sirve la cura para el sida, que sea desarrollada por la ciencia en los laboratorios farmacéuticos, si la posibilidad de su acceso para los hombres y la sociedad esta reducida a las “naturales” relaciones especulativas que el mercado genera? Por tanto, no es conveniente seguir asimilando exclusivamente “Disciplina” con “Ciencia”.

Concluyendo, debemos señalar que la disciplina no es científicismo. El científicismo es academicismo y hoy el academicismo raya en tecnocracia. La disciplina es la sistematización de conocimientos fruto de la sociedad y al servicio de ésta, para el bienestar de sus miembros. La disciplina como forma de conocer implica el inalienable compromiso de servir al hombre para que éste se emancipe de la

necesidad, entendiendo su condición animal y su diferencia de estos (Horkheimer & Adorno, 1969. Pág 64.). El propósito de la disciplina es comprender las partes y elementos que constituyen al hombre en tanto unidad biológica y miembro social, en tanto elemento de un complejo sistema del que es parte, no su totalidad. Por esto, mientras no se tengan en cuenta los fuertes cuestionamientos a una ciencia unidireccional, unidimensional, fraccionada en parcelas de la realidad, enraizada en intereses de clase e instrumentalizada para la gestión del capital, no es apropiado encumbrarnos exclusivamente, “a priori”, en un proyecto científico contable como nuestra opción disciplinar.

LA MIRADA CIENTÍFICA EN CONTABILIDAD

Durante el siglo XX, pero especialmente en las últimas cinco décadas, la contabilidad vivió un proceso interesante que pretendió erigirla como ciencia a la luz de los postulados básicos del conocimiento occidental moderno.

Los orígenes de estas aspiraciones, de manera sistemática y de compromiso colectivo e institucional⁵, pueden haberse dado en la crisis financiera norteamericana, en el crack de 1930 (Tua Pereda, 1982, 1992). La contabilidad afrontó la mayor parte de la responsabilidad de esta crisis, como lo ha venido haciendo en varias de las sucesivas oleadas recesivas y especulativas del capital (Mandel Ernest, 1986. Pag. 71.); la última bien publicitada con los escándalos financieros de Enron, K-market y Worldcom, entre otros. Uno de los argumentos esgrimidos por aquel entonces para encubrir los orígenes estructurales de la crisis, fue recurriendo a la laxitud y vacuidad de la contabilidad de las firmas elemento cierto pero insuficiente para explicar la naturaleza y orígenes de los hechos. La solución propuesta, desde el seno de la contabilidad expresada en sus agremiaciones profesionales y los centros académicos norteamericanos, fue, por supuesto, la de recubrir de consuntividad científica a la contabilidad.

Este proyecto comprometió a un sinnúmero de estudiosos de la economía y la gestión, y catapultó la consolidación de la contabilidad a nivel universitario en varios países del norte, logrando conseguir así una mayor resonancia los académicos contables (García Benau, 1997. Pág. 265.).

Los esfuerzos han sido gigantescos, ya que la apropiación de herramientas de las diversas ciencias duras y de varias de las perspectivas de las ciencias sociales, llevaron

⁵ Debemos recordar que aspiraciones y proyectos individuales por dotar de robustez conceptual a la contabilidad se encuentran en escuelas italianas desde finales del siglo XVIII. Ver Cañibano.

a la contabilidad a vivir procesos acelerados, a implantar y adoptar lógicas forjadas por otras áreas de la razón y del conocimiento a través de extensos periodos de tiempo, y a experimentar saltos cognoscitivos y epistemológicos amplísimos.

Los primeros desarrollos buscaron identificar los elementos que la visión epistemológica clásica había planteado, es decir los elementos del monismo metodológico. Por esta vía, pronto cobró relevancia la estructuración de un cuerpo de conocimientos que identificara el origen de las prácticas contables convencionales en las organizaciones y que abstraieran de la forma jurídica y técnica de los registros la esencia misma de éstas, a fin de luego direccionarlas hacia prácticas y técnicas consistentes con la lógica propia de las relaciones de capital que estaban siendo maduras y estudiadas por la doctrina económica y que se vivenciaban en el día a día de las relaciones de mercado. Este es el origen de lo que se denominó “teorías contables”.

Muchas de estas teorías se fundamentaron en las lógicas diversas que las metodologías positivas, normativas, teleológicas, etc., habían implementado en las ciencias naturales y que comenzaban a tener un auge significativo en las ciencias sociales. La pretensión de toda teoría científica en la modernidad, es erigirse como simplificación omnicomprendensiva de la realidad que trata (Horkheimer, 1995). En contabilidad este conflicto significó la incompatibilidad de varios planteamientos y estructuras de teoría (Hendriksen, 1970; pp 124). Pero con una y otra vertiente metodológica, a partir de importantes trabajos anteriores⁶, Mattessich (1957,1965, 1967, 1972, 1995) logra plantear una estructura formal de la teoría de la contabilidad⁷. Esta estructura es uno de los mayores aportes de lo epistemológico a la contabilidad y es el acuerdo mínimo para entender los desarrollos que predominantemente hemos llamado disciplinares. Esta estructura diferencia entre subsistemas de contabilidad como lo serían la Contabilidad Financiera, la Contabilidad Administrativa, la Contabilidad Gubernamental, entre otras, de la teoría general de la contabilidad; así mismo plantea diferenciaciones entre micro y macro contabilidad, esenciales para determinar el alcance y posibilidades del conocimiento y las prácticas contables. Es decir, a partir de la formalización de Mattessich, se puede argumentar conceptualmente que la contabilidad no se circunscribe exclusivamente al ámbito de los valores de cambio (expresiones financieras), como tan sólo a unidades empresariales.

A pesar de que los elementos planteados en la teoría contable no han logrado consistencia epistemológica, desde mediados de la década del 70 las inquietudes

⁶ Paton, Leatletton. Grady, Moonitz, Sprouse, Ijiri, Chambers, Bell, entre otros.

⁷ La última expresión de esta formalización, incorpora varios de los enjuiciamientos planteados a las teorías científicas positivistas. Ver Mattessich, Richard. "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science", *Accounting, Organizations*

académicas de la contabilidad cambiaron de centro de interés. Ya no importaron más las discusiones sobre la naturaleza del conocimiento contable, la lógica y funcionalidad de su operar (Cea García, 1994), sino que, por el contrario, se tornaron preponderantes los desarrollos aplicativos para intentar legitimar la construcción que se venía realizando.

Incluso muchas de sus aplicaciones no fueron desarrolladas por los autores de los ejemplares centrales de la teoría “dura” que entregaba consistencia al proyecto científico contable. Esto puede deberse a que luego de legitimadas una serie de prácticas y normas procedimentales de contabilidad, a partir de la consolidación de marcos conceptuales, estaban cubiertas, para muchos, las necesidades del “conocimiento contable básico” y lo que restaba era conseguir la aplicabilidad de estos y otros criterios para la acumulación y gestión del capital, las utilidades y, por supuesto el caballo de trabajo de la academia contable de los últimos 30 años las necesidades de los usuarios.

Como lo argumenta Cea García (1994. Pág 36.), *las preocupaciones por unos postulados consistentes con la racionalidad financiera se abandonaron por parte de la investigación contable*, para entregarse a la tardía entrada del paradigma empirista en contabilidad (Neimark; 1990; Tinker & Neimark, 1982). Desde aquí, toma un auge bien relevante la aplicación de los métodos matemáticos, estadísticos y observacionales, para “explicar” pautas y acciones, fundamentalmente empresariales, desde la contabilidad. Esta perspectiva ha sido denominada “Nueva Investigación Empírica”; nueva, pues el positivismo ya tenía un recorrido en contabilidad (con Paton; Littleton; Grady), el denominado paradigma antropológico inductivo (Belkaoui, 1996).

Los desarrollos aplicativos del positivismo en contabilidad se han fundamentado en tomar teorías, predominantemente también positivas, de otras disciplinas y aplicarlas para probar hipótesis instrumentales desde observaciones particulares intentando “explicar” las implicaciones contables (en tanto técnicas, procedimientos, normas, regulación, etc.) y el desenvolvimiento empresarial (Kaplan & Ruland). Su soporte conceptual es la aplicación de la teoría clásica de la organización, la teoría neoclásica de la economía, los desarrollos de la nueva economía institucional y en general los desarrollos ortodoxos de la microeconomía a la contabilidad de empresa (Giner Inchausti, 1995). También es común la adopción de varias de las teorías conductistas en psicología y algunas vertientes del funcionalismo sociológico. La aplicación de métodos econométricos y estadísticos es la base de sus investigaciones, a partir de desarrollar sofisticados modelos para explicar e interrelacionar variables. Por tanto, la perspectiva positiva de la economía y de otras ciencias sociales es, en general, el elemento más utilizado.

Las temáticas centrales a las que se ha volcado esta perspectiva en contabilidad son: los efectos económicos de la normativa contable, la hipótesis de eficiencia de

mercado de valores, la regulación de la provisión de información, la teoría de la Agencia y sus aplicaciones inter y extra firma (desarrollos de la economía de la información), la medición del desempeño de la gestión (performance), finanzas y mercado de valores, contabilidad de gestión e ingeniería organizacional (Kaplan & Ruland), entre otros.

Como podemos observar, el universo de los desarrollos científicos en contabilidad es inmenso, así como su potencial incalculable. Pero si no se le imprime un sentido social y crítico a tales desarrollos, pueden resultar igualmente devastadores. Cuando todo este conocimiento se automatiza en manos de la tecnoestructura, lo apenas común es que degenere en academicismo. Es decir conocimiento que dice reproducirse para sí mismo, cuando en el fondo se reproduce sólo para una cosa: Gestión del Capital. Y ello no sería malo, si no existiera el escrutinio a las relaciones de capital que permiten las evidencias de nuestra contemporaneidad. La sociedad no es capitalista, ella apenas sobrevive a este esquema que es una cosa diferente, Los capitalistas (poseedores de capital) son bien pocos. Por ello, *las relaciones de capital extinguen el contenido de lo social* (Baudrillard, 1987. Pag.175.), a pesar de ser estas un producto de la colectividad (Marx, 1976). Porque los hombres ya no están en pos de la sociedad, lo están en función del capital, y con ellos toda la majestuosidad de su conocimiento.

Ahora bien, los elementos básicos para realizar una crítica a esta visión de la ciencia contable la más preponderante en la academia son: a) los juicios que formula la filosofía posmodernista a toda la ciencia positiva, a saber: el sujeto racional soberano; la racionalidad instrumental como asimilación exclusiva a la acción racional; la crítica al conocimiento como representación del mundo; el método empírico positivo como descripción), b) los fundamentos en la doctrina económica hegemónica (léase neoclásica y nueva microeconomía) y el consiguiente reduccionismo económico, c) la unidireccional construcción de teorías fundadas en el “Usuario”, d) su participación en la bifurcación del universo contable entre: Profesional y Académico (disciplinar en el contexto colombiano), y e) el impacto de esta mirada sobre las condiciones materiales de la sociedad.

Alrededor de las observaciones que realiza la posmodernidad, me referiré brevemente a las objeciones sobre el conocimiento como representación y al método empírico-positivo como descripción, ya que mi dominio sobre los elementos de esta “doctrina” (si se le puede llamar así, Foucault se disgustaría por supuesto) son bien pocos.

La teoría epistemológica moderna, plantea que los cánones básicos que debe observar el conocimiento, son necesarios dado que en la naturaleza los objetos son intransitivos, es decir permanecen constantes en el tiempo; ellos están ahí aun cuando nadie conozca de ellos. Pues bien, es indudable que el Sol, la Luna, la Tierra y Marte, están ahí, no los puso el hombre. El pescado tiene células; el hombre sistemas; y

cuando el corazón falla, los seres vivos de células oxigenadas pueden morir. Pero en algún momento de la historia (la Grecia jónica, donde había ciencia p.e.), la célula no era nada. La base misma de la existencia fueron los elementos (aire, tierra, fuego, agua), luego fue la célula, el átomo, ahora el quantum. ¿Esto qué es?. ¿Que el objeto está allí, afuera? Pues claro. Pero sobre él obra el hombre que conoce, que interpreta, que genera los elementos conceptuales y materiales para abordar el objeto, y en esa medida el objeto no es solamente intransitivo, es histórico. Este elemento ya lo había planteado Marx cuando realiza la crítica a Feuerbach sobre el estado de la Naturaleza (Marx, 1981), y con este argumento hay que tener mucho cuidado, pues es peligroso.

Así que con esta tesis, el conocimiento se entiende desde la modernidad como el mecanismo para reflejar, proyectar, en últimas, “Representar” un mundo objetivamente externo a quien conoce, unas entidades del mundo “verdad” diría Nietzsche. Como lo hemos señalado, el conocimiento a la vez que representa el mundo, lo crea, genera pautas de comprensión e interrelación con las que se direccionan las acciones para transformar y entender el mundo material. Esto es tanto más problemático para las disciplinas sociales como para las naturales.

En contabilidad esto es básico. La pretendida teoría científica de la contabilidad plantea que ella está encargada de medir, controlar y “representar” la riqueza (Requena, 1978) y sobre este pilar la teoría de la representación tiene una cabida amplísima en contabilidad (Ijiri, 1967), Chambers (1966), Ijiiri, knight & Jaedike (1966), Mattessich (1964), entre otros. La contabilidad captura unos fenómenos (tremendo problema confundir fenómenos con hechos sociales) y los representa, y pretendidamente esa “es” la realidad. Por medio de la contabilidad se muestran como es el “mundo de los negocios”, de las relaciones sociales productivas y distributivas, se aterrizan a la materialidad el discurso económico de leyes de mercado y se reproducen las pautas comportamentales de los agentes.

En tal concepción descansa el inmenso poder de la contabilidad. La contabilidad hace visibles realidades y construye otras, este es el “poder constitutivo de la contabilidad” (Carrasco Fenech & Larrinaga, 1997. Pág. 69). El problema no es eventualmente de maquillaje de los estados financieros, que perjudiquen los intereses de los propietarios, inversores o deudores; el problema es que los estados financieros pueden estar permanentemente maquillados para la sociedad.

En este mismo sentido, los elementos que esboza la perspectiva positiva, se fundan en la creencia de que la observación permite la “descripción”, y que la comprobación empírica es siempre también una “descripción” que refuerza la anterior. Los importantes trabajos de Miller (1994)⁸, muestran que cuando se describen comportamientos, pautas, formas de entender las cosas, los objetos, se PRESCRIBE a que su entendimiento esté mediado por tal descripción. En ciencias sociales, se describe un hecho, se soporta con datos, cifras estadísticas, y se presenta para que sujetos racionales actúen; pues bien, la consecuencia es que los datos

descriptivos, resultan prescribiendo las acciones humanas, dada la posibilidad reflexiva de la razón y la naturaleza de Intereses que determinan a los hombres, esto es fruto de la acción comunicativa (Habermas, J. 1987; Apel K.O., 1991) y de su revelación de intereses.

Cuando se quiere privatizar una empresa pública, no hay mejor elemento que unas desoladoras cifras financieras en su balance y estado de resultados, que permitan a los agenciadores de la privatización anunciar “comunicar”, y legitimar un discurso, *acerca de que es mejor recibir algo de manos de otro interesado, que seguir dilapidando los recursos públicos*. Este es el poder comunicativo y constitutivo de la contabilidad. El centro de estos argumentos se desarrolla más adelante, en el apartado sobre la aproximación moral a la contabilidad.

Ahora bien, respecto a los elementos para criticar la fundamentación de la vertiente predominante de la teoría contable en la economía neoclásica, no se apartan mucho de la crítica misma que pueda hacerse a la economía. La extensión en este apartado daría para todo un tratado, que por supuesto no estoy en condiciones ni con la intención de desarrollar; pero baste decir que la concepción de las relaciones sociales como “leyes” de mercado, es suficiente para ausentar cualquier posibilidad de la acción del hombre en la transformación del statu quo (Attali, Guillaume, 1976. Pág. 31 ss). La concepción del hombre racional soberano con completa información y perfecta movilidad, y las pretensiones de productividad al infinito, dan para echar abajo gran parte la doctrina económica hegemónica. Sólo los débiles de corazón no entienden esto. En fin, no me compete entrar en esta discusión (por espacio y especificidad temática), ya que incluso a algunos a quienes competía, señalaron en el ocaso de su vida:

“Durante muchos años he trabajado como profesora de teoría económica. Me gustaría estar segura de que me he ganado la vida honestamente; pero, a menudo, tengo mis dudas”.

Joan Robinson. Teachig Economics. (Attali & Guillaume, 1976; pag.25.)

Podemos señalar, como una de las mayores consecuencias de esta fundamentación, que el eclipse logrado por la economía sobre la corriente predominante en la ciencia contable, pronto le hizo creer que las discusiones sobre la naturaleza de su conocimiento y los formalismos de la epistemología eran innecesarios⁸; en cambio, ensalzó el prestigio y “utilidad” de los desarrollos aplicativos y pragmáticos y empujó a la contabilidad exclusivamente hacia ellos (Cea García, 1994).

⁸ Citado en Carrasco Fenech y Larrinaga (1997. Pág 69-70).

⁹ Como lo citara Paul Samuelson “las ciencias débiles gastan tiempo en hablar del método porque Satanás siempre encuentra tarea para los ociosos”. En Lloyd G. Reynolds. *Algunas cuestiones no resueltas en economía. Metodología y crítica económica*. F.C.E. México. 1984.

Al respecto de la tendencia predominante en las teorías contables, de la preocupación por el “Usuario” como eje central en su consolidación y del llamado paradigma de la utilidad para la toma de decisiones (Belkaoui, 1996; Tua, 1991), debemos señalar que ello está en consonancia con el espíritu utilitarista y pragmático, también heredado de la mirada economicista y del ideario del proyecto científico en contabilidad. La construcción de la teoría contable desde el usuario, usualmente se ha soportado en la “desventaja” de éste frente al emisor de la información contable (Tua, 1982), y a la necesidad de mediar y regular tal “asimetría” de información del primero respecto al segundo (Giner Inchausti, 1995); esto es bien predecible en un marco de relaciones sociales y de esquemas productivos en los que hay una separación entre gestión y propiedad del capital (Galbraith), como en la que emergió tal paradigma. Al darse esta separación es indispensable información que satisfaga necesidades del primero, así como que la regulación de tal información sea consistente con la salvaguarda de los intereses del propietario en nombre del “interés general”. Desde luego la tecnoestructura también hizo de las suyas y pronto influenció al regulador; este es el origen de la mirada de los enfoques de agencia en contabilidad (Mattessich, 1995).

Pero a pesar de lo consistente de esto, cabe a bien notar que la debilidad del usuario no es plenamente custodiada por la regulación soportada en una teoría que no tiene en cuenta las profundas implicaciones que “deslizan” en su mensaje quienes construyen la información (Neimark, 1990; Hopwood, 1985; Tinker & Neimark, 1982). Es decir, no basta con una estandarización de parámetros homogéneos para garantizar que la heterogeneidad de intereses de las firmas productoras y de los responsables de tal información, no impriman particulares características a los informes contables y financieros.

La contabilidad, entendida como sistema de información y como elemento de una acción comunicativa, debe lograr, en consonancia con lo propuesto por Habermas alrededor de que toda información “*debe ser germen de comunicación*”¹⁰, que la acción comunicativa sea satisfecha, atendiendo a los elementos de: a) producir un mensaje racional, b) de códigos semejantes, c) expresadora de la interioridad del emisor y aceptada por la interlocución como cierta, en razón de la posibilidad de interacción del receptor (Habermas, 1987). Ahora, como lo señala Williams (1990. Pág 12), ¿cómo interlocuta el usuario de la información financiera?, esta es para el autor, soportado en Habermas, una imposibilidad comunicativa que deja al descubierto el poder de la contabilidad, como el de los medios informativos masivos (TV, Radio, Prensa), para generar realidad de acuerdo al interés del emisor, pese a las múltiples formas de regulación, por medio de su mensaje público (Williams, 2000. Pág 17 ss).

¹⁰ En el presente o en el futuro. Habermas plantea que la culturización sólo busca interacción comunicativa válida.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, al impacto que los informes contables tienen sobre la sociedad independientemente de haberse confeccionado por unas necesidades bien definidas y particulares, a los escándalos financieros que se producen en el capitalismo y por los que se enjuicia a la contabilidad en un *eterno retorno* (Nietzsche), con base en todo ello, cabe cuestionar a la teoría contable ortodoxa y preguntarnos por la utilidad práctica y moral de una teoría desde el emisor. Esto es condición *sine qua non* para entender a la contabilidad como un sistema de información y su papel moral como motivador de la praxis (Williams, 2000).

En cuanto a la bifurcación auspiciada por la visión de la ciencia contable, entre académico y profesional, debemos señalar, que aun cuando no es el positivismo el único culpable de tal separación, sí ha influenciado la ampliación de la brecha que separa a académicos y profesionales en todo el mundo contable (García Benau, 1997. Pág. 268), debido primordialmente a la aplicación de modelos econométricos y matemáticos y a la utilización de ordenadores, para explicar variables, lo que dificulta el acceso a diferentes visiones y desarrollos científicos por parte de los contadores profesionales. Los orígenes de esta separación, conocidos en la literatura como *Gap*, se pueden deber, al pragmatismo que sigue reinando en los procesos educativos y a la falta de articulación entre investigación y práctica. Desde una mirada sociológica, la fragmentación planteada por Weber (1967), respecto al político y el científico, bien puede tornarse importante para discutir este tópico, entendiendo aquí al profesional, como el *político que interactúa en la cotidianidad de la práctica, que verdaderamente transforma el mundo*.

Finalmente, el impacto de la mirada científica de la contabilidad sobre las condiciones materiales de la sociedad. Sobre este particular podemos señalar que la contabilidad ha sido medio para la instrumentalización del neoliberalismo. Las perspectivas de eficientismo trastocan múltiples actividades relacionales de los hombres, y la contabilidad ha sido su mejor medio de expresión y medida; indicadores de productividad, de rendimiento, el llamado “valor económico agregado”, el ROI, entre muchos otros. La contabilidad de las organizaciones privadas ha sido proyectada como medio “idóneo” para expresar las relaciones diversas de entidades con objetivos y propósitos diferentes a la acumulación privada de capital. La contabilidad gubernamental fundada en las miradas patrimonialistas es expresión de este error, que auspicia la vertiente predominante de la contabilidad académica (Cea García, 1994), y que permite una privatización (en el sentido no sólo de traslado de la propiedad sino de una despolitización) de los espacios más diversos de lo público. La contabilidad científicista se ha preocupado por maximizar las dinámicas de extracción de plusvalía y des-asalarización de las relaciones patronales, desde luego con el auspicio de parámetros superestructurales de orden ideológico y de las condiciones estructurales del capital. La contabilidad ha secundado la primacía de las relaciones del capital por sobre las del trabajo (Ariza, 2002. Pág. 12.). En suma, la mirada científica que ha predominado, poco ha cuestionado la relación Contabilidad sociedad, y su papel al servicio de ésta.

LA CONTABILIDAD Y SU PAPEL EN EL ORDEN MORAL

Si tenemos que admitir que la contabilidad es una práctica y una construcción social, debemos comenzar a entender que sus implicaciones y el alcance de sus *técnicas, de su lenguaje complejo y de su simbolismo*, van más allá de relaciones Inter-organización o Inter-empresa (Carrasco & Larrinaga, 1997). Para consolidar una mirada en este sentido, debe entenderse por tanto, que la contabilidad está constituida por un conjunto de representaciones simbólicas y una cantidad (muy amplia) de elementos materiales a manera de instrumentos técnicos, que impactan directamente la manera como las organizaciones se relacionan con el entorno. Cuando las organizaciones son más fuertes que el entorno el caso de las trasnacionales- ellas lo condicionan, lo transforman, lo determinan y así la contabilidad hace parte de este proceso (Hopwood, 1985).

En el marco de las representaciones simbólicas, la contabilidad opera reproduciendo códigos que son juzgados como buenos o malos a partir de criterios de valor generales, consolidados en la sociedad a través de extensos procesos históricos y que ella misma ha reforzado. Las representaciones simbólicas más generales de la contabilidad las que expresan cifras financieras p.e. descansan sobre un ethos profundamente utilitarista y liberal (en el sentido moral y político) que genera superestructuras que cumplen roles de regulación social y que reproducen el *statu quo*, a favor de unos intereses particulares. La contabilidad como construcción material, se constituye por herramientas y mecanismos para proporcionar información y desarrollar control (Ezzamel, 1993). Estos elementos simbólicos y materiales confluyen y en el orden vigente, desde una mirada sociológica, se puede plantear que la contabilidad es parte integral de la *racionalidad instrumental* del capital (Weber, 1997. Pág 76.).

Todo orden moral se fundamenta en generar una sujeción consiente e inconsciente de los miembros de una colectividad para regular las relaciones

materiales vigentes y para que, también desde una perspectiva sociológica, se garantice una cohesión en torno a un estado de cosas consolidado históricamente (Habermas, 2000).

El instrumental material con el que cuenta la contabilidad se constituye en una *tecnología* que permite intervenir sobre las acciones de otros, controlarlos, transformarlos, dirigirlos hacia fines específicos. Esta tecnología está integrada por las prácticas contables que en su aplicación inventan, crean la forma de comprender los fenómenos económicos y sociales, y de generar las vías a través de las cuales se puede reaccionar ante los mismos y modificarlos (Carrasco & Larrinaga, 1997. Pág 67 ss). Las prácticas y técnicas contables persiguen la creación de una imagen de la realidad a la que se aplican (Requena, 1978; Hines 1980). Evidentemente esta imagen es imperfecta, pero es una imagen poderosa, ya que ella se constituye a partir del universo de las expresiones financieras, “los valores de cambio”, a los que la sociedad occidental da tanto aprecio y que se constituyen en el elemento que actualmente determina las relaciones sociales.

El poder de esta tecnología se concreta en la capacidad que tienen las prácticas contables para reducir, transformar, la diversidad de relaciones físicas y hechos económicos en cifras financieras, en su capacidad de homogenización y en la aparente objetividad que representan tales cifras duras. Es decir, la tecnología contable consigue reducir la complejidad de actividades y procesos, cualitativamente muy diversos, a números que los transforman en comparables. Estos números, estas cifras, son usados para determinar acciones, gestionar empresas y con ellos personas y relaciones inter-subjetivas. A través de los mismos se puede ejercitar un poder disciplinar capaz de moldear el comportamiento de los individuos, establecer normas de conducta, exigir esfuerzos, generar amenazas de cierre, de despidos, etc. (Carrasco & Larrinaga, 1997).

Ahora bien, en el marco de la materialidad de las técnicas contables y su pretendida cientificidad, se le otorga un prestigio y una autoridad social a partir de su pretendida neutralidad y objetividad, de su aparente alejamiento de los conflictos políticos y sociales. Estos valores son recibidos de las superestructuras ideológicas que se han constituido desde la modernidad y que colonizan las representaciones contables, para que por medio de la contabilidad se sigan reproduciendo en la cotidianidad de las relaciones sociales (Williams, 2000).

El despliegue simbólico de la contabilidad se manifiesta por igual en los elementos lingüísticos que ésta concreta en la organización, como eficiencia, eficacia, rentabilidad, beneficio (en sentido mayor output que input), capitalización, etc., que se difuminan por las relaciones más cotidianas del interrelacionamiento social, así como en una “semiótica” de sus códigos, que colonizan espacios de actuación no propios de relaciones productivas.

En concreto, el output que produce el proceso contable afecta directamente la imagen del mundo en que vivimos; a las ideas que nos formamos acerca de los individuos, las organizaciones y la sociedad en su conjunto (país quebrado, insostenible, sociedad opulenta, etc., p.e.) y las decisiones que tomamos en la administración de nuestras vidas y las de los demás. Por esta vía, se reproducen valores cohesionadores que cumplen funciones morales y que determinan las acciones presentes y futuras.

El esfuerzo para consolidar una aproximación moral a la contabilidad, requiere que el marco conceptual de lo que se ha denominado teoría general de sistemas sea evaluado a la luz de las particularidades de un sistema informativo que trastoca las dinámicas de la acción comunicativa (Habermas, 2000). Esta vía es incommensurablemente valiosa para consolidar una opción diferente de disciplina contable.

Las aproximaciones semióticas a la contabilidad son apenas marginales, pero de ellas deben brotar luces encausadoras que faciliten un acercamiento a la complejidad contable.

CONCLUSIONES

Es necesario realizar un detallado escrutinio de los desarrollos “científicos” en contabilidad, ya que su extensión temática y sus ejemplares son muchos. No obstante lo anterior, es peligroso apostarle a un proyecto disciplinar contable centrado tan sólo en la mirada científica, bajo los desarrollos que cocinó la modernidad.

La contabilidad cumple un papel en el orden moral, la aproximación a este tópico es marginal y requiere un arduo trabajo que potencie dinámicas de aproximación a tal problemática. La búsqueda del bienestar social debe primar en la consolidación de saberes y de conocimientos sistemáticamente organizados.

Los desarrollos contemporáneos de la contabilidad como ciencia, no apuestan a una transformación de las condiciones de vida en pro del hombre y de la organización social. La aparente actividad racional que nos alejó de los mitos, con el concurso de buena parte del inconcluso proyecto moderno, nos lanzó a las manos del más grande mito que haya reinado en la tierra: “el capital”.

La pobreza de estas conclusiones, no muestra más que el desconocimiento del amplio camino por recorrer en contabilidad, con un sentido crítico, riguroso e interdisciplinar que le apueste al conocimiento para la emancipación.

BIBLIOGRAFÍA

ÁNGEL MAYA, Augusto. *La Aventura de los Símbolos. Una visión Ambiental de la Historia de la cultura*. Ecofondo Fundación Colombia Multicolor. Bogotá D.C. (2000).

APEL KARL, Otto. *Teoría de la verdad y Ética del Discurso*. Ediciones Paidós. Universidad de Barcelona. Barcelona. (1991).

ARIZA BUENAVENTURA, Danilo. *La Interdisciplinariedad contable como mecanismo de su supervivencia social*. En: Revista Universidad del Valle. En prensa. (2003).

ATTALLI, Jacques & GUILLAUME, Marc. *El Antieconómico*. Editorial Labor. Barcelona. (1976).

BACHELARD, Gaston. *La formación del Espíritu Científico*. Siglo XXI editores. Buenos Aires. (1948).

BAUDRILLARD, Jean. *Cultura y Simulacro*. Kairos editores. Barcelona. (1987).

BELKAOUI, Ahmed Riaih & JONES, Stewart. *Accounting Theory*. Harcourt Brace. Sydney. (1996).

BOURDIEU, Pierre. *La miseria del mundo*. Fondo de cultura económica. México. (1999).

CARMONA, Salvador. *Por los Límites de la contabilidad*. Work Paper. Universidad de Sevilla. 1996.

CARRASCO FENECH, Francisco y LARRINAGA GONZÁLEZ, Carlos. *El poder Constitutivo de la Contabilidad: Consideraciones sobre la Cuestión Medio Ambiental*. En: Ensayos sobre Contabilidad y Economía. Tomo II. Homenaje a Saez Torrecilla. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1997) (pp 65 83).

CEA GARCÍA, José Luis. *La Búsqueda de la Racionalidad Económico financiera. Imperativo Prioritario de la Investigación Contable*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1994).

EZZAMEL MAHUMOUD, Hoskin Keith & MACVE, Richard. *La gestión en Números: Una revisión de "Auge y Caída de la Contabilidad de Costes" de Jonson & Kaplan*. En Salvador Carmona, Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1993).

FALS BORDA, Orlando. *El retorno a nuestros orígenes*. Discurso pronunciado en la entrega de la orden Maestro Gerardo Molina de la Universidad Nacional de Colombia. Octubre. Auditorio León de greiff. Mimeo. Bogotá. (2002).

FOUCAULT, Michel. *El Orden del Discurso*. Tusquets Editores. Barcelona. (1987).

GARCÍA BENAU, María Antonia. *Algunas Consideraciones Internacionales sobre la Controversia entre Teoría y Práctica Contable*. En Revista española de Financiación y Contabilidad Vol XXVI No 90. (1997).P.P. 263-279.

GINER INCHAUSTI, Begoña. *La Divulgación de la Información financiera: Una Investigación empírica*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1995).

HABERMAS, Jurgen. *Conocimiento e Interés*. Universitat de Valencia. Valencia. (1997).

HABERMAS, Jurgen. *Teoría de la Acción Comunicativa*. Ediciones Taurus. Madrid. (1987).

HABERMAS, Jurgen. *Aclaraciones a la Ética del Discurso*. Editorial Trotta. Madrid. (2000).

HENDRIKSEN, Eldon. *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. U.T.E.H.A. (1970).

HOPWOOD, Anthony. *The Archaeology of Accounting Systems*. En: Accounting, Organizations and Society. Vol. 12. N3. (1985). (pp 207 234).

*Contabilidad: comentarios sobre el discurso científico
Y los determinantes morales.*

HORKHEIMER, Max & ADORNO, Theodor. *Dialéctica del Iluminismo*. Editorial Sudamericana. (1969).

HORKHEIMER, Max. *Los Comienzos de la filosofía burguesa de la Historia*. En Historia, Metafísica y escepticismo. Editorial Altaya. Barcelona. (1995).

KANT, Immanuel. *La forma y los principios del mundo sensible y del inteligible*. Traducción de Jaime Vélez Sáenz. Biblioteca filosófica. Universidad Nacional de Colombia. (1980).

KELLER, Evelyn Fox. *Reflexiones sobre género y Ciencia*. Ed. Alfons el magnanim. Valencia España. (1991).

LANGE, Oskar. *Las Doctrinas Económicas*. Fondo de Cultura Económica. México. (1978).

LLOYD G. Reynolds. *Algunas cuestiones no resueltas en economía. Metodología y crítica económica*. F.C.E. México. (1984).

MANDEL, Ernest. *Las Ondas Largas del Desarrollo Capitalista: La interpretación Marxista*. Siglo XXI editores. Madrid. (1986).

MARCUSE, Hebert. *El Hombre Unidimensional*. Editorial Planeta. Bogotá. (1984).

MARX, Karl. *Introducción a la Crítica de la Economía Política*. Editorial Nacional. México. (1976).

MARX, Karl. *Tesis Sobre Feuerbach*. Félix Burgos Editorial. Bogotá. (1981).

MATTESSICH, Richard. *"Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science"*, En: Accounting, Organizations and Society 20. (1995).

MORIN, Édgar. *Introducción al pensamiento complejo*. Editorial Gedisa. Barcelona. (1995).

MORIN, Édgar. Sobre la Interdisciplinariedad. Boletín del CERES. París. (1998).

NEIMARK, M., *"The King is Dead. Long Live the King!"*. En: Critical Perspectives on Accounting, Vol.1, No.1, (1990). pp. 103-114.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. *La Homogenización de Magnitudes en la*

Ciencia de la Contabilidad. Editorial Temis. Madrid. (1978).

SERRANO, José. *Filosofía de las Ciencias*. Editorial Trillas. México. (1996).

TINKER, T., MERINO, B. and NEIMARK, M. "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought," En: *Accounting Organizations and Society*, Vol. 7, No. 2, (1982).pp. 167-200.

TUA PEREDA, Jorge. *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de Eficiencia del mercado*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1991).

TUA PEREDA, Jorge. *La Investigación en Contabilidad: Una visión personal*. Ponencia. En *Memorias Fidesc*. Bogotá. (1992).

TUA PEREDA, Jorge. *Principios y Normas de Contabilidad*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid. (1982).

WEBER, Max. *El Político y el Científico*. Editorial Alianza. Madrid. (1967).

WEBER, Max. *Economía y Sociedad*. Fondo de Cultura Económica. México. (1997).

WILLIAMS, Paul F. *Prediction And Control in The Accounting science*. En: *Critical Perspectives On Accounting*. Vol 1. No 3. (1990).

WILLIAMS, Paul F. *Accounting and The Moral Order: Justice, Accounting and Legitimate Moral Authority*. Quinta conferencia sobre perspectivas interdisciplinarias en contabilidad. University of Manchester. (en línea) <http://les.man.ac.uk/ipa00/papers> (12/05/02). (2000).

ESTÁNDARES INTERNACIONALES PARA LA FORMACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

C.P. John Cardona Arteaga
C.P. Miguel Ángel Zapata Monsalve*

* Ponencia. Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, XX Simposio sobre Revisoría Fiscal "La Revisoría Fiscal y la internacionalización del concepto contable". Octubre 16, 17 y 18 de 2003.

John Cardona Arteaga Colombia
Contador Público, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia. Especialista en Finanzas, Universidad de Eafit, Medellín, Colombia. Decano Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Antioquia.

Miguel Ángel Zapata Monsalve Colombia
Contador Público, Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia. Especialista en Auditoría de Sistemas, de la misma universidad. Magíster en Educación, Pontificia Universidad Javeriana.

CONTENIDO

Introducción

1. Antecedentes

1.1. Definición de educación de calidad a partir de la redefinición de educación.

1.2. La gestión administrativa en el Proyecto Educativo Institucional: el liderazgo hacia la calidad en la educación.

1.3. La educación contable: apreciaciones sobre la formación en revisoría fiscal.

1.4. Las Guías Internacionales de Educación Contable, antecedente de los estándares: contexto y pertinencia curricular.

1.5. De las guías a los estándares de educación.

2. Actualización y perspectivas de los Estándares Internacionales de Educación (IES).

2.1. Presentación

2.2. Síntesis de las traducciones de los Borradores de los Estándares Internacionales de educación.

IES 00.1: Introducción a los Estándares Internacionales de Educación para Contadores Profesionales.

IES 10.2: Requisitos de admisión

IES 20.2: Contenidos de programas de educación profesional

IES 20.2 R: Áreas específicas: revisión de los requerimientos propuestos en el contenido de programas de educación profesional.

IES 30.2: Habilidades profesionales y educación general

IES 40.2: Valores profesionales y éticos

IES 50.2: Requisitos de experiencia

IES 60.2: Evaluación de la competencia profesional

IES 100: Educación profesional continuada y desarrollo

Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

La humanidad ha trasegado construyéndose mediante la educación. Los individuos y las colectividades llegan a ser lo que son por la educación. Con educación de alta calidad se logra llegar más allá de lo que somos, a ser lo posible. Para mejorar la calidad de la educación tienen que intervenir múltiples agentes y a cada uno de ellos le compete un quehacer en este propósito. En cuanto al componente internacional de una educación de alta calidad, la principal responsabilidad recae en los organismos internacionales que tienen ingerencia en los lineamientos, pautas y directrices de la educación mundial, como en el caso de la Organización de Naciones Unidas para la Educación la Ciencia y la Cultura, UNESCO y las entidades que hacen parte de su estructura o promueven fines comunes.

Aunque en los años recientes el rango de tiempo entre la divulgación de las directrices y su aplicación se ha reducido, la experiencia muestra que en promedio transcurre más de una década entre éstas y su implementación. Todas las directrices circulan por eventos (conferencias, congresos, simposios, seminarios, etc.); se divulgan en libros y revistas; se estudian y se analizan en las instituciones gubernamentales, gremiales y académicas; y permean durante muchos años las iniciativas y proyectos institucionales a partir de los contenidos de los documentos de planeación y desarrollo, planeación estratégica, planes de acción, y proyectos educativos, entre otros.

En el caso de la formación de contadores públicos los debates y las reflexiones son asumidos por el máximo órgano directivo de la contaduría que es la Federación Internacional de Contadores, IFAC y por la Asociación Interamericana de Contabilidad, AIC como órgano regional. Reflexiones y lineamientos, Guías y Estándares son complementados con las conclusiones de otras importantes organizaciones y por los más representativos eventos de la profesión en el mundo. Como lo que se desprende de la UNESCO, estas instancias también generan pautas

que tienen su efecto en el largo plazo. Sin embargo, en este último caso la holgura de tiempo se reduce. En lo referente a los Estándares Internacionales de la Educación Contable la fecha propuesta para su implementación es el año 2005 y aun así se promueve su puesta en marcha anticipada.

Para comprender la situación actual de la educación contable, la pertinencia y los efectos de la expedición próxima de los Estándares Internacionales de Educación IES , es conveniente enunciar algunos apartes de sus antecedentes. Hace muchos años, para garantizar alguna caracterización internacional de los currículos, las facultades de Contaduría Pública en su fundación o en sus cambios curriculares hacían el análisis comparativo de los planes de estudio de los principales programas del país respecto a los planes de estudio del programa de contaduría pública de otros países reconocidos por su calidad. En el interregno hasta hoy, las propuestas de mejoramiento han provenido de la iniciativa personal de docentes y directivos, a veces de las recomendaciones emanadas de los eventos de la contaduría y en otras ocasiones del trabajo de los gremios, asociaciones y organizaciones de la contabilidad, que a veces han coincidido o han sido convocados por las instancias gubernamentales que fomentan y controlan la educación en el país.

Aunque la AIC cumple ya más de 50 años, sus trabajos sobre educación han tenido mayor preeminencia en los últimos años, los que avanzan a la par con la decisión de IFAC de dar paso de las guías a los estándares internacionales de educación contable.

En el caso colombiano, el análisis de los Estándares se vincula con la decisión gubernamental de controlar la calidad de la educación y con la correspondiente reflexión académica en el ámbito de la educación superior y específicamente con las iniciativas de mejoramiento de la calidad de educación contable en el país.

ANTECEDENTES

1. ANTECEDENTES

1.1 DEFINICIÓN DE EDUCACIÓN DE CALIDAD A PARTIR DE LA REDEFINICIÓN DE EDUCACIÓN

La Constitución Nacional de 1991 al redefinir la Educación como un derecho de la persona y como servicio público que tiene una función social, le incorpora a los conceptos y criterios de educación de calidad, importantes características que se analizan dentro de los siguientes sentidos: Formación en valores, responsabilidad tripartita, Educación centrada en el alumno. Se propone que el alumno sea sujeto y objeto de su propio desarrollo integral, para que tenga acceso a la cultura, para que pueda ser como consecuencia útil al desarrollo del país. En este sentido se entiende la educación como un proceso de formación permanente e integral cuya calidad, a la luz de la Constitución, se logra si se cumple fundamentalmente con: Una educación que permita el pleno desarrollo de la personalidad, el acceso a la cultura, el respeto a la vida y a los demás derechos humanos, la construcción de la paz y la democracia, la práctica del trabajo y la recreación, para el mejoramiento cultural, científico y tecnológico, así también la protección del ambiente, tal como lo expresa el artículo 67 de la Constitución Nacional, tendiente a lograr una educación para la paz, la solidaridad, la convivencia y la participación. El fin del Estado es la persona, como consecuencia, el desarrollo del hombre implica el desarrollo en todos los niveles, principalmente un desarrollo humano y sostenible, el hombre como un fin en sí mismo, con los demás y con la naturaleza.

La calidad en la educación es responsabilidad del Estado, la sociedad y la

familia. El Estado asume por mandato constitucional la responsabilidad de garantizar la calidad y la cobertura, de organizar el servicio público de la educación en los diferentes niveles (formal, informal, de adultos, de campesinos, de limitados y de especiales, etc.) y la racionalidad de la administración. Igualmente, debe velar por la formación de los educadores y regular, inspeccionar y vigilar la educación en procura del cumplimiento de sus fines. Así como propender por la implementación de los procesos de descentralización, la participación ciudadana y la educación con democracia y para la democracia.

Basado en estos sentidos, es necesario reflexionar acerca del papel del educador dentro del proceso por el logro de la educación con calidad, el educador principalmente por la descentralización, la importancia de la función de la comunidad en la educación, debe ser un actor protagónico y desempeñar un doble papel de pedagogo y planificador-organizador para establecer vínculos fuertes con su entorno más próximo y lograr la interacción con la comunidad, tal como lo expresan en la exposición de motivos de la Ley General de Educación. En fin, debe trabajar mancomunadamente con la comunidad y el Estado en un proceso de formación centrado en el alumno, pero siendo un educador de calidad, que sea un orientador del proceso de formación acorde con las expectativas sociales, culturales y éticas de la familia y de la comunidad por el logro de la función social de la educación que incida significativamente en el desarrollo del país evidenciado en el mejoramiento de la calidad de vida. Es decir, el educador debe ser un ejecutor real de la reforma educativa.

La educación y, dentro de ella, el proceso de enseñanza aprendizaje, no es hoy como en el pasado, ni el futuro será como es hoy, con mayor razón cuando vivimos grandes y acelerados cambios en los campos científico, tecnológico, social, cultural, político, etc., que afectan todos los saberes y de manera muy especial, el contable. Entre estos cambios están los influenciados por la globalización de la economía, el desarrollo de las telecomunicaciones y la tecnología informática, las nuevas formas de organización de las empresas, las necesidades de formación con valores, y las expectativas de la sostenibilidad. Así las cosas, la contaduría, en medio de la sociedad del conocimiento, debe generar currículos pertinentes, flexibles, semipresenciales, internacionalizados, inter y multidisciplinarios que posibiliten el paso de la preponderancia de la información contable a la preponderancia del conocimiento contable.

Si bien los criterios sobre la calidad de la educación son diversos, uno de los más significativos según la tendencia actual es el de la gestión administrativo académica, porque es en ella donde se toman las decisiones que afectan la calidad de los programas de formación profesional. Alrededor de este criterio se pueden apreciar algunas cuestiones inherentes a la educación contable y dentro de ella a algunos aspectos relacionados con la formación de los revisores fiscales. La esencia de la gestión administrativa en educación se hace evidente en el Proyecto Educativo

Institucional, con su correspondiente congruencia en el currículo, de tal manera que los propósitos de formación y el plan de estudios, en este caso, garanticen la incorporación reflexiva, crítica y participativa de los estándares internacionales de educación contable, en cumplimiento de una importante característica del currículo: la internacionalización.

1.2 LA GESTIÓN ADMINISTRATIVA EN EL PROYECTO EDUCATIVO INSTITUCIONAL: EL LIDERAZGO HACIA LA CALIDAD EN LA EDUCACIÓN

Un antecedente general puede verse en el denominado Proyecto Educativo Institucional (PEI), se inscribe en el compromiso con el contexto global de la educación en el mundo actual, caracterizado por la nueva visión del humanismo, el desarrollo científico tecnológico, al servicio del hombre, el auge y redimensión de lo estético y lo artístico y la superación de la concepción contemplativa de lo ecológico. Así se plantea en el texto “El Proyecto Educativo. El proyecto como estrategia cualificadora”, de José Alberto Durán Acosta, el proyecto se entiende no como una secuencia lineal de fases, sino como un proceso, que a veces puede manejar la simultaneidad, el avanzar retroceder y que dentro de sus acciones requiere, entre otras, la Gestión Administrativa y la Evaluación y el seguimiento para garantizar que la interacción de las fases como proceso integrador, de formulación, caracterización y ejecución, conlleven hacia la calidad educativa, basado en el trabajo interdisciplinario, investigativo e innovador. Así el PEI como estrategia de cualificación propende por los propósitos de dotar de identidad y cohesión a la comunidad, trascendiendo los objetivos como punto de referencia para el logro de mejores resultados. En este sentido el PEI supera lo técnico instrumental para constituirse en más allá de la obligación normativa que se hace moda, en una actitud por el logro del sueño posible que tenga relevancia social y adherencia interna. Se requiere la función integradora, coordinadora de la participación comunitaria, por medio de la Gestión Administrativa en la que el individuo, la colectividad y la institución encuentren espacios propicios para la autogestión en busca de la solución real a sus problemas; donde el maestro en general y en particular los directivos docentes tienen que ser líderes, gestores, para fundir lo pedagógico cultural con lo organizativo administrativo.

Más que buscar calidad en la educación como un resultado, se trata de lograr el mejoramiento continuo, permanente y cualitativo de calidad desde la institución, pero con apropiación de las variables internas y externas. Se requiere la administración del proceso educativo, la generación de mecanismos de coordinación y enlace que integren a todos sus componentes hacia la solución de los problemas que presenta la

realidad. Esta necesidad de administración, implica lograr dentro de una estructura educativa, un clima organizacional democrático, participativo y comprensivo, en el cual todos los agentes y componentes interactúen, se relacionen entre sí y con el entorno, por medio del cumplimiento cabal de la función comunicativa que supere lo normativo. Los proyectos educativos institucionales, su elaboración, puesta en marcha y evaluación, constituyen un procedimiento conveniente para que todos los miembros de la comunidad educativa participen, en un ambiente de convivencia, en la construcción de bienestar social vía mejoramiento de la calidad en la educación.

Aun reconociendo la importancia de la gestión académica, es conveniente manifestar que en el tema de la calidad en la educación, lo destacable es que debe superarse el problema de la mediación y del control para buscar la calidad en los procesos. Lo fundamental en estos procesos es la relación educando-educador en la que el hombre construye su propia realidad logrando su posible, y es ésta relación la que se da entre las prácticas docentes y las prácticas de estudio, generadora de actitudes, aptitudes, destrezas, habilidades, conocimientos, competencias, principios y valores.

En cuanto a los antecedentes específicos, se le reconoce a la comunicación la función de garantizar el equilibrio dinámico enmarcado en la estructura educativa, de igual forma su relación y efectos en la actividad pedagógica, la necesidad de superar el esquema emisor receptor hacia una comunicación que permita avanzar a partir de las identidades y las diferencias de los interlocutores, hacia una comunicación que admita y aproveche la diversidad cultural, que permita la participación de muchos tipos de código. Una propuesta pedagógica, educativa y cultural alternativa que promueva valores y participación comunitaria, pensada y actuada como proyecto cultural con el educador como agente de un gran proyecto pedagógico, educativo, social y comunitario, que en el caso de la formación del contador público debe trascender las fronteras y que se ha nutrido de los aportes de varios miembros de la comunidad académica.

1.3 LA EDUCACIÓN CONTABLE: APRECIACIONES SOBRE LA FORMACIÓN EN REVISORÍA FISCAL

Entre las apreciaciones sobre la educación, la pregunta pertinente para las facultades de contaduría se refiere a que si sus egresados están ejerciendo las actividades propias de la profesión. Para muestra, ¿Cuál es la situación y el futuro para la Revisoría Fiscal en la perspectiva educativa?

La actual situación crítica se manifiesta en la incidencia de la técnica, la

tecnología, la ciencia, la información, el conocimiento, el pragmatismo y el hedonismo que han producido un cambio de valores y un vacío ético. Se indica incluso una crisis de modernidad y se refieren los riesgos del posmodernismo, las dimensiones específicas de la vida posmoderna: la decadencia, el fundamentalismo religioso, el estatus de la alta tecnología y la política de grupos de intereses especiales. En esta situación es recomendable hacer de la necesidad virtud, superar las carencias, asumir una decisiva disposición al cambio. Se requiere un cambio profundo en lo técnico, ético y estético, que debe ser mediado por la educación y que tiene implicaciones de orden internacional.

En un mundo con una evolución continua, las disciplinas del conocimiento tienen que generar su propio dinamismo. Por lo tanto, para la disciplina contable, la contaduría en Colombia y en particular para sus más significantes expresiones del ejercicio profesional como lo son la auditoría y la revisoría fiscal, es impostergable que se asuma la responsabilidad de su transformación para ponerse a tono con las nuevas condiciones del desarrollo humano enfocándolo hacia un contexto internacional. Un desarrollo entendido en sus múltiples componentes: Social, económico, ecológico, psicológico, biológico y cultural.

Al respecto, Horacio Aguiar¹ expresaba que la formación técnica del revisor fiscal deja mucho que desear puesto que “todavía no sabemos cuál es el conjunto de conocimientos y competencias para hacer parte de la comunidad profesional de los revisores fiscales”. Afirmaba además, que no menos se puede decir sobre la formación ética del revisor fiscal, señalando que “Lo cierto es que es muy difícil lograr comportamientos morales valiosos desde la cátedra, cuando el País vive una profunda crisis de valores; cuando los revisores fiscales se ven obligados, cada vez más, a servir incondicionalmente a sus clientes y empleadores, para seguir activos en su profesión; cuando se ve que a quienes equivocan el camino recto del ejercicio profesional no les pasa nada”. Opinaba también sobre el daño que le causa la impunidad a la profesión, el ocasionado por la norma que amplía su ejercicio en condiciones inconvenientes y en forma irresponsable en las pequeñas y medianas empresas por falta de cumplimiento de sus funciones de tribunal disciplinario que debe ejecutar la Junta Central de Contadores. Y fue además, tajante su expresión: “Para que la revisoría fiscal avance y se posicione como una actividad respetada, deben efectuarse transformaciones profundas en el compromiso de profesores, estudiantes y administradores, con el proceso enseñanza-aprendizaje. Como quien dice: o nos transformamos o desaparecemos”.

Dicha transformación es responsabilidad de varios actores, pero sin duda alguna, buena parte de la posibilidad y de la responsabilidad está en la educación, en los

¹ Aguiar Jaramillo, Horacio. *La formación del Revisor Fiscal*. En: *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* No. 24-25, marzo-septiembre de 1994, Medellín, pp. 149-157.

avances que se logren en el proceso de enseñanza-aprendizaje. La educación es la base del desarrollo humano, permite que en su progreso económico, psicosocial y cultural, el hombre sea cada vez más autónomo, más participativo y que actúe con su comunidad en la autogestión. El conocimiento está basado en el aprendizaje y éste se refina con la educación, trabajando para preparar al hombre para el cambio. Este papel de la educación tiene que llevarse a la acción dentro del contexto del mundo posible, del país posible, del sueño de la Constitución de 1991, superando los escollos que han retrasado el avance social hacia un futuro mejor. Por lo tanto la contaduría desde la universidad con los estudiantes, profesores, directivos, asociaciones, gremios, egresados, representantes del sector empresarial privado y público, debe responder a las necesidades del proyecto de nuestro país aportando con calidad en la formación de estudiantes y profesores y con el avance por la vía de la investigación en el mejoramiento de la teoría contable, para con su participación en el proceso educativo del país, ser agente de cambio y progreso.

No se debe perder de vista que la revisoría fiscal es una institución exclusiva de la legislación colombiana, y que por lo tanto no existe como tal en otros países, lo que hace necesarios esfuerzos adicionales para contextualizar su problemática en un ámbito de apertura económica, internacionalización y globalización. Así como promover las directrices emanadas antes de las Guías Internacionales de Educación Contable y hoy de los Estándares Internacionales que las incorporan, completan y perfeccionan.

Otros importantes antecedentes sobre la reflexión educativa en Colombia respecto de la profesión contable, se encuentran en el texto de Samuel Mantilla, publicado en el libro Contabilidad y Contaduría, que en la parte pertinente planteaba que:

“La Contaduría Profesional es una disciplina mundial... el medio ambiente en el cual la función contable se desarrolla ha llegado a ser más complejo.

Los contadores están llamados a absorber cada vez más e incrementa sus conocimientos e información. Los contadores son requeridos para funcionar en una más exigente estructura ética.

Los factores y fuerzas mencionados, en conjunción con la creciente globalización de los negocios, finanzas y otros servicios, mano a mano con la liberalización de las economías, han hecho imperativo para la profesión contable organizar sus propias respuestas a través del establecimiento del International Accounting Standards Committee (IASC) (Comité Internacional de Normas de Contabilidad) y de la International Federation of Accountants (IFAC) Federación Internacional de Contadores) durante los años 70s. Esas organizaciones han sido estructuradas con la misión de desarrollar y engrandecer una profesión contable mundialmente coordinada con estándares armonizados.

Los estándares y pronunciamientos internacionales de contabilidad y auditoría, así como la entrega de guías internacionales de educación por las mencionadas organizaciones, están destinados a la adopción y adaptación universal por sus cuerpos miembros. La universalización de la contaduría y la de los estándares mencionados son fuerzas suficientes para influenciar con el cambio de globalización de los negocios. Tal universalización también deberá ser asignada por la unificación de la profesión contable a lo largo del mundo. Para este propósito los contadores tienen que estrechar las redes de relaciones de cooperación entre sí mismos. Una de las formas de tales relaciones que debe ser fortalecida es el reconocimiento mutuo de calificaciones de contadores profesionales y la práctica recíproca por los cuerpos de contadores profesionales”².

Esto indicaba que la necesaria internacionalización debía tener un requisito clave, la reciprocidad. Y la globalización presentaba muchos y grandes escollos a saber:

“La globalización de la profesión contable no es completa sin reciprocidad. La reciprocidad es comúnmente definida como reconocimiento profesional mutuo. Las más comunes barreras a la reciprocidad en la práctica contable internacional incluyen: la diversidad de calificaciones para ingresar a la profesión contable, la variedad de estructuras organizacionales entre los países, la ausencia de estándares contables aceptados internacionalmente, y los nacionalismos.”

He aquí un doble problema para la profesión en Colombia frente a la globalización. Ya referida la situación de “sui generis” de la revisoría fiscal, se agrega lo expresado por John Cardona:

“Los modelos contables para ayudar al desarrollo y al crecimiento económico no han sido adecuadamente formulados. La investigación no conduce a la preparación de verdaderos planes de desarrollo contable en los cuales se incluyen aspectos educacionales, formación de recursos docentes e investigativos, acordes con las necesidades nacionales. Los países en desarrollo tienen el grave problema de mirar siempre el espejo de los desarrollados, y lo que es peor, participan en condiciones desiguales en los organismos internacionales de contabilidad y auditoría; esto origina modelos contables ajenos a una realidad y orientados por condiciones que no son las propias”³.

² Mantilla B. Samuel Alberto (Traductor). *Cómo ser competitivos en el escenario internacional*. Título original: “Professional Accounting qualification and practice reciprocity”. Por: Almal K. Chakraborty. En: *Contabilidad y Contaduría*. Pp. 167,168.

³ Cardona Arteaga, John. *Algunas reflexiones sobre la formación, enseñanza y pedagogía en la disciplina contable*. En: *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*. No. 24-25, marzo septiembre de 1994, pp. 141-142.

No obstante, y si creemos en las manifestaciones de admiración por la institución de la revisoría fiscal (en su deber ser) escuchadas en el I Foro Internacional de la Contaduría Pública realizado en 1995 en Santa Fe de Bogotá D.C., por parte de algunos de los conferenciantes del exterior, es posible pensar que en el largo plazo estos problemas pueden superarse. Es imprescindible seguir trabajando con tesón entre incertidumbres y certezas, con la realidad pero también con imaginación, con creatividad, con innovación, con visión de futuro, apertura mental, perspectiva internacional, predisposición al diálogo para lograr consensos, para resolver nuestros conflictos, y así poder potencializar las capacidades individuales y colectivas y obtener con la comunidad en general, y la comunidad contable en particular, una actitud consecuente con los nuevos retos. El camino privilegiado para hacerlo es la investigación. Pero la investigación debe ser realizada tanto por los estudiantes, como por los docentes, y el resultado de las investigaciones debe divulgarse, publicarse, socializarse, servir a la sociedad y dejar un importante efecto formativo en los sujetos investigadores. Todo esto respaldado por instituciones educativas que garanticen el aseguramiento de la calidad de la educación y con el control de los gremios de la Contaduría y del Estado, por ejemplo mediante el perfeccionamiento de las normas sobre estándares de calidad, los indicadores de gestión de la educación superior, los procesos de Autoevaluación y Acreditación, y los Exámenes de Calidad de la Educación Superior ECAES de Estado, y en especial con actualización de los currículos de las facultades de contaduría, en contenidos, bibliografía, metodologías y evaluación. Además del cumplimiento de las características generales del currículo, en las que se destaca en este caso la internacionalización.

1.4 LAS GUÍAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN CONTABLE, ANTECEDENTES DE LOS ESTÁNDARES: CONTEXTO Y PERTINENCIA CURRICULAR.

Complementada por la internacionalización, es la interdisciplinariedad la más retadora característica curricular en relación con los Estándares Internacionales de Educación Contable. Para formar integralmente a los contadores públicos, también se requiere fortalecer la formación en economía del país, en economía internacional y en administración de recursos, apoyada esta última en el conocimiento de la psicología y la sociología, para atender la necesidad de los informes de gestión y lo concerniente al control interno y al control fiscal, ya que hoy el mundo entero se encamina hacia la “responsabilidad” como propuesta y respuesta ante la corrupción.

Las relaciones de la contabilidad con los otros campos del conocimiento se hacen evidentes con la estructuración de los currículos mediante la investigación. El papel protagónico de la investigación en la formación integral del contador se inicia

con la construcción del espíritu investigativo entre profesores y estudiantes, dentro de una estructura curricular que articule la solución de problemas del entorno, el desarrollo del objeto disciplinal y el desarrollo de los individuos. La investigación es fundamental en la formación integral; en su proceso cualifica el saber, genera afianzamiento y autoafirmación, desarrolla la personalidad del individuo, hace avanzar la disciplina, contribuye a la solución de problemas sociales del entorno. No sólo cualifica el saber sino que articula los saberes, es decir, se constituye en la mejor opción de interdisciplinariedad y de trabajo en equipo. En cuanto a la formación profesional del contador público, la investigación en el programa de contaduría debe contribuir a la construcción y al mejoramiento de la teoría y la práctica contables.

Una síntesis de las Guías Internacionales de Educación de la Federación Internacional de Contadores, IFAC, da cuenta de la importancia de la interdisciplinariedad en la formación integral del contador público, principalmente en la Guía N° 9 que expresa la necesidad de generar habilidades (intelectuales, interpersonales y de comunicación), valores profesionales (integridad, objetividad, independencia, ética, sensibilidad social y compromiso de aprendizaje) y conocimientos (que en lo referente a contabilidad, integra la general, la especializada y la internacional). Y con relación a la educación permanente y la adaptación al cambio, señala la importancia de los métodos de enseñanza y destaca la indicación curricular y la interdisciplinariedad. Con respecto a la educación del contador público del próximo siglo, la Guía N° 9 expresa que: "Los métodos de enseñanza deberán suministrar al estudiante las herramientas para el auto-aprendizaje, después de su título profesional. Para este fin los educadores necesitan capacitarse en métodos que incluyan: Uso de casos y otros medios para simular la situación real del trabajo; el trabajo en grupos; adaptación de los métodos y materiales a un medio en cambio constante; promover currículo que estimule a los estudiantes a aprender por sí mismos; uso de tecnologías creativas; estímulo a los estudiantes a ser participantes activos en el proceso de aprendizaje; uso de mediciones y métodos de evaluación que reflejan un mundo cambiante de conocimientos, de habilidades y valores requeridos por el contador profesional; integración de conocimientos y habilidades con tópicos y disciplinas dirigidas a situaciones multifacéticas y complejas, típicas de la demanda especializada; énfasis en la solución de problemas orientados a identificar información relevante para hacer evaluaciones lógicas y para comunicar conclusiones claras"⁴. De igual manera, al referirse a las habilidades de un contador público del siglo XXI dice:

"La habilidad capacita al contador profesional para hacer uso adecuado del conocimiento obtenido a través de la educación. Ello no se adquiere usualmente por medio de cursos específicos, sino del efecto total del

⁴ *Guías Internacionales de Educación. IFAC AIC, República Dominicana, 1996, p.82.*

programa de educación y la experiencia profesional. Las habilidades que el individuo debe adquirir son: intelectuales, interpersonales y de comunicación. Las habilidades intelectuales son las que capacitan al contador para resolver problemas, tomar decisiones y ejercer el buen juicio en situaciones organizacionales complejas. Las habilidades interpersonales capacitan al contador profesional para trabajar con otras personas para el bien común de la organización. Las habilidades en la comunicación capacitan al contador profesional para recibir y transmitir información, juzgar en forma razonada y tomar decisiones en forma efectiva"⁵.

Es reiterativa la necesidad de la acción comunicativa, el autoaprendizaje, la integración y el trabajo en equipo.

Se pueden apreciar tres tipos de interdisciplinariedad, la de la disciplina misma que se nutre de las otras para progresar, la de cooperación entre varias disciplinas para estudiar y resolver problemas, y la que se dinamiza en la mente de los individuos con base en su formación. Las dos primeras requieren lenguaje común y pueden compartir teorías, objeto y método; la tercera es la obtenida en ese compartir. Las tres pueden hacer avanzar el conocimiento por complementariedad. Observación de estas posibilidades puede hacerse en la lectura de los siguientes apartes del anexo a la Guía N° 9, denominado "Núcleo de conocimientos del experto contable" en los numerales 3 y 4:

"Aunque las materias básicas que componen el núcleo de conocimientos son de naturaleza técnica, deben ser impartidas a los estudiantes en el contexto de los objetivos generales de formación de los expertos contables. Uno de tales objetivos es suministrar una adecuada comprensión de la naturaleza y papel de la contabilidad, que permita el correcto tratamiento de problemas actuales. Ello requiere un conocimiento de la perspectiva histórica de la profesión contable, de su perspectiva ética y de la perspectiva teórica de otras disciplinas en cuyo marco opera la contabilidad, tal como la economía. Asimismo, la formación técnica de los expertos contables debe ser tal que desarrolle no sólo aptitudes de procedimiento, sino también, de ejercicio del propio criterio, de comunicación oral y escrita, de integración de conocimientos procedentes de diferentes áreas, de formulación de propuestas, de identificación de aspectos importantes y de discernimiento de lo relevante sobre lo irrelevante. Ninguna de las materias debe considerarse únicamente como un área independiente del conocimiento. El experto contable, en la realización de su tarea, debe extraer conocimientos de diferentes materias. Por tanto, en la educación de los estudiantes debe hacerse

⁵ *Ibid.* p.83.

especial hincapié en la integración de las diversas materias básicas y de apoyo”.

Nuevamente se reitera en el autoaprendizaje y en la importancia de la comunicación. Todas estas expectativas para la formación del contador público son hoy revitalizadas con el trabajo de los Comités de Educación de la IFAC y de la AIC. Sus resultados harán parte de la formación integral de los contadores, tanto en los actuales pregrados, como en los egresados por medio de la educación continuada.

Para contribuir con la divulgación de los Estándares Internacionales de Educación Contable, IES, se presentan a continuación los siguientes borradores puestos en consideración por la IFAC⁶:

- IES 00.1: Introducción a los Estándares Internacionales de Educación para contadores profesionales
- IES 10.2: Requisitos de Admisión
- IES 20.2: Contenidos de programas de educación profesional.
- IES 20.2 R: Áreas específicas: revisión de los requerimientos propuestos en el contenido de programas de educación profesional.
- IES 40.2: Valores profesionales y éticos
- IES 30.2: Habilidades profesionales y educación general
- IES 50.2: Requisitos de experiencia
- IES 60.2: Evaluación de la competencia profesional
- IES 100: Educación profesional continuada y desarrollo

El origen y fundamento de las IES propuestas para su implementación a partir de 2005 lo constituyen las siguientes Guías Internacionales de Educación:

- IEG 2: Educación Profesional continuada y desarrollo
- IEG 7: La educación y entrenamiento de técnicos contables.
- IEG 9: Antecedentes académicos evaluación de la capacidad y de la experiencia profesionales requisitos de los contadores profesionales.
- IEG 10: Ética profesional para contadores: la demanda educacional y educación práctica.
- IEG 11: La tecnología de la información para contadores profesionales

⁶ Para esta ponencia, se tradujeron los borradores de exposición de estándares internacionales de educación contable: edición para comentarios, emitidos en idioma inglés por el Comité de Educación de la IFAC. La traducción fue elaborada por la Contadora Pública Alejandra García Cardona, con la revisión del Contador Público, John Cardona Arteaga.

Observación: la nomenclatura numérica de las IES no aparece en los originales traducidos, ésta corresponde a la presentada en la ponencia de Héctor Ostengo en el V Congreso Interamericano de Profesores del Área Contable, de la AIC en Panamá, 11 y 12 de septiembre de 2003, quien es miembro del Comité de Educación de IFAC.

1.5 DE LAS GUÍAS A LOS ESTÁNDARES DE EDUCACIÓN

Como hemos señalado en anteriores trabajos, las Guías de Educación, IEG, desarrolladas por el Comité de Educación de la IFAC tenían como propósito establecer criterios orientados para que las universidades y los cuerpos profesionales desarrollaran la formación de pregrado, de posgrado y la educación continuada buscando una comparabilidad y uniformidad en aspectos básicos que se erigen como condiciones de la globalización, respetando condiciones particulares y contextos en los cuales se ubican los profesionales contables y los organismos afiliados a la IFAC. Es así como, con base en las Guías de Educación se elaboran planes de estudio, diseñados con fundamento en el avance de la ciencia contable y los requerimientos internacionales de organismos como la Asociación Interamericana de Contabilidad y la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD. Como ya se advirtió el Plan de Estudios Mundial para la Formación de Contables Profesionales, preparado por la UNCTAD, se fundamentó la Directiva para la Elaboración de un Programa Mundial de Estudios de Contaduría, la cual tuvo en cuenta los progresos realizados en la Organización Mundial de Comercio, en asuntos contables, en la perspectiva de reducir el tiempo y costo de negocios adecuados de mutuo conocimiento.

Hoy las Guías Internacionales de Educación IEG pasan a servir de base para la construcción de nuevos parámetros, denominados Estándares Internacionales de Educación IES, se estudian actualmente como borradores y se propone ponerlos en vigencia a partir del año 2005. Con estos estándares se hacen mínimas las diferencias entre sistemas nacionales de educación y se fomenta el comercio transfronterizo de servicios contables.

2. ACTUALIZACIÓN Y PERSPECTIVAS DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN (IES)

2.1 PRESENTACIÓN

Con base en las traducciones enunciadas y la observación del pie de página que antecede, se presentan para comentarios los borradores de exposición de las IES, guardando en la medida de lo posible un cierto orden cronológico y temático. Debe anotarse que en este trabajo se tiene como única pretensión lograr un conocimiento inicial sobre los estándares, los cuales deben someterse a un análisis riguroso, teniendo en cuenta los efectos que de ellos se deriven, y que pueden afectar las particularidades de Colombia en materia educativa y, por supuesto, la autonomía universitaria.

2.2 SÍNTESIS DE LAS TRADUCCIONES DE LOS BORRADORES DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN⁷

INTRODUCCIÓN A LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PARA CONTADORES PROFESIONALES (IES 00.1)

Este proyecto fue aprobado para su publicación por el Comité de Educación de la IFAC (Federación Internacional de Contadores) en junio de 2002.

La misión de la IFAC está orientada a promover el desarrollo mundial y a destacar el valor de una Contaduría profesional con normas armonizadas, que pueda proveer servicios de alta calidad, compatibles con el interés público. La misión del Comité de Educación es atender el interés que el público tiene por el avance mundial de la educación y el desarrollo de contadores profesionales que tiendan hacia unas normas armonizadas.

El Comité de Educación recibe los comentarios sobre este proyecto. Es preferible enviar los comentarios por correo electrónico, pero también pueden grabarse en disquetes o imprimirlas para luego ser enviadas.

Las opiniones serán recibidas hasta diciembre 31, 2002. A pesar de que las fechas para recibir comentarios ya vencieron en su gran mayoría, todavía se reciben comentarios, pero no hay una sola IES definida y todas se siguen discutiendo.

Los conceptos recibidos hasta la fecha indicada serán revisados por el Comité de Educación y pueden influir en las Normas finales. Las observaciones recibidas antes de octubre 15 de 2002 serán revisadas por el Comité de Educación en la reunión de noviembre del mismo año. Los comentarios recibidos después de la fecha indicada se considerarán en el Comité de marzo. Sin embargo, todas las observaciones realizadas después de estas fechas o sobre algún tema que sea de nuestro interés, serán bienvenidas. Es de anotar que los comentarios son considerados información pública.

⁷ Todas las IES propuestas tienen una fecha de vigencia a partir de 2005, no obstante, se recomienda su adopción anticipada. Al final de todos los borradores de IES se encuentra un cuestionario que puede motivar mejores aportes de los interesados.

Excepto en la IES 00.1, en las demás IES sólo se reproduce el párrafo que aparece resaltado en el borrador de exposición, ya que como ocurre en otros casos sólo lo resaltado se convierte en estándar.

Introducción

Propósito de este documento

1. Este documento presenta todo el seguimiento al desarrollo de los Estándares Internacionales de Educación para Contadores Profesionales, describe las áreas abarcadas por las Normas, y plantea la manera en la cual las Normas pueden adoptarse y aplicarse en los programas de educación de los miembros de la IFAC.

Estándares Internacionales de Educación para Contadores Profesionales

2. Las Normas Internacionales de Educación para Contadores Profesionales (International Education Standards - IES) señalan normas de “buena práctica” que son aceptadas generalmente en la educación y desarrollo de contadores profesionales. Las IES establecen puntos de referencia que los afiliados están a la expectativa de conocer durante su formación y educación continuada como contadores profesionales. Ellas establecen elementos esenciales del proceso de educación a un nivel al que se aspira llegar hasta el reconocimiento internacional, aceptación y aplicación del proceso educativo. Por consiguiente, los afiliados deben considerar estas reglas.

3. Las Normas Internacionales de Educación para Contadores Profesionales no pueden oponerse a las leyes y reglamentos locales, pero proporcionarán una referencia competente sobre las normas locales, respetando la generalmente aceptada “buena práctica.”

4. Las normas individuales deben ser interpretadas paralelamente con los *Principios que orientan las Normas Internacionales de Educación*, y sus respectivos comentarios, así como con el material complementario contenido en este documento.

REQUISITOS DE ADMISIÓN NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS PARA CONTADORES PROFESIONALES (IES 10.2)

Requisitos de admisión a un Programa de Educación y Experiencia conducente a la Cualificación.

12. El requisito de admisión para una persona que aspira a iniciar un programa de estudios conducente a ser contador profesional, sería al menos equivalente al requisito que le daría el derecho a esa persona a ingresar a un programa universitario reconocido, o su equivalente.

**CONTENIDO DE PROGRAMAS DE EDUCACIÓN PROFESIONAL
NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS
PARA CONTADORES PROFESIONALES
(IES 20.2)**

Contenido de los programas de Educación Profesional

13. El componente educativo profesional de Antecedentes académicos tomará por lo menos dos años o más de estudio académico en tiempo completo (o el equivalente por horas) y destacará las habilidades intelectuales, personales, interpersonales y comunicativas brindadas por la educación general. La educación profesional está compuesta por:

- Conocimiento organizacional y de negocios;
- Conocimiento de las tecnologías de la información; y
- Contabilidad, finanzas y conocimientos relacionados.

18. El componente del conocimiento organizacional y de negocios incluirá todo, o substancialmente, las siguientes áreas:

- Economía;
- Ambiente comercial;
- Mercados financieros;
- Métodos cuantitativos;
- Comportamiento organizacional;
- Marketing (comercialización);
- Negocios internacionales;
- Globalización; y
- Gobierno corporativo y ética comercial.

20. Los requisitos de la Tecnología de la Información incluirán todo, o substancialmente todo, de las siguientes áreas:

- Conocimiento general de las TI;
- Conocimiento de control de las TI;
- Competencias de control de las TI;
- Competencias de los usuarios de las TI; y
- Una de las competencias, o una mezcla de ellas, de los papeles del administrador, del evaluador o del diseñador de los sistemas de información.

30. El componente de contabilidad, finanzas y conocimientos relacionados incluirá ampliamente de todo, o substancialmente todo, de las siguientes áreas:

- Contabilidad e informes financieros;
- Contabilidad administrativa y de control;
- Tributación;
- Comercio y derecho comercial;
- Ajuste de cuentas y certificación;
- Finanzas y gestión financiera;
- Toma de decisiones estratégicas; y
- Valores y ética profesional

**ÁREAS ESPECÍFICAS: REVISIÓN DE LOS REQUERIMIENTOS
PROPUESTOS EN EL CONTENIDO DE PROGRAMAS DE EDUCACIÓN
PROFESIONAL
(IES 20.2 R)⁸**

Revisión propuesta

18. El componente del conocimiento organizacional y de negocios incluirá, las siguientes áreas:

- Economía;
- Gobierno corporativo;
- Ética comercial
- Mercados financieros;
- Métodos cuantitativos;
- Comportamiento organizacional;
- Gerencia y toma de decisiones estratégicas
- Marketing y Negocios internacionales y globalización.

20. Los requisitos de las Tecnologías de la Información incluirán las siguientes áreas y componentes:

⁸ Los rayados y los subrayados son tomados del original en inglés, el rayado señala las expresiones que se eliminan y el subrayado las que se incluyen. Este convencionalismo se aplica en todas las IES.

En este caso de la IES 20.2 R, la R es un agregado nuestro a la nomenclatura con el fin de relacionarlo con el borrador que modifica la IES 20.2. Sus modificaciones consisten en: a) Eliminar del texto la frase "todo, o substancialmente todo"; b) Separar lo referente a "Gobierno Corporativo" y "Ética Comercial" que en la

- Conocimiento general de las TI;
- Conocimiento de control de las TI;
- Competencias de control de las TI;
- Competencias de los usuarios de las TI; y
- Una de las competencias, o una mezcla de ellas, de los papeles del administrador, del evaluador o del diseñador de los sistemas de información.

30. El componente de contabilidad, finanzas y conocimientos relacionados incluirá ampliamente las siguientes áreas:

- Contabilidad e informes financieros;
- Contabilidad administrativa y de control;
- Tributación;
- Comercio y derecho comercial;
- Auditoría y confianza;
- Finanzas y gestión financiera;
- Toma de decisiones estratégicas; y
- Valores y ética profesional

HABILIDADES PROFESIONALES Y EDUCACIÓN GENERAL NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS PARA CONTADORES PROFESIONALES (IES 30.2)

17. Agrupadas en cinco áreas, esta norma describe las habilidades requeridas para los contadores profesionales:

- Habilidades técnicas y funcionales
- Habilidades intelectuales
- Habilidades personales
- Habilidades interpersonales y de educación
- Habilidades organizacionales y de dirección de negocios

VALORES PROFESIONALES Y ÉTICOS

versión previa aparecían juntos; c) En “Operaciones de Gerencia” eliminar la expresión “operaciones” y adicionar “toma de decisiones estratégicas” y d) En “Negocios Internacionales” agregar “y globalización”, expresión esta última que aparecía independiente.

Estas modificaciones le dan claridad y consistencia a las partes del componente del conocimiento organizacional.

**NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS
PARA CONTADORES PROFESIONALES
(IES 40.2)**

Valores profesionales y éticos

19.El programa de educación y entrenamiento inculcaría a los contadores profesionales potenciales una estructura de valores profesionales y éticos para la buena práctica, el buen juicio en el desempeño, y actuaciones éticas que estén en el sano interés de la sociedad y de la profesión.

20.En tanto que la aproximación de cada programa al aprendizaje de los valores profesionales y éticos refleje el ámbito cultural nacional, y los objetivos, la cobertura inicial de los programas incluirá:

- Carácter de la ética: diferencia entre la aproximación filosófica y profesional;
- Diferencia detallada de las reglas básicas y de las aproximaciones a la estructura de la ética, fortalezas y debilidades;
- Conceptos de integridad, obligación, independencia, escepticismo, contabilidad e interés público.
- Ética y profesión: responsabilidad social;
- Ética y ley;
- Consecuencias de un comportamiento no ético en el individuo, en el profesional y en la sociedad en general.
- Ética en los negocios; y
- Ética y el individuo como contador: dilemas éticos y sus soluciones.

**REQUISITOS DE EXPERIENCIA
NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS
PARA CONTADORES PROFESIONALES
(IES 50.2)**

Preámbulo

13. El balance entre la experiencia y el estudio académico puede variar de una calificación a otra. Es probable que la experiencia práctica sea obtenida en el ámbito laboral, mientras que el conocimiento teórico es obtenido en el académico. Los valores profesionales podrían ser obtenidos a través de una combinación de ambas áreas. Es importante para los organismos miembros de la IFAC adaptar sus requisitos de experiencia práctica a sus necesidades y exigencias, cumplir con las normas relevantes establecidas en la ley, así como las expectativas públicas que los contadores profesionales puedan satisfacer en la práctica con su conocimiento.

Requisitos de experiencia

14. Un periodo apropiado de experiencia práctica llevado a cabo en su trabajo por el profesional contable sería un componente del programa de pregrado. Este periodo sería tan largo que permitiría a los estudiantes demostrar que han obtenido el conocimiento, las habilidades y los valores profesionales requeridos para desarrollar su trabajo como profesionales competentes y para continuar cultivando sus carreras. El periodo de la experiencia práctica sería de tres años. Un tiempo de educación profesional con elementos sólidos de aplicación práctica puede contribuir en parte a este requisito general.

19. Los organismos afiliados o las autoridades reguladoras necesitan asegurar que la experiencia obtenida por los candidatos sea aceptable. La experiencia conducente a la calificación sería orientada y supervisada por un organismo miembro de la IFAC con experiencia. Para que un programa de experiencia práctica sea efectivo es necesaria la colaboración de un miembro o de la autoridad reguladora, el entrenamiento, el aprendizaje y la experiencia adquirida con el empleador. El programa de experiencia práctica beneficiaría a los candidatos y a los empleadores. El empleador mantendría un registro de la experiencia obtenida por los aprendices, y el organismo profesional revisaría periódicamente dicho registro.

EVALUACIÓN DE LA COMPETENCIA PROFESIONAL NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS PARA CONTADORES PROFESIONALES (IES 60.2)

12. Un componente requerido por los procesos individuales estipulados para convertirse en un contador profesional es una evaluación administrada o influenciada por un miembro de la IFAC o por una autoridad reguladora. La evaluación sería

detallada, abarcando un gran rango de conocimientos, habilidades y valores profesionales. Gran parte de las respuestas de los candidatos serían conservadas por medios escritos o magnéticos. La evaluación sería realizada tan próxima como sea posible al final de la formación del pregrado y del cumplimiento del requisito de experiencia.

EDUCACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA Y DESARROLLO
NORMAS INTERNACIONALES DE EDUCACIÓN PROPUESTAS
PARA CONTADORES PROFESIONALES
(IES 100)

Disponibilidad del CPD (Desarrollo Profesional Continuado)

18. Los organismos afiliados a la IFAC deberían ayudar a sus miembros a cumplir con los requisitos de CPD facilitando el acceso a las actividades que mantengan y perfeccionen las técnicas y las habilidades profesionales de los miembros.
23. Los organismos afiliados deben establecer los niveles mínimos de CPD que sus miembros deben alcanzar en un periodo de tiempo determinado. Estos niveles pueden ser requisitos de admisión (Ej: número de horas por año establecidas) o condiciones de salida (Ej: competencias demostrables a un nivel apropiado).
25. Los organismos afiliados deben establecer los siguientes niveles mínimos de número de horas de CPD para cada uno de los miembros activos con un sistema de requisitos de admisión:
 - a) 40 horas de conocimiento estructurado por año, y
 - b) 120 horas de conocimiento estructurado en periodos de tres años.
26. Con un sistema de condiciones de salida, los miembros deben establecer niveles mínimos de competencias basados en medidas de habilidades que sean confiables, verificables y objetivas; en conocimiento o en competencias derivadas de las actividades de CPD.

Proceso de cumplimiento

30. Los organismos miembros deben establecer procedimientos de cumplimiento para determinar que los afiliados reúnen los requerimientos mínimos, o impartir acciones disciplinarias cuando los afiliados no los reúnan.

CONCLUSIONES

- La contaduría es una de las profesiones más afectadas por los fenómenos de la globalización e internacionalización. Cada vez un mayor número de países se acoge a las Normas Internacionales de Contabilidad NIC (promulgadas por la International Accounting Standards Board IASB) y a las Normas Internacionales de Auditoría NIA (promulgadas por la International Federation of Accountants IFAC). Adicionalmente, los acuerdos suscritos por los países con la ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO OMC, hacen que se tengan que cumplir requisitos conducentes a la libre circulación de servicios profesionales contables; entre ellos se encuentra la directriz de adecuarse al plan de estudios dispuesto por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo UNCTAD, la acreditación de los programas o escuelas de contaduría y la práctica de exámenes para certificar a los contadores profesionales, Directiva de la UNCTAD que se fundamenta en la Guía de Educación de la IFAC No.9 sobre formación de pregrado en contaduría, evaluación de la competencia profesional y requisitos de experiencia, Directiva elaborada de acuerdo con la comunidad internacional en su conjunto, con el fin de promover la armonización mundial de los requisitos profesionales de cualificación. Dicha armonización permitirá reducir el tiempo y el costo de negociar acuerdos de reconocimiento mutuo, disminuirá las disparidades entre los sistemas nacionales de educación y fomentará el comercio transfronterizo de servicios contables. No sobra agregar que muchos países tienen establecido el requisito de los exámenes para obtener el respectivo registro profesional.

- Mejorar la calidad de la Educación Contable exige que se observe el contenido de los Estándares Internacionales de Educación presentados para Contadores Profesionales por el Comité de Educación de la IFAC, a los que probablemente los miembros deberán acogerse a partir del 1 de enero del 2005, aunque se promueve una aceptación anticipada.

- La responsabilidad social que tiene la contaduría debe preocupar a las universidades en todos los países, gestando cambios estructurales que promuevan la calidad e internacionalización de programas y egresados. Por lo anterior, deberían orientar los programas de contaduría a parámetros internacionales y establecer una práctica de exámenes de Estado que conduzca a la certificación de los profesionales contables.

- Como todos los programas académicos y profesionales, los de contaduría están orientados por criterios de pertinencia y calidad que los hacen sostenibles ante la sociedad que demanda sus servicios y reclama garantías sobre el mejoramiento permanente de la calidad, certificada por entidades competentes. Los procesos de aseguramiento de la calidad orientados por la autoevaluación con fines de acreditación, la fijación de estándares de calidad y los exámenes profesionales que conducen a la comprobación de conocimientos o a la certificación de los profesionales, son elementos fundamentales para asegurar un mejor futuro de la profesión contable.

- Los programas de pregrado en contaduría, deben ajustarse a las condiciones y requerimientos de los organismos internacionales interesados en la homologación de títulos, libre circulación de recursos contables y armonización de prácticas en un mundo globalizado.

- No se debe perder de vista que la revisoría fiscal es una institución exclusiva de la legislación colombiana, y que por lo tanto no existe como tal en otros países, lo que hace necesarios esfuerzos adicionales para contextualizar su problemática en un ámbito de apertura económica, internacionalización y globalización; así como promover las directrices emanadas antes de las Guías Internacionales de Educación Contable y hoy de los Estándares Internacionales que las incorporan, completan y perfeccionan.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIAR JARAMILLO, Horacio. La formación del revisor fiscal. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Número 24-25. Medellín 1994.

ARQUERO MONTAÑO, José Luis y DONOSO ARIES, José Antonio. Calidad en la formación universitaria: reflexiones en el área contable. Universidad de Sevilla. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, España: Documento.

BURBANO LÓPEZ, Galo. Aspectos académicos de la educación superior en América Latina. En: SEMINARIO LATINOAMERICANO SOBRE EDUCACIÓN SUPERIOR ANÁLISIS Y PERSPECTIVAS. (Septiembre 2002), p.177-194.

CARDONA ARTEAGA, John. Algunas reflexiones sobre la formación, enseñanza y pedagogía en la disciplina contable. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, Número 24-25. Medellín 1994.

CARDONA ARTEAGA, John. La educación contable en Colombia: Nuevas Corrientes Curriculares. Ponencia presentada en el IX Foro Internacional. Santafé de Bogotá, agosto 24 y 25 de 2000.

CARDONA ARTEAGA, John y RIVERA OSORIO, Claudia. Acreditación en Contaduría y aseguramiento de la calidad. En: XIX SIMPOSIO DE REVISORÍA FISCAL. (Septiembre 5,6 y 7 de 2002: Cartagena de Indias). En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. No. 41 septiembre 2002.

CARDONA ARTEAGA, John y ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel. Interdisciplinariedad en la formación integral de contador público. Trabajo interamericano. En: Memorias del XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, AIC. San Juan, Puerto Rico, agosto 2-5 de 1999.

CARDONA ARTEAGA, John; ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel. La formación para un ejercicio profesional multidisciplinario. Actuales tendencias en procesos curriculares. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No 40. Medellín 2002.

CARDONAARTEAGA, John; ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel. Modelos de evaluación de calidad. Ponencia presentada en la XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad. Panamá, septiembre 7 al 10 de 2003.

CENTRO REGIONAL PARA LA EDUCACIÓN SUPERIOR EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE CRESALC-UNESCO. Plan de Acción para la transformación de la Educación Superior en América Latina y el Caribe, Caracas: Marzo 31 de 1998.

COMITÉ DE EDUCACIÓN DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES, IFAC: Contenido de programas de educación profesional, Proyecto de exposición de Estándares Internacionales de Educación propuestos para Contadores Profesionales. Junio de 2002.

CUBILLOS REYES, Constanza. Saldo Rojo: Crisis en la educación superior.

DELORS, Jacques. La educación encierra un tesoro. Ediciones UNESCO. Madrid, 1996.

GÓMEZ, Víctor Manuel. Cuatro temas críticos de la educación superior en Colombia. Universidad Nacional. Editado por Alfaomega S.A. Bogotá, 2000.

Guías Internacionales de Educación, IFAC AIC, República Dominicana, 1996.

IFAC, Content of Professional Education Program-Proposed International Education Standard for Professional Accountants. Comments due by: Dec 31, 2002.

IFAC, Continuing Professional Education and Development Proposed International Education Guideline for Professional Accountants. Comments due by Dec 31, 2002.

IFAC, Continuing Professional Education and Development Proposed International Education Standard for Professional Accountants. Comments due by Dec 31, 2002.

IFAC, Entry Requirements-proposed International Education Standard for professional Accountants. Comments due by Dec 31, 2002.

IFAC, Experience Requirements-Proposed International Education Standard for Professional Accountants. Comments due by: Dec 31, 2002.

IFAC, Introduction to International Education Standards for Professional Accountants. Comments due by: Dec 31, 2002.

IFAC, Professional Skills and General Education-Proposed International Education Standard for Professional Accountants. Comments due by: Dec 31, 2002.

IFAC, Professional Values and Ethics-Proposed International Education Standard for Professional Accountants. Comments due by: Dec 31, 2002.

IFAC, Subject Areas: Revision to the Requirements Proposed in Content of Professional Education Programs. Comments due by: Jul 31, 2003.

MANTILLA B., Samuel Alberto (Traductor). Cómo ser competitivos en el escenario internacional. Título original: "Professional Accounting qualification and practice reciprocity". Por: Almal K. Chakraborty. En: Contabilidad y Contaduría. Pp. 167,168.

Memorias XX Jornadas Universitarias de Contabilidad, Área pedagógica y de Investigación, Universidad Nacional de Rosario, Facultad de Ciencias Económicas y Estadística, Argentina, 1999.

Memorias, XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Editorial Monterrico, Lima, Perú, 1997.

MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL. Consejo Nacional de Acreditación. Lineamientos para la acreditación. 3 ed. Santafé de Bogotá: Cercas Editores, Febrero de 1998.

MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL. Bases para una política de Estado en materia de educación superior. Editado por el ICFES, Bogotá, 2001.

Ministros de Educación de América Latina y del Caribe. Recomendaciones sobre políticas educativas al inicio del siglo XXI. Reunión convocada por la UNESCO, Bolivia, marzo de 2001. Documento publicado en Revista Uni-pluri/versidad, No 1, 2001.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA EDUCACIÓN, LA CIENCIA Y LA CULTURA: Declaración mundial sobre la educación superior en el siglo XXI: Visión y acción. París: Editorial Universidad de Antioquia, septiembre 5 de 1998.

POSNER, George J. Análisis de currículo. Traducción de: Gladis Araújo Medina.

Título original: Analysing the currículo, segunda edición. Editorial McGraw-hill, Santafé de Bogotá, 2000.

Prospectivas de la educación contable internacional. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia. Número 34, Medellín, marzo de 1999.

TEDESCO, Juan Carlos y otros. Educación en la globalización: ideas para la integración en educación presencial y a distancia. Ateneo fondo editorial. Medellín, 2001.

TORRES, Jurjo. Globalización e interdisciplinariedad: el currículo integrado. 2ª edición, Ediciones Morata, Madrid España, 1996, p.58.

UNESCO. Conferencia Mundial sobre la Educación Superior, París, 5-9 de octubre, publicación de la Universidad de Antioquia, 1998.

ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel. Paradojas en las propuestas de rediseño curricular. Trabajo presentado en el II Congreso Interamericano de Profesores del Área Contable, en septiembre 13 de 1997. Lima, Perú. Publicado en la Revista Contaduría Universidad de Antioquia, N° 31. Septiembre de 1997.

ZAPATA MONSALVE, Miguel Ángel. Habilidades y prácticas de estudio en la Educación Contable. Ponencia presentada en el V Congreso Interamericano de Profesores del Área Contable. Panamá, 11 al 12 de septiembre de 2003.

ZEFF, Stephen. Contabilidad internacional en los planes de estudio y en la investigación. En: Accountability No 5, Bucaramanga, Marzo-abril 1999.

www.ifac.com

REVISORÍA FISCAL Y GLOBALIZACIÓN

Horacio Aguiar J.*

** Profesor Facultad de Ciencias Económicas U. de A.*

INTRODUCCIÓN

La Revisoría Fiscal es una de las instituciones societarias más antiguas del país. En efecto, desde la década de 1870 la revisoría fiscal aparecía en los estatutos de varias sociedades, como en el caso de la Compañía Colombiana de Seguros. Aunque inicialmente era una actividad dirigida principalmente a garantizarle a los accionistas la veracidad de las cuentas y del balance, más adelante evolucionó agregándosele la responsabilidad de vigilar el encargo administrativo y, más recientemente, la colaboración con las entidades del Estado que ejercen la inspección y vigilancia de las sociedades.

Durante su larga existencia a la Revisoría Fiscal se le ha querido reducir, bien a un apéndice de las entidades de inspección, control y vigilancia del gobierno, dado que lo que inicialmente tenía un cometido de carácter privado fue llevado a las leyes para afianzar la vigilancia del Estado sobre las sociedades, o bien a una auditoría financiera; porque, por un lado, para las mentalidades calvinistas de algunos profesionales esta última sería más rentable, en la medida en que sólo comprende un servicio de aseguramiento de la calidad de la información, y por otro, un cierto complejo de inferioridad que hacía que a la revisoría fiscal se le mirara como un modelo de vigilancia subdesarrollado, el cual debía darle paso, supuestamente, a la modernidad que encarnaba la auditoría.

Claro que no eran todavía los tiempos de los terribles efectos de la bancarrota más grande de la historia: Enrón y World Comm, ni los tiempos de la caída más estrepitosa de una de las más grandes auditoras: Andersen.

La revisoría fiscal y los estándares internacionales

Ahora vuelven los intentos (de los enemigos dentro y fuera de la Contaduría Pública colombiana) de hacer desaparecer la Revisoría Fiscal, sustituyéndola por una auditoría externa de estados financieros, esta vez con el pretexto de ajustar la revisoría fiscal a estándares internacionales, al amparo de lo establecido en la Ley 550 de 1999, artículo 63, que dice:

“ Para efectos de garantizar la calidad, suficiencia y oportunidad de la información que se suministre a los asociados y a terceros, el Gobierno Nacional revisará las normas actuales en

materia de contabilidad, auditoría, revisoría fiscal y divulgación de información, con el objeto de ajustarlas a los parámetros internacionales y proponer al Congreso las modificaciones pertinentes”.

Entonces, ya existe un proyecto de Ley redactado por un comité auspiciado por la Superintendencia de Valores, donde se modifica el artículo 207 del Código de Comercio (que enuncia 9 funciones), estableciendo como única función del revisor fiscal realizar una auditoría de estados financieros y emitir el dictamen correspondiente. Además, adopta los estándares internacionales de auditoría, sin considerar las grandes diferencias económicas, jurídicas y, sobre todo, de valores morales de nuestro país con los países europeos, hecho que hace un axioma la necesidad de vigilar permanentemente el encargo administrativo acechado por conductas antiéticas, y contradiciendo la sabia enunciación de la Ley 550, que no habló de adoptar (que es la forma simplista de resolver el problema de la globalización de la Revisoría Fiscal), sino de ajustar, que según el diccionario es proporcionar y adaptar una cosa de modo que venga justo con otra.

Dice el artículo 37 del mencionado proyecto de Ley:

“El artículo 207 del Código de Comercio quedará así:

En los entes económicos del nivel uno de escalabilidad, el revisor fiscal será contratado directamente por el Comité de Auditoría, si lo hubiere, o en caso contrario por la asamblea de socios o accionistas y deberá reportarle a dicho Comité. El revisor fiscal tendrá como función única realizar la auditoría de estados financieros y emitir el dictamen correspondiente según estándares internacionales de auditoría y el cual deberá contener una declaración explícita e inequívoca del cumplimiento con los estándares internacionales de auditoría.

1. Para garantizar una adecuada independencia, el revisor fiscal de los entes económicos del nivel uno de escalabilidad, no podrá contratar con el mismo cliente y simultáneamente a los servicios de revisoría fiscal, cualquier otro servicio profesional diferente a los propios de la técnica contable. Esta prohibición cubre ya sea que el revisor fiscal lo haga por sí mismo o por cualquiera de sus funcionarios. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

Así mismo, las entidades de inspección, vigilancia y control no le podrán asignar funciones adicionales al revisor fiscal, pero sí podrán requerirles para que les certifique información tributaria o financiera contenida en el sistema de información contable.

2. En los entes económicos de los niveles dos y tres de escalabilidad, además de la función de auditar y dictaminar los estados financieros, el revisor fiscal podrá ejercer funciones de asesoría y consejería empresarial orientadas, en todo caso,

al fortalecimiento organizacional y de gestión financiera del ente económico. En caso que el revisor fiscal ejerza funciones adicionales:

- a) Su dictamen deberá contener una declaración clara e inequívoca de que la auditoría de estados financieros que realiza no es independiente y no cumple estándares internacionales de auditoría.
- b) Este hecho no se considera violación de las normas profesionales colombianas.
- c) Las entidades de inspección, control y vigilancia sólo le podrán requerir para que les certifique información tributaria o financiera contenida en el sistema de información contable"

Las actividades enunciadas no pueden ser llamadas revisoría fiscal, la cual según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (pronunciamiento 7, numeral 610) es "un órgano de fiscalización que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros y revisar y evaluar sistemáticamente los componentes y elementos que integran el control interno, en forma oportuna e independiente en los términos que le señala la Ley, los estatutos y los pronunciamientos profesionales" y agrega que los componentes de la revisoría fiscal son una auditoría financiera, una auditoría de cumplimiento, una auditoría de control interno y una auditoría de gestión.

Sorprende que entidades del Gobierno estén detrás de un engendro capaz de concebir una revisoría fiscal sin que sea independiente y que, sin ningún pudor, así se vaya a declarar en el dictamen de los estados financieros. Esto no es más que una auditoría interna porque ¿a quién, diferente a la administración, podrá interesarle tal evaluación?

También, es inconcebible que haya superintendencias que desconozcan que la Revisoría Fiscal se inspira desde tiempos primigenios en la voluntad del Estado de cautelar los intereses de la comunidad y no sólo los de los dueños e inversionistas potenciales, que es hacia donde mira primordialmente la auditoría.

La revisoría fiscal desde sus orígenes está inmersa en el intervencionismo del Estado en las sociedades. Entonces, no es gratuito que la Ley 58 de 1931, por medio de la cual se creó la Superintendencia de Sociedades Anónimas, fuese la que dijera en su artículo 46: " Autorízase a la Superintendencia de Sociedades Anónimas para establecer la institución de los contadores juramentados cuyas principales funciones serán las siguientes:

1. Revisar los balances y los libros de contabilidad de las sociedades anónimas en

los casos en que lo considere necesario la Superintendencia". Después, la Ley 73 de 1935 entregó esta función a los revisores fiscales.

La globalización (entendida como la desaparición de las fronteras entre países y la interdependencia de ellos) de la Revisoría Fiscal no se discute y hasta parece seductora, lo que se discute es el cómo se hará y a qué hay que renunciar; no es arrasando con estructuras que proveen aseguramiento del manejo administrativo de las organizaciones, que es un aspecto fundamental de la sostenibilidad económica, en un país abrumado por el desempleo y los conflictos sociales.

La Revisoría Fiscal incluye, pero trasciende el fin de la auditoría externa de estados financieros, que no es otro que el de agregar credibilidad a la rendición de cuentas de los administradores, y por eso el mundo se moverá hacia modelos parecidos a la Revisoría Fiscal, en procura de que no se repitan los escándalos de 2002 de Enron, Worldcomm, Xerox, etc. Así lo confirman los cambios recientemente introducidos a la auditoría (los más profundos desde la Ley de Valores de 1934) en Estados Unidos a partir de las deshonestas y abusivas prácticas contables y administrativas que quedaron al descubierto en esas y en muchas otras empresas. En efecto, la Ley Sarbanes Oxley aprobada por el Congreso de Estados Unidos en julio 30 de 2002 contempla, entre otras cosas, que la auditoría externa de las empresas comprende una auditoría de los estados financieros y una auditoría del control interno, marcando un hito extraordinario, al ampliar la responsabilidad de los auditores que tendrán que dictaminar la efectividad de los controles internos, rebasando el compromiso del pasado que sólo estudiaba y evaluaba el control interno para definir el escenario de los procedimientos de auditoría. A corto plazo el impacto de esta Ley no sólo será en E.U., sino mundial. Por eso, no parece sensato que nosotros reduzcamos nuestra revisoría fiscal, que también contiene una auditoría de control interno, a una auditoría de estados financieros.

De ser aprobada la propuesta en cuestión quedaría un gran vacío en nuestro modelo de vigilancia de las sociedades mercantiles, afectándose el interés público, porque, por ejemplo: ¿quién velará para que el accionar de las empresas se ajuste a la Ley, a los estatutos y a las directrices de los órganos colegiados?, ¿quién exigirá la conservación y custodia de los bienes de la empresa y de terceros que estén en su poder?, ¿quién apoyará las funciones de las entidades de vigilancia, inspección y control del gobierno?, ¿quién vigilará permanentemente la contabilidad, las actas de los órganos colegiados y los comprobantes de cuentas? Cuando se trate de contratistas del Estado, ¿quién apoyará la lucha contra la corrupción en los términos consagrados en el artículo 80 de la Ley 190 de 1995?

Sin ligerezas y reconociendo nuestras particularidades, nuestra Revisoría Fiscal tiene que buscar la armonización con los estándares internacionales de auditoría (Isa), promulgados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Los Isas citados por Samuel Alberto Mantilla en Auditoría 2005, son:

Isa 100	Contratos de aseguramiento
Isa 120	Estructura conceptual de los Isas
Isa 200	Objetivo y principios que gobiernan una auditoría de estados financieros.
Isa 210	Términos de los contratos de auditoría
Isa 220	Control de calidad del trabajo de Auditoría
Isa 230	Documentación
Isa 240	Responsabilidad del auditor para considerar el fraude y el error en una auditoría de estados financieros.
Isa 250	Leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros
Isa 260	Comunicación de asuntos de auditoría con quienes están encargados del gobierno.
Isa 300	Planeación
Isa 310	Conocimiento del negocio
Isa 320	Materialidad de auditoría
Isa 400	Valoración de riesgos y control interno
Isa 401	Auditoría en un ambiente de sistemas de información computarizados
Isa 402	Consideraciones con entidades que usan organizaciones de servicio
Isa 500	Evidencia
Isa 501	Evidencia. Consideraciones adicionales para elementos específicos.
Isa 505	Confirmaciones externas
Isa 510	Contratos iniciales. Balances de apertura.
Isa 520	Procedimientos analíticos
Isa 530	Muestreo y selectividad
Isa 540	Auditoría de estimados contables
Isa 545	Auditoría de mediciones y revelaciones hechas a valor razonable
Isa 550	Partes relacionadas
Isa 560	Hechos subsecuentes
Isa 570	Empresa en marcha
Isa 580	Representaciones de la administración
Isa 600	Uso del trabajo de otro auditor
Isa 610	Consideraciones del trabajo de auditoría interna
Isa 620	Uso del trabajo de un experto
Isa 700	Reporte del auditor sobre los estados financieros
Isa 710	Comparativos
Isa 720	Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
Isa 800	El reporte del auditor sobre contratos de auditoría de propósito especial.
Isa 810	El examen de información financiera prospectiva
Isa 910	Contratos para revisar estados financieros
Isa 920	Contratos para desempeñar procedimientos de acuerdo convenido relacionados con información financiera

Isa 930 Contratos para compilar información financiera

Creemos que la estrategia tiene que ser la de abocar, en forma seria y de cara al país, el ajuste de estos estándares internacionales al componente de auditoría financiera que tiene la revisoría fiscal, es decir a las normas de auditoría generalmente aceptadas consagradas en el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, esto es, las normas personales que versan sobre quiénes pueden hacer el examen de los estados financieros, la independencia y diligencia de los ejecutantes; las normas relativas a la ejecución del trabajo: la planeación, la supervisión, el estudio y evaluación del control interno y la obtención de la evidencia, y las normas relativas a la rendición del informe sobre los estados financieros examinados.

Una mesa de trabajo del XI Simposio Contaduría Universidad de Antioquia, dedicado al análisis de los temas de la globalización del quehacer de la contaduría, celebrado el pasado mes de agosto, concluyó:

1. La adopción de las NIAs (Normas Internacionales de Auditoría) podría hacer desaparecer la Revisoría Fiscal, que es una institución de más de cien años en Colombia. El control no debe alejarse del papel de ninguno de los actores económicos, entre los cuales se encuentra el Estado y debe pensar principalmente en resultados que mantengan la confianza y la seguridad de la sociedad.
2. A muchos no les gusta la Revisoría Fiscal porque ella no es rentable, pero olvidan o desconocen su función social y el interés público general que encarna. Normas como el artículo 63 de la Ley 550, nos deben preocupar porque pueden lesionar los intereses sociales que se protegen en el ejercicio de la Revisoría Fiscal, beneficiando intereses económicos de empresas de Auditoría.
3. Tenemos que actuar en defensa de nuestra Revisoría y homologar o adaptar las normas internacionales como producto de una construcción intelectual por parte de los Contadores, para efecto de implementar aquellas normas internacionales pertinentes, sin dejar de respetar las características propias de un control avanzado como es el propuesto por nuestra Revisoría Fiscal. Al Revisor Fiscal hay que seguirlo reconociendo como quien trabaja, tanto por el interés del capitalista, como del empleado, del consumidor, de los acreedores"

Conclusión

Estamos de acuerdo con la globalización, pero no a cualquier precio, sino buscando la armonización de nuestras particularidades con los referentes internacionales.

No aceptamos las pretensiones de darle un entierro de tercera a una institución

como la Revisoría Fiscal, de la cual dijo la Circular Conjunta de septiembre 19 de 1989 de las Superintendencias de Sociedades, Bancaria y Comisión Nacional de Valores (hoy Superintendencia de Valores) que: “ ... desempeña un papel de especial importancia en la vida del país, a tal punto que una labor eficaz, independiente y objetiva, es incentivo para la inversión, el ahorro, el crédito y en general facilita el dinamismo y el desarrollo económico”.

También estamos de acuerdo en que la Revisoría Fiscal requiere de cambios en temas como las funciones, deberes, derechos, requisitos, elección, período, presupuesto, obligados, colaboración con el gobierno, inhabilidades e incompatibilidades, responsabilidades, etc., a lo cual apunta el proyecto de Ley 76 de 2003 del Senado, que es el producto más avanzado en los últimos años en la materia, al cual se llegó luego de varios años de discusiones de expertos y de debates públicos en todo el país, esfuerzo que no debería perderse, aunque sí mejorarse.

Creemos que este proyecto de Ley debe retomarse para hacer concertadamente (no con imposiciones), el ajuste a los estándares internacionales de auditoría, y así el país tendría una revisoría fiscal moderna, globalizada y unitaria para todos los sectores de la economía, para enfrentar los desafíos del siglo XXI.

La Contaduría Pública colombiana debe estar alerta frente a los cambios que se avecinan para la Revisoría Fiscal, porque ellos deben producirse después de amplios debates, que den cuenta de sus debilidades, pero también de sus fortalezas.

Finalmente, ojalá que nuestro proceso de globalización esté guiado por las hermosas frases de Gil Fabra, J. M.:

“Estamos asistiendo a una etapa formidable de la historia de la humanidad, del conocimiento universal. Estamos en presencia de nuevas oportunidades y esto renueva las esperanzas y los compromisos.

La globalización económica, empero, no nos salvará de nosotros mismos. La existencia y divulgación de normas internacionales no implica abandonar las estrategias de investigación de nuestra propia realidad. Antes más, la refuerza.

América Latina no puede contentarse con la adaptación acrítica. Debe buscar sus propias estrategias de integración regional, sobre la base del espíritu de Bolívar, de San Martín, de Artigas. Sobre el concepto de la Patria Grande”.

Octubre de 2003.

LA VISIÓN QUIMÉRICA DE LO HUMANÍSTICO EN EL PROCESO DE FORMACIÓN DE LOS CONTABLES

Guillermo León Martínez Pino*

* Contador Público Titulado de la Universidad del Cauca, Magíster en Estudios Sobre Problemas Políticos Latinoamericanos -U. del Cauca-, Especialista en Docencia sobre Problemas Políticos -U. del Cauca-. Profesor de la Facultad de Ciencias Contables Económicas y Administrativas -U del Cauca-, miembro académico del **Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-CINCO**, profesor catedrático de varias universidades, Ex - Consultor del PNUD, ex-Asesor del Programa Presidencial para la Reinserción. Miembro del Comité de Investigaciones de la FCCEA -Universidad del Cauca-, codirector grupo de investigación "Contabilidad, Sociedad y Desarrollo"; autor de varios artículos sobre teoría e investigación contables, política, música de salsa, sociedad y desarrollo.
E-mail: guimarpin@hotmail.com

"Uno de los fantasmas es la hipotética desaparición en los planes de estudio de las humanidades, sustituidas por especialidades técnicas que mutilarán a las generaciones futuras de la visión histórica, literaria y filosófica imprescindible para el cabal desarrollo de la plena humanidad"... "en cierto sentido, el temor parece bien justificado. Los planes de enseñanza general tienden a reforzar los conocimientos científicos o técnicos a los que se supone una utilidad práctica inmediata, es decir una directa aplicación laboral. La innovación permanente, lo recién descubierto o lo que da paso a la tecnología del futuro gozan de mayor prestigio, mientras que la rememoración del pasado o las grandes teorías especulativas suenan un tanto a pérdida de tiempo".

Fernando Savater

"El pensamiento es tarea de vagos y maleantes. Hay que saber perderse para trazar un mapa: vagar por los márgenes y por el desierto, fuera de las fortalezas en que están encerrados la verdad, el bien y la belleza. Sólo los nómadas descubren otros mundos. Hay que saber pervertir la ley jugar con ella y a veces subvertirla ponerla en cuestión para cambiar y/o quitar la ley: provocar malos pensamientos en los bien-pensantes, asediar las sedes de la verdad, el bien y la belleza. Sólo los malditos mejoran este mundo".

Jesús Ibáñez

RESUMEN

El artículo intenta realizar una reflexión sobre la importancia que comportan las humanidades en el proceso de formación del individuo, a partir de definir el rol que debe jugar la Universidad como garante de la idoneidad de sus egresados, lo cual implica no desconocer o soslayar subrepticamente el peso específico de lo humanístico, en aras de privilegiar el saber pragmático, tan en boga en esta sociedad, donde adquieren mayor resonancia las cosas que el valor de la gente, y donde la razón instrumental ha sido erigida como el estandarte justificador de un status quo, que bajo otros matices de sutileza conceptual, basados en justificaciones de eficacia y eficiencia del mercado (discusión a la cual tampoco escapa la universidad) pretenden privilegiar lo unidimensional como capitalización de lo productivo, sobre lo multidimensional que abarca otras esferas del desarrollo humano.

PRESENTACIÓN

1.- Presentación

Se puede percibir que en este fin y comienzo de milenio, aumentan día a día las angustias por hallar un horizonte más esperanzador en un mundo atravesado por un sinnúmero de conflictividades, de avances científicos, de excesiva tecnocracia, donde interesan más los resultados económicos a costa de subvalorar lo humano como motor del desarrollo histórico. Esta tendencia prohijada por la sociedad de mercado, donde lo pragmático - utilitario, se coloca por encima de la construcción axiológica, requiere y precisa de una profunda revisión; de un remozamiento a la luz de la crítica y del uso ponderado de lo que Kant denominó la "razón práctica". Esta es la preocupación central que aboca el artículo en su análisis. Por ello, una primera parte de este escrito, está referida a plantear algunas aproximaciones sobre el papel que cumple la universidad en la formación del individuo en general, y en la profesión contable en particular. En la segunda parte, se intenta develar la importancia que en lo curricular comporta el desarrollo de lo axiológico, para, finalmente, en un tercer apartado, desarrollar algunos elementos conceptuales sobre la significación de la mediación pedagógica como constructora y destructora de saberes, a partir de reivindicar la creatividad, la novedad, la crítica fundante, el entusiasmo por los saberes y la lógica del mejor argumento, como herramientas insustituibles en la concepción de un modelo pedagógico, que tenga como pretensión la de realzar la condición de seres humanos como constructores de sociedad.

2.- La Universidad de cara al siglo XXI: la incertidumbre de los nuevos escenarios

La Universidad ante la sociedad, se ha convertido en la garante y responsable de

que los individuos que en ella se formen, proyecten idoneidad y alta solvencia moral, en el desempeño de las labores que la organización social les ha encomendado dentro de su **formación profesional**; pero además, debe proveer al individuo de los suficientes elementos y herramientas teórico conceptuales que lo involucren en el ámbito de la cultura universal, de sus logros, realizaciones y permanentes mutaciones; sólo en este contexto, se podrá hablar de otro elemento consubstancial al deber ser Universitario, como lo es la **formación disciplinar**¹.

La Universidad, como criterio ontológico, debe partir del reconocimiento y de la definición de una concepción del mundo que reivindique el sentido de libertad del ser humano y sus diversas maneras de manifestarse. Es en la realización del deber ser; en la forma como se educa; en los valores y actitudes que construye y proyecta; en las formas de sociabilidad, relación y vinculación con sus semejantes, en donde la universidad debe constituirse en la conciencia crítica de la sociedad.

Esta concepción debe colocar al hombre como el centro de toda reflexión, reivindicando su carácter histórico como sujeto transformador; con valores, con conflictos, problemas y potencialidades; pero igual, con la inmensa posibilidad de dar respuestas a los interrogantes del mundo, desarrollando su saber, validando la razón como entidad que se aproxima a la certeza al formular juicios positivos sobre los hechos materiales, sociales y espirituales.

La Universidad debe proveer una formación integral e interdisciplinar:

“En la fundamentación filosófica general, que procure la reflexión sobre el mundo, el ser y los principios de su evolución; así como la fundamentación en torno a los principios bajo los cuales evoluciona el saber. En las artes y letras que practican una investigación, que remite a la reflexión moral y estética. En la historia de las ciencias sociales y humanas básicas, con objetos claramente diferenciados y métodos más o menos diversos. En las ciencias aplicadas a aspectos concretos de la actividad humana, que posibilitan la utilización e integración de métodos y técnicas de la ciencia natural (Documento Universidad Central, 1986: 2).

La formación en el siglo XXI plantea, ante todo en los niveles superiores, el debate sobre lo que significa la apropiación del concepto de lo público, la ética, la

¹ Sobre el particular, Angel Díaz Barriga, argumenta: “La profesión como campo de conocimiento queda circunscrita al problema de la ejecución de un conjunto de habilidades técnico-cognoscitivas, mientras que un campo disciplinar apunta hacia la conformación teórica o conceptual de un saber específico. Esto es, a un problema de cultura”. Para mayor información ver artículo del autor citado, titulado: “La profesión, ¿Un referente en la construcción curricular?”, publicado por el CESU, en el documento: “Cinco aproximaciones al estudio de las Profesiones”.

ciudadanía, la moral y en general los valores. En efecto, desde diversas perspectivas conceptuales socioeducativas la literatura así lo demuestra, se incluyen, de una forma u otra, la consideración de la ciudadanía y de la ética como partes de todo proceso formativo actual y futuro.

Las sociedades de hoy, inmersas en procesos de interconexión global, con intercambios culturales diversos, empujadas compulsivamente a adoptar las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, exigen de la universidad pensar que su tarea no debe reducirse con exclusividad a formar profesionales y especialistas en diversas áreas del conocimiento, sino que la centralidad por antonomasia de su actuación reside en la formación dirigida a la construcción de auténticos ciudadanos, responsables y comprometidos éticamente con la realidad social que les rodea (Russell, 1930; Morin, 2000, 2001; Martínez, 1998, 2000, 2001; Cortina, 1995, 1997).

Vale la pena cuestionarse el sentido y el significado que tiene la formación del siglo XXI. Los procesos formativos deben encontrarse en estrecha relación con los retos y demandas de la sociedad contemporánea. Por un lado, con el nuevo modelo societal propuesto, basado en la comunicación y la información (Castells, 1997-1998), y por otro, con los roles críticos de la construcción de un ethos perverso basado en la fugacidad, en una ética del «depende», una ética de la ocasión, una ética de la oportunidad, una ética de la conveniencia, de la comodidad y del beneficio personal.

La nueva sociedad ya no demanda el mismo profesional de antes, la figura profesional ya no corresponde con la de una persona llena de conocimientos, que desempeña en su trabajo una serie de funciones y/o actuaciones profesionales en buena medida cerradas y repetitivas e inflexibles. Asistimos al delineamiento de nuevos escenarios cognoscitivos; a la reconfiguración de las comunidades académicas y a la consiguiente movilidad y obsolescencia de las profesiones, de las disciplinas y de los saberes; los tiempos y espacios en esta reconfiguración, se relativizan y la única certeza posible es la incertidumbre.

Las innumerables urgencias de una sociedad compleja, entonces, requieren otro tipo de profesional, formado no en el espíritu monocompetente de la actuación, sino habilitado para jugar un rol de interdiscursividad policompetente, en el que el profesional esté predispuesto a trabajar sobre las premisas de un mundo en continuo movimiento, sin espacio y sin tiempo asegurados, con continuas y aceleradas incorporaciones de nuevos conocimientos y técnicas de trabajo, que conozca su disciplina en interconexión con otros campos del saber, que sea capaz de aprehender unos contenidos pero también de desaprender los obsoletos, realizando a la mejor manera Bachelardiana una catarsis intelectual y afectiva.

Otro elemento a tener en cuenta a la hora de cuestionarse el sentido de la formación del siglo XXI, está referido a la formación integral de las personas. Ésta debe incorporar la formación ciudadana, que no puede olvidarse ni dejarse al garete de

los discursos homogeneizadores de la pretendida sociedad unívoca, que encuentra su sustrato ideológico en el denominado «pensamiento único»². Todo lo que tiene que ver con la persona: ética, moral, valores y sentimientos; en otros términos, lo que justifica su existencia, debe ser objeto y objetivo de enseñanza y de aprendizaje. El ciudadano del siglo XXI, quizás más que el de otras épocas, va a enfrentarse a retos personales cuyas decisiones de acción sobre estos influirán en el entorno inmediato, pero ante todo en la comunidad proveedora de servicios (Cortina, 1995, 1997; Morin, 2000).

«El ingreso al siglo XXI está marcando la necesidad de un profesional capaz de relacionarse con la complejidad. Para ello nuestros profesionales, además de poseer rigor y profundidad en el dominio de un campo del conocimiento, deberán tener un entendimiento del universo, de su país, de su región, de su cultura, de sí mismos; deberán desarrollar una visión crítica y creativa frente a los procesos de generación y circulación del conocimiento, que les permita valorar tanto los modelos matemáticos y experimentales propios de las ciencias básicas, como los modelos de la comprensión y de la acción social representativos de las ciencias sociales y humanas; deberán comprender y pensar sistemáticamente sobre los problemas morales y éticos, poseer criterios de orden estético, rechazar en todas sus formas la falsedad; deberán tener la capacidad de pensar y escribir con claridad, argumentar racionalmente y hacer uso del lenguaje en el foro público; deberán comprender la diversidad cultural y el papel del arte, las religiones y la filosofía en el desarrollo del pensamiento humano; deberán poseer una segunda lengua y competencia para el manejo de nuevas tecnologías de manera que se facilite la conformación de redes y el intercambio y circulación de saberes a nivel nacional e internacional, deberán ser seres humanos de espíritu libre y mente abierta, capaces de gozar, de expresar su afecto y de vivir relaciones con los otros basadas en el reconocimiento y el respeto» (Icfes, 2001:33,34).

En este orden de ideas, la Universidad debe dar respuesta complementaria a estas dos urgencias que demanda una sociedad compleja: la formación de profesionales que

economía y a una sociedad virtual, la del mundo informático. El modelo central del nuevo pensamiento son los mercados financieros, que no tienen más como marco de referencia, como en el caso de la economía productiva, las ciencias físicas o naturales o la química². La concepción de “pensamiento único”, es definido por el politólogo Francés Ramonet, acudiendo a cuatro características principales: es planetario, permanente, inmediato e inmaterial. Planetario, porque abarca todo el globo. Permanente, porque se supone inmutable, sin posibilidades de ser cuestionado o cambiado. Inmediato, porque responde a las condiciones de la instantaneidad del “tiempo real”. Inmaterial, porque se refiere a una orgánica, sino la teoría de los juegos y el caos y la matemática borrosa. El núcleo duro del “pensamiento único” es la mercantilización acelerada de palabras y de cosas, de cuerpos y de espíritus (Ramonet, 1997:cap. IV).

construyan de una forma autónoma y estratégica su conocimiento, y la formación de ciudadanos que actúen de manera responsable, libre y comprometida, en la perspectiva de coadyuvar a gestar una sociedad más equitativa y justa. En otras palabras, es necesario defender la formación profesional acorde con las nuevas exigencias entornales, que requieren del desarrollo de habilidades y/o capacidades necesarias para construir el conocimiento que sea útil y pertinente y, de manera coetánea, prohiar unos principios universales como elementos constitutivos de lo que se ha dado en denominar «*una ética de mínimos*».

En otros términos, y quizá prioritariamente es imperativo defender la formación de auténticos ciudadanos que hagan buen uso de su profesionalidad, o sea, apostarle a la formación de expertos del conocimiento que diseñen y pongan en marcha alternativas laborales humanizadoras y viables desde un punto de vista de la valoración de la vida, el medio ambiente y el respeto a la condición humana (Cortina, 1997; Martínez y Bujons, 2001).

2.1. Los desafíos educativos frente a las denominadas “Culturas Virtuales”

Tal como señala Manuel Castells, muchos rasgos del paradigma de la información contienen también rasgos culturales, como son la interconexión, la porosidad y la flexibilidad (Castells, 1999: 88-89). De una parte, valores propios de la modernidad occidental encuentran su expresión paroxística en este momento finisecular de masificación del intercambio en un mundo virtual: la velocidad de circulación, la expansión de interlocutores en la comunicación, la disipación de fronteras nacionales y de restricciones espaciales, la desagregación infinitesimal del conocimiento, la autonomía del sujeto que se resiste a las regulaciones exógenas, y, como diría Paul Virilio, el relevo de la cosa pública por las imágenes públicas, de los rostros por los espectros. Como si las nuevas TICs (tecnologías de la información y la comunicación) operativizaran los rasgos propios de la postmodernidad o modernidad tardía. Pero, al mismo tiempo, el propio uso de estos dispositivos tecnológicos, mientras navegamos por el espacio virtual, ahonda esas marcas culturales que le confieren un cierto destino a la tecnología. Así, tecnología y cultura se van imbricando dinámicamente.

De ahí la importancia crucial de las mediaciones entre educación, cultura y las nuevas TICs. Educar «con» nuevas tecnologías de información y de conocimiento implica, en cierto modo, educar «para» imprimirle al uso de estas nuevas TICs un significado que no se desligue de la producción de sentido, tanto individual como colectivo. Dicha producción de sentido se nutre, a su vez, de la cultura propia. Por tanto, no se trata de transmitir una «euforia amnésica», sino de infundir el gusto y la responsabilidad por el encuentro entre cultura y tecnología, entre lo propio y lo

exógeno, entre el sentido y el instrumento. Al decir de Jesús Martín Barbero, la educación tiene que ser un espacio idóneo para pasar de los medios a las mediaciones.

«Las culturas virtuales son mediaciones entre cultura y tecnología, y constituyen sistemas de intercambio simbólico en redes virtuales mediante los cuales se configuran sentidos colectivos, formas de representar lo real y nuevas sensibilidades». Sobre esto se discute con cierta intensidad si el intercambio virtual responde a una imagen de cultura escrita u oral. Su inmediatez es oral, mientras su acción motriz básica es la digitación. En los viejos términos de Marshall McLuhan: ¿estamos en un retorno a la Galaxia de Gutenberg o en la apoteosis de la Aldea Global? ¿Cultura escrita, oral, o cultura holística? La posibilidad siempre a mano (o cada vez más a mano) del hipertexto, permitiría que el género o los géneros que hubiera que utilizar dependieran de la decisión contingente del usuario, según quisiera hacer fluir su acto comunicativo. Una nueva marca cultural emerge en la comunidad virtual: el baile de géneros, como recurso del puro presente de la comunicación virtual. No somos letrados o acústicos, mentales o epidérmicos, de conceptos o de imágenes, pues todas estas alternativas son digitalizables al instante y en cada momento.

Sin duda esto afecta a la forma de adquirir, procesar y difundir conocimientos. Si los currículos de la escuela están basados en la cultura letrada y en la compartimentación de géneros y de materias, el hipertexto del intercambio virtual transgrede las fronteras y los compartimentos estancos. No se trata sólo de contenidos, sino principalmente de estilos de aprendizaje y de enseñanza. Los cambios en las prácticas virtuales desafían, por lo mismo, las bases del sistema. ¿Cuánto cabe revolucionar el sistema de enseñanza para potenciar los aprendizajes en los nuevos dispositivos de información y de conocimiento? Para esta pregunta no hay respuestas unívocas. Lo cierto es que se impone un cierto gradualismo en los cambios, dado que tanto la formación docente como las prácticas pedagógicas no van al mismo ritmo que la innovación en las TICs.

Una consideración que hay que tener en cuenta es la de la relación medios-fines en el uso de nuevas TICs. En cierto modo, y como el propio Castells señala, con mucha frecuencia lo virtual, más que un medio para la comunicación de la experiencia, se transforma en la experiencia misma. La ilusión o la nueva realidad que se crea en la red es que todo lo que es lo es para ser comunicable, y que ese es su sentido último. Más que la máxima de McLuhan de que «el medio es el mensaje», un nuevo orden en el que «el acto es el mensaje».

Llegados a este punto la educación también se encuentra, por decirlo así, en el ojo del huracán. Si la comunicación irrumpe como un fin en sí mismo, los contenidos adquieren una categoría secundaria o subordinada. Sin embargo, los riesgos en esta permuta de prioridades radican en la pérdida de capacidad para organizar conocimientos y para ordenar las dinámicas de aprendizaje. El papel del profesor, como también el de los planificadores de la enseñanza, deberá incluir la capacidad de

brindar un contexto en el cual el uso de las TICs en las Universidades mantenga una relación medios-fines, en la que la comunicación se oriente a adquirir y a procesar conocimientos con sentido de totalidad y de manera ordenada. La reflexión crítica y una dosis saludable de enciclopedismo bien entendido, tienen que estar en la base de las prácticas de aprendizaje con las TICs. De lo contrario, se corre el riesgo de caer en una dispersión de actos comunicativos que no construyen ni sistematizan la información que van generando.

2.2. La visión profesional reduccionista prohijada por las agencias de Regulación Contable Internacional

Hoy por hoy, existe un marcado interés, desde las agencias e instituciones gubernamentales en general, y desde las instituciones privadas de regulación educativa de formación contable en particular, por darle prelación a una educación profesionalizante. Así ha quedado consignado por la International Federation of Accountants (IFAC), que emite, además de las normas de auditoría, el fastuosamente denominado código IFAC de ética para contadores profesionales y el compendio de directrices educacionales (Guías IFAC), en donde se establecen las metas de educación; los componentes del conocimiento y habilidades profesionales; elementos éstos sobre los cuales debe fundamentarse la educación y experiencia profesional, y los límites mínimos que debe poseer un profesional para ser aceptado como «contador profesional»³.

Se hace inaplazable recabar sobre estos elementos críticos de la formación profesional y realizar los esfuerzos que sean necesarios para recuperar en los desarrollos curriculares una educación que privilegie en el individuo el espíritu reflexivo, autónomo solidario y crítico de los saberes. El alcance de este cometido debe desarrollar unos métodos que flexibilicen la opción del conocimiento a las continuas transformaciones cambiantes del entorno, evitando en este camino, tratar al género humano en abstracto, para referirse en cambio, a un sujeto inmerso en unas condiciones culturales, sociales, éticas, políticas, materiales y espirituales específicas.

En el Campo Internacional, en foros y seminarios de los últimos años, ha existido la preocupación por abordar el mejoramiento en la formación integral del Profesional Contable, en lo que tiene que ver principalmente con su capacidad crítica ante los

³ El contador profesional, es aquel individuo que debe adoptar por obligación una guía de formación que la determina la Federación internacional de Contadores (IFAC), la cual contiene un recetario en donde se definen los conocimientos, habilidades y valores profesionales, las evaluaciones de competencias profesionales, etc.; todos estos requisitos referidos a un proceso de formación restringido en sus alcances epistemológicos y disciplinarios. Ver guía IFAC No.9. emitida en julio de 1991, revisada en octubre de 1996, "Antecedentes académicos, evaluación de capacidad y de la experiencia profesionales, requisitos de los contadores profesionales". Traducido por Lázaro de Greiff Zapata y reproducido por la Revista Contaduría No. 32, de marzo de 1998, Universidad de Antioquia.

problemas de la sociedad de fin y comienzo de milenio, con sus posibilidades de investigar y en general de trascender los aspectos meramente técnicos de su actuación. En este espacio se ha planteado la misión que tiene la Universidad y específicamente la formación impartida por las áreas de humanidades, en el objetivo de superar las deficiencias del profesional de la Contaduría; deficiencias ubicadas especialmente en su falta de actitud crítica, de autenticidad y en su limitada proyección hacia los problemas generales de la sociedad.

Al volver la mirada sobre la Universidad, en su deber de formación del profesional de las cuentas, las diferentes opiniones coinciden en afirmar que dicha formación no puede quedar simplemente reducida a lo instrumental y pragmático, sino a la posibilidad de avanzar hacia una formación integral, esto es, cualificación técnica, formación humanística y desarrollo de capacidad crítica e investigativa.

En la estructuración de este nuevo perfil, el papel de las humanidades no podrá seguir siendo el elemento acomodaticio que subsidia al *«territorio del pragmatismo calculador»* de las relaciones de mercado, ni al instrumentalismo profesionalizante y utilitario de corta visión que permea, con contadas excepciones, la mayoría de planes de estudio de las facultades de Contaduría de nuestro país.

3.- Ámbito justificatorio de las Humanidades en un entorno del pragmatismo instrumental

La obsolescencia del ideal puramente técnico-científico de la educación moderna, que fue fundada en una visión racional instrumental, que niega la individualidad y que se constituye en instrumento mediador entre las demandas del individuo y sus satisfacciones, debe ser revisada, e impone a la Universidad y a los docentes trabajar una visión más desde la hermenéutica, en el momento en que la actitud instrumental, característica de la modernización y de la economía de mercado, caminan hacia la disgregación de muchas sociedades de las llamadas del tercer mundo.

En este sentido, el abordar la institucionalización de la actividad disciplinar y axiológica, como eje central de una nueva formación de Contables para el siglo XXI, implica contextualizar la realidad de la época por la que se trasciende. El cumplimiento de este cometido supone realizar esfuerzos por legitimar la disciplina y la profesión contables, como instituciones sociales, en un entorno atravesado por la existencia de múltiples valores, roles, normas de comportamiento, presiones internas y externas; de tipo económico, político y cultural, que responden de igual manera a concepciones institucionales, gremiales y en menor proporción al influjo de comunidades disciplinares.

El poder involucrar al Contador en la vertiginosa dinámica de cambio, pasa por modificar el modelo educativo, logrando equilibrios en el proceso formativo, en donde lo humanístico y axiológico no riña con el desarrollo investigativo y con la estructuración de los referentes técnicos de la profesión.

Este equilibrio, supone poder precisar con suficiente pertinencia y claridad el peso específico de las humanidades en el campo formativo, disciplinario y profesional. La premisa nodal, debe entonces partir de reconocer que sólo la formación humanista, es la que provee a los individuos de autonomía, la que en términos Kantianos construye en el hombre la mayoría de edad, entendida ésta no como el retorno puro y simple de los viejos sistemas tradicionales de educación, sino como:

«posibilidad de autodeterminarse, la posibilidad de conducirse con autonomía, la posibilidad de actuar sin ser llevado de la mano por otro, es decir de actuar bajo la guía del propio entendimiento.

Esto no significa abandonarse a los propios impulsos e intereses. Todo lo contrario. Requiere una capacidad de decentrarse para asumir racionalmente las propias responsabilidades» (Mokus, 1990:27).

El reto del Contador, hoy por hoy, reside en arriesgarse a asumir la mayoría de edad, presupuesto que exige una alta rigurosidad en el manejo de herramientas conceptuales y contextuales que termine con la producción de individuos heterónomos, es decir, alguien que tenga el máximo de heteronomía (dependencia de los demás) y el mínimo de autonomía.

El desequilibrio a favor de lo pragmático-instrumental que por siempre ha pesado sobre el proceso formativo, niega el aporte de todas las disciplinas en la explicación de los hechos y fenómenos que atraviesan la construcción epistémica de los problemas u objetos contables, imposibilitando el diálogo necesario entre ellas. En la Universidad y especialmente en los programas de Contaduría, este obstáculo se traduce en la construcción de infranqueables linderos, en donde cualquier intento de explicación interdisciplinaria se interpreta como un entrometimiento que afecta la autonomía del docente de cada asignatura. Entre tanto, parece que el "*triunfo de la economía de mercado*", desplaza la opción de construcción de un saber autónomo y crítico, conduciendo a los Contables al irremediable laberinto de la especialización de un sólo pedazo de realidad, dificultando la explicación del todo en la parte y de la parte en el todo, por lo cual es demasiado complejo abordar y entender las repercusiones de esas acciones individuales y descontextualizadas en el desarrollo de lo colectivo y en la prospección de una educación más relevante.

Los criterios de acreditación de los programas, así como los estándares mínimos de calidad, deben hacer explícito reconocimiento de estos obstáculos, en tanto, una profesión y disciplina como la contable, sino es teorizada, reflexionada y confrontada, difícilmente aportará cambios sustanciales a la construcción de los nuevos paradigmas, que desde la atalaya de los notarios económicos, corresponda al nuevo contexto de "aldea global". Desde esta óptica está plenamente justificada la cualificación de la formación humanística, en tanto ésta, como lo argumenta Savater,

«...consiste ante todo en fomentar e ilustrar el uso de la razón, esa capacidad que observa, abstrae, deduce, argumenta y concluye lógicamente. Passmore, apoyándose en Bruner, enumera los efectos principales que una enseñanza de este tipo debe lograr en los alumnos: "hacerlos que terminen por respetar los poderes de su propia mente y que confíen en ellos; que se amplíe ese respeto y esa confianza a su capacidad de pensar acerca de la condición humana, de la situación conflictiva del hombre y de la vida social; proporcionar un conjunto de modelos funcionales que faciliten el análisis del mundo social en el cual vivimos y las condiciones en las cuales se encuentra el ser humano; crear un sentido del respeto por las capacidades y la humanidad del hombre como especie; dejar en el estudiante la idea de que la evolución humana es un proceso que no ha terminado» (Savater, 1997:134).

Sólo el espíritu humanista, en este océano darwiniano de supervivencia del más fuerte, podrá liberar las fuerzas creativas del espíritu para abocar la construcción de un mundo más esperanzador, en donde el papel de la universidad debe jugar un rol capital como orientadora del sendero que nos conducirá a observar la luz al final del laberinto y nos acercará a esa dimensión histórica de integralidad, no solamente desde el discurso académico, sino desde la esfera de lo micro y macrosocial, político y cultural.

En el documento elaborado por el ICFES CORPORACIÓN CALIDAD, en uno de sus acápites refiriéndose al proyecto pedagógico, se argumenta que esta propuesta debe involucrar en el proceso formativo elementos que rescaten las **“competencias socioculturales”** y de **“formación en valores”**, en donde para el caso particular de la educación contable importa privilegiar lo atinente a la modificación de las prácticas pedagógicas como un diálogo de saberes; construir elementos de democracia sobre una arquitectura de lo diverso y lo pluricultural y, por último, haciendo de lo flexible un instrumento que sea consubstancial a la dinámica de cambio y renovación de los saberes, en donde desde la perspectiva académica se pueda colocar todo conocimiento entre signos de interrogación.

«Esta nueva mirada sobre la **dimensión formativa** de la

universidad pública exige implementar estrategias diferentes que, con nuevos contenidos y **metodologías y pedagogías innovadoras**, permitan permear las asignaturas nucleares de las disciplinas y de las profesiones con elementos formadores en **política y democracia, ética y estética**. Además, exige crear otros espacios de formación, externos a los establecidos por el mismo modelo educativo (programas curriculares, aula de clase, sistemas de evaluación), que puedan desarrollarse tanto en el interior de la universidad, como a partir de su relación con el contexto extra-universitario. De hecho, la educación superior debe convertirse en un espacio por excelencia para **articular lo social**» (Aubad, 1998:51).

4.-La mediación pedagógica en la construcción y deconstrucción de los saberes

Con el vertiginoso desarrollo producido por las sociedades del conocimiento y la información, se hace impostergable salirle al paso a la formación menestral que hoy se imparte en la mayoría de programas de contaduría. De nada valdría realizar una reflexión sobre las mejores opciones de vinculación a este tipo de sociedades dentro de un contexto de globalización alternativa, si no se precisan los términos e instrumentos que posibiliten una mediación pedagógica, que haga viable darle sentido a la creatividad, a la novedad, a la incertidumbre, a la crítica fundante, al entusiasmo y a la lógica del mejor argumento.

Una propuesta en este sentido sólo puede tener centralidad, si se observan como ejes formativos, en el área de las humanidades, los siguientes parámetros:

-  Educar para la incertidumbre.
-  Educar para la significación.
-  Educar para la comunicación.
-  Educar para la paz.
-  Educar para apropiarse de la historia y de la cultura⁴

⁴ Los parámetros de análisis aquí esbozados, con modificaciones sustanciales en su conceptualización, han sido en parte tomados del artículo "La mediación Pedagógica", escrito por Daniel Prieto Castillo y Francisco Gutiérrez Pérez. Ediciones Culturales de Mendoza, Argentina. 1991. Págs. 25-35.

4.1. Educar para la incertidumbre

Generalmente los métodos pedagógicos en los programas contables se basan en descripciones de elementos y hechos, soportados por una conceptualización en gran proporción que remite a textos, guías o apuntes, que han venido siendo manipulados sin ningún tipo de revisión científico-técnica. Las guías conceptuales que se utilizan están plagadas de una serie de especificidades; se resalta el detalle y se olvida lo esencial, el análisis, la confrontación, la incertidumbre; a decir del maestro Estanislao Zuleta refiriéndose a la acción intimidatoria del pensamiento:

«... su acción se reduce a transmitir datos, saberes, conocimientos, conclusiones o resultados de procesos que otros pensaron. No enseña a pensar por sí mismo, a sacar conclusiones propias. El estudiante adquiere un respeto por el maestro y por la escuela (para el caso que nos asiste la Facultad) - subrayado nuestro - que procede simplemente de la intimidación. El maestro subraya con frecuencia: "todavía no hemos llegado a ese punto"; "eso lo sabrá y entenderá más adelante, mientras tanto tome nota"; "esto es así y así lo dijeron gentes que saben más que usted"; y en seguida agrega, la educación crea una incomunicación. Yo tengo que llegar a saber algo pero ese "algo" es el resultado de un proceso que no se me enseña. Saber significa entonces simplemente repetir.

La educación y los maestros nos hicieron un mal favor: Nos ahorraron la angustia de pensar» (Zuleta, 1985:41-43).

Esta educación sin problematización, construida para las certezas y no para la incertidumbre ha ido institucionalizando una forma típica de profesional, sin capacidad reflexiva, sumergido en la más deplorable dependencia respecto de los postulados entregados por los docentes y a la inmovilidad repetitiva de la supremacía de los textos.

«La ideología pedagógica según la cual el profesor es la "llenura" de ciencia y el alumno es el "vacío" del saber; entiende la labor educativa como un sistema de vasos comunicantes. Esta concepción conduce al autoritarismo académico, conduce a una peligrosa y dogmática seguridad por parte del profesor, lleva a que éste permanezca en un conservadurismo teórico y a un desprecio al cuestionamiento que pueda formularle el estudiante» (Vásquez,sf:4).

Un proceso cognoscitivo en esta dirección presupone una negación sistemática de la incertidumbre, cuando la exigencia disciplinaria determina todo lo contrario, acometer procesos que privilegien la construcción de conocimientos a partir de la

"docta ignorancia"; de la "duda socrática"; de la reflexión crítica; como prerequisite para alcanzar una opción creativa del pensamiento, antepuesta a la concepción menestral de la profesión contable.

4.2. Educar para la significación

Esta concepción debe poner acento en la creación de espacios de reflexión y búsqueda de metodologías, conocimientos, técnicas, informaciones, que permitan una visión panorámica de la sociedad y del entorno. El conocimiento en este orden, no debe ser considerado como algo rígido, estático y lineal, sino como producto de un proceso constructivo y deconstructivo, en el que se incentive la participación de todos los actores involucrados en el proceso educativo. De esta manera, se desarrollará una gestión educativa más democrática y flexible, que privilegie el trabajo en equipo; la comunicación, entendida como la verbalización del conocimiento en la perspectiva de construcción de tradición escrita y comunidad disciplinaria.

4.3.- Educar para la comunicación

El conocimiento no se produce de manera simétrica en los diferentes entornos culturales y científicos, lo cual implica que la validación práctica de este sólo es posible mediante formas que sobrepasen las contingencias propias de las especificidades y particularidades de cada cultura. La posibilidad de socializar estas expresiones sólo encontrará un correlato real, en la medida en que esta racionalidad se articule a una acción comunicativa donde el lenguaje sea el mediador de la interacción social, desde donde se pueda hacer hermenéutica crítica a la relación entre ciencia y tecnología, para develar los intereses que determinan los diferentes saberes en un mundo donde, por ahora, se privilegia la razón unidimensional.

4.4.- Educar para la paz

Vicenc Fisas, ha escrito un artículo titulado *«Educar para la Paz implica sustituir el poder por la autoridad»*, en él entrega una serie de elementos dentro de los cuales merece destacarse la siguiente apreciación:

«En los albores del siglo XXI, educar para la paz significa preparar a las nuevas generaciones para buscar un nuevo consenso fundamental sobre convicciones humanas integradoras. Incluirá formar en una pluralidad heterogénea de proyectos vitales, comportamientos, lenguajes, formas de vida, conceptos científicos, sistemas económicos, modelos sociales y comunidades creyentes. Este consenso no puede ser una norma

estricta o una imposición policial, sino un consenso ético, un diálogo entre todas las tradiciones culturales, un no-centrismo de la historia del pensamiento humano» (Fisas, 1997:35).

Como lo que vivimos es el agotamiento de un modelo de vida basado en la intolerancia, en la exclusión; esa visión dicotómica y maniquea del bien y del mal, es necesario que desde la academia se empiece a redefinir y refundar una visión de cultura de paz, que privilegie formas civilizadas de resolución de conflictos en donde el elemento fundamental sea la posibilidad de construir unidad desde la diferencia y desde lo fundamental, sin desconocer que hay un saber social, esto es, una forma de ver y de concebir el mundo desde las diversas ópticas, y un saber hacer social, que constituye las prácticas transformativas que tiene el hombre desde sus actividades vitales y profesionales.

4.5.- Educar para apropiarse de la historia y de la cultura

El hombre es un ser histórico por naturaleza, en tanto al estarse elaborando y construyendo permanentemente, transforma y modifica su entorno social y cultural; es decir deja huella, deja una impronta marcada para la historia. Este aserto no es un nuevo descubrimiento, pero sí vale la pena insistir en el sentido fundamental que comporta. El hombre como ser social, es el resultado de una condensación de factores y circunstancias: es producto de un acumulado de experiencias, de vivencias, de conocimientos, tecnologías, esperanzas, utopías, crisis, encuentros, desencuentros, culturas autónomas y hegemónicas, violencias, errores y aciertos, a lo largo del devenir de la humanidad.

La Universidad, como cualquier institución, responde a esos condicionamientos e improntas de la humanidad y por tanto, entonces, también debe ser histórica por esencia, es decir, dejar una huella marcada en el transcurrir social como proveedora y hacedora de saberes, pero desafortunadamente hoy la Universidad se ha convertido en coleccionista de cadáveres y no hay nada menos histórico y estático que un ser inerme y desprovisto de vitalidad.

Por supuesto que los programas de Contaduría, inmersos en las estructuras Universitarias, no escapan a esta estaticidad e inmovilismo, más aún, cuando su desarrollo disciplinar ha estado marcado por un espíritu eminentemente instrumental, pragmático y positivista que tan sólo resuelve parcialmente las afugias del momento, descuidando la dinámica social y científica del presente.

La incertidumbre del futuro exige redefinir una propuesta pedagógica que reivindique formas diferentes de relación con el aprendizaje, donde el rol protagónico se desplace del docente al educando y donde sea el diálogo de saberes el eje de construcción de conocimientos, de intercambio de experiencias y finalmente de apropiación de la historia y de la cultura. Se debe entonces, educar para la apropiación

de virtudes activas creadoras de historia: Incertidumbre, creatividad, crítica, riesgo, imaginación, y no para la estaticidad e inmovilismo, donde se privilegian las virtudes pasivas: orden, obediencia, sumisión, puntualidad, proscripción, segregación, etc.

5.- La enseñanza de las humanidades en los programas de Contaduría

La generalidad de programas Contables, están caracterizados por ser de formación nocturna, lo cual determina a la vez la dualidad de ser estudiante-trabajador. Esta relación que podría ser entendida en términos de vinculación cognoscitiva de unidad teoría-práctica, en realidad se ha convertido tan sólo en un instrumento de mejoramiento del status laboral y la percepción de mayores ingresos. Junto a estos factores, de índole eminentemente utilitario, afloran otros conexos como son la ausencia de una tradición escrita, la construcción de comunidad disciplinar y por ende la subvaloración de la labor científica y cultural; circunstancias que hacen que el quehacer educativo se concentre en una dinámica reducida a la exposición magistral, en donde se privilegia el discurso unilateral, autoritario sobre textos y apuntes que se repiten semestre tras semestre.

En relación con este tipo de perfil de universitario nocturno, los esfuerzos pedagógicos deben centrarse en poder apropiar un modelo educativo en donde se elimine todo tipo de información superflua, insustancial e inconexa y potenciar el esfuerzo hacia una educación problematizada, en donde como lo argumenta Alfonso Borrero, se puedan redefinir las formas metodológicas y racionalizar el recurso tiempo, para lo cual una *«pauta ineludible es la reducción de las horas físicas de clase al mínimo esencial, y la sustitución de muchas por seminarios de investigación. Ningún currículo supone que todos los contenidos de las asignaturas deban ser físicamente expuestos y dichos en clases. Es preferible jalonar el cubrimiento de las asignaturas por los hitos claves y dejar algunas estrategias que el estudiante llene con esfuerzo reflexivo y bibliográfico personal. Y que escriba. Mejor se aprende cuando se escribe y se sintetiza»*. (Borrero, 1989:25).

BIBLIOGRAFÍA

AUBAD, Rafael. (Director Grupo de Trabajo). Hacia un Marco de Desarrollo de la Universidad Estatal - Visión y Acción desde la Pertinencia. Documento ICFES - Corporación Calidad. Santafé de Bogotá, noviembre de 1.998.

BORRERO, C., Alfonso. Más allá del currículo. IV Seminario General Asociación Colombiana de Universidades (ASCUN), Bogotá. 1989.

DÍAZ BARRIGA, Ángel. "La profesión, ¿Un referente en la construcción curricular?, publicado en el documento: "Cinco aproximaciones al estudio de las Profesiones". CESU. S.f.

Documento: "Papel de las Humanidades en la Formación del Contador Público". Fundación Universidad Central Departamento de Investigaciones. Bogotá. Diciembre. 1986.

Documento: "Renovación Curricular de la Contaduría Pública". Convenio: Instituto Colombiano de Fomento de la Educación Superior - ICFES y Fundación para la Investigación y Desarrollo de la Ciencia Contable - FIDESC. Santafé de Bogotá D.C. 1997.

FISAS, Vicenc. "Educar para la paz significa sustituir el poder por la autoridad". En: Revista Bitácora No. 4. Santafé de Bogotá. Octubre de 1.997.

MOCKUS, Antanas. "Fundamentos Teóricos para una Reforma de la Universidad". En: Revista Educación y Cultura No. 21. Revista del Centro de Estudios e Investigaciones Docentes de la Federación Colombiana de Educadores. Bogotá, diciembre de 1990.

PRIETO CASTILLO, Daniel y GUTIÉRREZ PÉREZ, Francisco. "La mediación Pedagógica". Ediciones Culturales de Mendoza, Argentina. 1991.

SAVATER, Fernando. El valor de Educar. Editorial Ariel S.A. Barcelona - España. 1997.

VÁSQUEZ, Édgar. "Bachelard y la Educación". Publicación en mimeógrafo Universidad del Cauca. S.f.

ZULETA, Estanislao. "La Educación: Un Campo de Combate". Entrevista realizada por Hernán Suárez J. A Estanislao Zuleta. En: Revista Educación y Cultura No. 4. Revista del Centro de Estudios e Investigaciones Docentes de la Federación Colombiana de Educadores. Bogotá, Junio 1985.

LA INFORMACIÓN CONTABLE Y LAS TEORÍAS DE LA INFORMACIÓN

Carlos Mario Restrepo Pineda*

**Contador Público, Universidad Autónoma Latinoamericana (UNALA). Tecnólogo en Sistemas, Tecnológico de Antioquia (T. de A.). EMAIL: cmrp@hotmail.com*

RESUMEN

¿Qué es la información? Es una pregunta básica a la que se le ha tratado de dar respuesta desde dos puntos de vista diferentes, el uno, utilizando la semiótica: la sintaxis, la semántica y la pragmática, y el otro, utilizando la termodinámica: primera y segunda ley de la termodinámica.

¿Cuál de las teorías de la información, explica la naturaleza de la información contable? Es una pregunta a la que se le dará respuesta utilizando como herramienta de trabajo las teorías de la información que se han desarrollado a partir de la semiótica y la termodinámica.

Palabras clave:

Sintaxis, semántica, pragmática, entropía, neguentropía, información, bit, notación numérica decimal, notación numérica binaria, paridad probabilística, lógica preposicional clásica.

INTRODUCCIÓN

¿Qué es información? ¿Cómo se puede medir, comunicar, almacenar y procesar la información? ¿Cómo saber el contenido de la información? ¿Cómo conocer la información desde el mundo pragmático? ¿Cómo conocer la cantidad de información que tiene un sistema? Son cinco preguntas a las que se les ha tratado de dar respuesta desde la teoría semiótica y las leyes de la termodinámica.

Los elementos básicos de un sistema semiótico son: el signo, el significante y el sujeto; de acuerdo con esta tríada, las ramas de la semiótica son: la sintaxis que estudia la relación de los signos entre sí, la semántica que estudia la relación del signo con el significado y la pragmática que estudia la relación entre el signo y el usuario.

Como se aprecia, la semiótica se refiere a tres aspectos de la información: la sintaxis, la semántica y la pragmática, de las cuales se desprenden la teoría sintáctica o matemática de la información, la teoría semántica de la información y la teoría pragmática de la información. La sintaxis utiliza como herramienta el cálculo de probabilidades, la semántica utiliza como herramienta la lógica preposicional clásica y el pragmatismo utiliza como herramienta al individuo humano.

Desde la sintaxis la información tiene una dimensión comunicacional, la cual trata de la transmisión de mensajes basada en la probabilidad de aparición de una unidad elemental portadora de información, el bit (*Binary Digit*), para esta visión interesa la cantidad de información que puede ser transmitida. Desde la visión semántica se pretende medir el contenido de la información, y por último, hay una visión pragmática donde el individuo objetiviza la información con su contenido socio político cultural.

La termodinámica con sus leyes: la primera ley de la termodinámica y la segunda ley de la termodinámica, han aportado el concepto de entropía entendida como una

medida del desorden de cualquier sistema, a partir de este concepto por isomorfismo matemático se ha llegado al concepto de neguentropía, entendida como lo opuesto a la entropía, es decir, como una medida del orden de cualquier sistema, e identificando ese orden con el grado de organización contenido en ese sistema, por lo que podemos hablar de una teoría neguentrópica de la información.

La pregunta que se hace desde lo contable, a las teorías que tratan de explicar el concepto de información, es: ¿cuál de las teorías acerca del concepto de información explica la naturaleza de la información contable? Para responder este interrogante se hará una presentación de las respectivas teorías indicando cómo se podría explicar la naturaleza de la información contable desde cada una de ellas.

LA TEORÍA SINTÁCTICA DE LA INFORMACIÓN¹

Esta teoría fue Desarrollada por C.E. Shannon y W. Weaver. La sintaxis se refiere a la teoría matemática de la información, también llamada teoría métrica de la información o teoría sintáctica de la información. Esta teoría no se ocupa del contenido semántico del conjunto de mensajes, del cual selecciona uno para transmitirlo, sino que centra su atención en las señales que son transmitidas independiente de su significado. La sintaxis se abstrae de todo contenido semántico y pone su atención en cómo se forman y transforman los signos.

Supongamos que existen en total n mensajes entre los que podemos escoger, también supongamos que cada mensaje tiene la misma probabilidad de ser escogido que cualquier otro mensaje, ese número n se puede usar como una medida de la cantidad de <<información>> contenida en el conjunto de mensajes que pueden ser transmitidos. Pero al existir paridad entre los mensajes, es decir que todos los mensajes tengan igual probabilidad de ser seleccionados, se ha adoptado el $\text{Log } n$, en vez de n para medir el contenido informativo de un sistema de comunicación.

El sistema más sencillo, que tiene un repertorio de dos mensajes, conocido como sistema binario, tiene como base el 2, y el contenido informativo sería $\text{Log}_2 2 = 1$ (La unidad), esta unidad es llamada BIT *binary unit*: unidad binaria, y significa que el contenido informativo de este sistema es de un bit.

Pero esta medida de la información en este sistema informativo está limitada a la paridad probabilística que deben tener los dos mensajes, la cual en la realidad no se

¹ SINGH, Jagjit. *Ideas Fundamentales Sobre la Teoría de la Información, del Lenguaje y de la Cibernética*. Madrid: Alianza Editorial, 1972.

presenta. Es por eso que la medida de información propuesta anteriormente, el $\text{Log}_2 2$ debe ser corregida, y la clave para la corrección está en el hecho de que la falta de paridad probabilística entre los mensajes de un sistema, puede ser la probabilidad de que cada uno de ellos pueda ser elegido.

Se puede generalizar un sistema que incluya más de dos mensajes, por ejemplo n mensajes, cada uno con su propia probabilidad de ser elegido $p_1, p_2, p_3, \dots, p_n$. La suma de la información del sistema total será la suma ponderada de la contribución probabilística $\text{Log}_2 p_i$, así, la fórmula para medir el contenido de información queda de la siguiente forma:

$$-(p_1 \text{Log}_2 p_1 + p_2 \text{Log}_2 p_2 + p_3 \text{Log}_2 p_3 + \dots + p_n \text{Log}_2 p_n)$$

Se observa claramente que el contenido informativo de un conjunto de mensajes es una función de las probabilidades de ocurrencia de cada uno de los mensajes comprendidos en el conjunto que conforma el sistema, lo que significa, que cambiando el patrón probabilístico de cualquiera de los mensajes, se cambia el contenido informativo del sistema total.

Supongamos el sistema de símbolos de la clave Morse que es un sistema binario: el punto y la raya. La probabilidad de seleccionar una raya es $9/10 = 0.9$, y la de un punto $1/10 = 0.1$, el sistema puede ser descrito usando los logaritmos, la información aportada por una raya será $\text{Log}_2 0.9$ y la aportada por un punto será $\text{Log}_2 0.1$. La información total del sistema es la suma de los dos elementos, donde cada uno aporta su probabilidad de ser seleccionado:

$$-(0.9 \text{Log}_2 0.9 + 0.1 \text{Log}_2 0.1) = 0.476 \text{ bits.}$$

Ahora supongamos un sistema con más de dos mensajes: M_1, M_2 y M_3 , con probabilidades de ser seleccionados de $1/2, 1/3$ y $1/6$ respectivamente. El contenido informativo del sistema sería:

$$-(1/2 \text{Log}_2 1/2 + 1/3 \text{Log}_2 1/3 + 1/6 \text{Log}_2 1/6) = 1.46 \text{ bits.}$$

Ahora cambiemos el patrón probabilístico del ejemplo anterior para observar como cambia el contenido informativo del sistema total, la probabilidad de ser seleccionado cada mensaje M_1, M_2 y M_3 es $2/3, 1/4$ y $1/12$ respectivamente, el contenido informativo del sistema será ahora de:

$$-(2/3 \text{Log}_2 2/3 + 1/4 \text{Log}_2 1/4 + 1/12 \text{Log}_2 1/12) = 1.18 \text{ bits.}$$

Hay que decir que de todos los patrones probabilísticos que se puedan presentar, hay uno y sólo uno que maximiza ese valor, y corresponde a aquel en que todos los mensajes n tengan paridad probabilística entre sí.

Por ejemplo: consideremos el sistema formado por el alfabeto del idioma Inglés. El repertorio de mensajes del alfabeto inglés es un sistema fácil de medir, no se consideran aquí las palabras y su significado, es decir su valor semántico, ya que esto conformaría otro sistema, el sistema del lenguaje inglés.

El alfabeto inglés está conformado por 26 símbolos más el espacio en blanco que separa las palabras, para un total de 27 símbolos. Si cada símbolo del alfabeto inglés, más el espacio en blanco tuvieran la misma probabilidad de ser seleccionados, es decir si existe paridad probabilística entre los símbolos, el contenido informativo de cada letra del alfabeto inglés es $\text{Log}_2 27 = 4.76$ bits por letra. Pero esto en la realidad no ocurre, hay letras que no se emplean con igual frecuencia, si se lleva la contabilidad de cada letra que es usada en las palabras del idioma inglés se puede encontrar que las frecuencias de las letras *a, b, c, d, e, ...*, son 6, 1, 2, 3, 10, ... , por ciento, respectivamente, las probabilidades $p_1, p_2, p_3, p_4, p_5, ...$, serían 0.06, 0.01, 0.02, 0.03, 0.1, ..., respectivamente. Al reemplazar cada contribución probabilística de cada letra en la fórmula de la medida de la información, encontramos que el contenido informativo del alfabeto del idioma inglés es cerca de 4 bits por letra, una medida mucho menor que el 4.76 calculado bajo el supuesto de igual probabilidad de ser seleccionados. Pero en el mundo real el contenido de información de cada letra es mucho más bajo, debido a que el lenguaje impone restricciones al formar las palabras que limitan la libertad de seleccionar las letras, esta restricción se da por la relación de las letras del alfabeto al usarse para construir palabras; así, la probabilidad de que la letra *u* aparezca después de *q* es uno, pero la probabilidad de que aparezca *x* después de *j* es cero. De la misma manera, la probabilidad de que aparezca *n* después de *cio* es alta, mientras que la probabilidad de que aparezca *k* después de *oug* es poca. Aunque no sabemos la frecuencia con que los complejos de letras como *qu, cion, ou, etc.*, surgen en el lenguaje, la influencia probabilística de una letra del alfabeto afecta a su sucesor inmediato, y a las letras vecinas más remotas dentro de cada palabra. Así, mientras más aumenten las restricciones de selección, menor será la información transmitida por cada letra, esto se conoce como redundancia, y es lo que permite que el lenguaje sea inteligible a pesar del ruido o distorsión que vicia el mensaje durante su transmisión.

De los ejemplos descritos anteriormente podemos concluir que el contenido informativo del alfabeto del idioma inglés sin considerar la redundancia es 4.76 bits, y el de la clave Morse considerando que cada punto y raya tienen la misma posibilidad de ser elegidos es 1 bit, o sea que el alfabeto del idioma inglés tiene casi cuatro veces el contenido informativo de la clave Morse, o sea que una letra del alfabeto inglés lleva cuatro veces más información que un punto o una raya de la clave Morse, lo cual significa que un mensaje transmitido en clave Morse contiene cuatro veces el número de símbolos que el mismo mensaje correspondiente utilizando letras del alfabeto inglés.

La situación descrita en el párrafo anterior, tiene un paralelo exacto con la

aritmética de los números utilizada en los sistemas numéricos. Un número escrito en notación decimal, puede ser escrito en cualquier otra notación, si utilizamos notación binaria (0 y 1), así, el número cero en base decimal se escribe en notación binaria como el 0, el uno como el 1, el dos como el 10, el tres como el 11, el cuatro como el 100, el cinco como el 101, el seis como el 110, el siete como el 111, el 8 como el 1,000, y así sucesivamente. El 1,000 en notación binaria es: $1(2)^3 + 0(2)^2 + 0(2)^1 + 0(2)^0 = 8$ en notación decimal, de igual forma el 101 en notación binaria es: $1(2)^2 + 0(2)^1 + 1(2)^0 = 5$ en notación decimal, de tal forma que 1000000 en notación binaria equivale a: $1(2)^6 + 0(2)^5 + 0(2)^4 + 0(2)^3 + 0(2)^2 + 0(2)^1 + 0(2)^0 = 64$ en notación decimal.

En el lenguaje de la teoría de la información, la notación numérica binaria con dos dígitos, el 0 y el 1, teniendo ambos la misma posibilidad de ser seleccionados, transmite un contenido informativo $\log_2 2 = 1$ bit, la notación numérica decimal, con sus 10 dígitos, también todos con la misma posibilidad de ser seleccionados, tiene un contenido informativo de $\log_2 10 = 3.32$ bits, y se concluye que escribir cualquier número en notación numérica binaria tiene un contenido informativo equivalente a 3.32 veces el contenido informativo del mismo número en notación numérica decimal, por la sencilla razón de que cada número en notación numérica decimal está cargado con 3.32 veces más información que el mismo número en notación numérica binaria, semejante el punto - raya de la clave Morse que necesita cerca de cuatro veces más símbolos que el alfabeto inglés.

C.E. Shannon y W. Weaver afirman que la cantidad de información en el mensaje, no es lo que se está diciendo con el mensaje, sino lo que se podría llegar a decir, lo cual significa que la cantidad de información se considera independiente del contenido semántico, y concluyen diciendo que la cantidad de información de un mensaje transmitido de un sistema emisor a un sistema receptor está en función de la improbabilidad de que ocurra el mensaje.

En conclusión, podemos decir que la naturaleza de la información contable no se explica con la teoría sintáctica de la información, ya que fue construida a partir de la teoría de la comunicación relacionada con el intercambio de mensajes y se basa en la probabilidad de aparición de una unidad elemental portadora de información, el bit: *Binary Digit*, es decir, para esta teoría interesa la cantidad de información que puede ser transmitida, y responde a la pregunta ¿cómo se puede medir, comunicar, almacenar y procesar la información? La respuesta a este interrogante ha sido útil en el campo de las comunicaciones y en el campo de la informática para el desarrollo de lenguajes de programación y lenguajes de consulta que operan con motores de bases de datos; su principal aporte es haber proporcionado la característica cuantitativa del concepto de información.

Como se apreció, medir la cantidad de información del sistema formado por los símbolos del alfabeto inglés es relativamente fácil, ya que no se consideran las palabras y su significado (semántica), ya que esto conforma otro sistema, el sistema

del lenguaje inglés. Ahora, medir la cantidad de información de un sistema contable sería muchísimo más complejo, ya que la contabilidad forma un metalenguaje independiente del sistema del alfabeto (símbolos del idioma) e independiente también del sistema del lenguaje (idioma) donde se desenvuelve, pero, no independiente de las entidades encargadas de regular y controlar lo contable en los países y regiones del mundo, ya que éstas determinan, a través de la normatividad, qué se debe aplicar con fuerza vinculante, qué es lo que la contabilidad debe medir e informar, es como si la normatividad delimitara el conjunto de mensajes que conforman el Universo de mensajes con posibilidad de ser transmitidos en un sistema contable de un país o región determinada. Si se determina el conjunto de mensajes que conforman el Universo de mensajes de un sistema contable, y se mide la probabilidad de ser transmitidos de cada uno de ellos, con estos datos, y utilizando las ecuaciones proporcionadas por esta teoría, mediríamos el contenido de información de un sistema contable en bits.

LA TEORÍA SEMÁNTICA DE LA INFORMACIÓN²

Debido a las limitaciones que tiene la teoría matemática de la información al no tener en cuenta el contenido de los símbolos, sino únicamente la frecuencia con la que estos pueden ocurrir, y que sus resultados y terminología se aplican en el campo de las comunicaciones, en donde el término información tiene un sentido semántico asignado, hubo necesidad de desarrollar una teoría semántica de la información, esta teoría ha sido desarrollada con base a la lógica inductiva de probabilidades propuesta por: R. Carnap y Y. Bar-Hillel.

La teoría semántica de la información trabaja con el sistema de la lógica proposicional, la idea central es que en este sistema, a cualquier fórmula Q , formada por un número n de proposiciones atómicas, se le puede asociar un conjunto de disyunciones de todas las proposiciones atómicas o sus negaciones que ocurren en Q , con la condición de que en cada disyunción ocurra cada proposición atómica o su negación, pero no ambas al mismo tiempo. Aplicando lo anterior tenemos que a la fórmula Q formada por una sola proposición atómica p se le asocia el conjunto de dos disyunciones (cada una con un disyunto) $\{p, \neg p\}$; si la fórmula Q tiene dos proposiciones atómicas, p y q , entonces el conjunto de disyunciones estará formado por cuatro elementos, por ejemplo, si Q es $p \& q$, sus disyunciones serán $\{p \vee q, p \vee \neg q, \neg p \vee q, \neg p \vee \neg q\}$. La fórmula para encontrar el número de disyunciones de una expresión es 2^n , donde n es el número de proposiciones atómicas presentes en esa expresión. De lo anterior podemos concluir que si tenemos la siguiente fórmula $Q ((p \& q) \vee \neg r \rightarrow (s \vee t) \& u)$ donde ocurren seis proposiciones atómicas, ésta tendrá 64 disyunciones, porque $2^6 = 64$ y una posible disyunción será: $\{p \vee q \vee r \vee \neg s \vee \neg t \vee u\}$.

² BAR HILLEL, Y y CARNAP, R. *Semantic Information*, En: *Introduction to Information Science*. Compiled and edited. by Tekfo Saracevic. New York and London: Browker Company, 1970 P. 18-23.

A cada disyunción se le denomina elemento de contenido, y al conjunto de todos los elementos de contenido que una proposición Q implica lógicamente, se le llama: contenido de Q y se simboliza como $\text{Cont}(Q)$. Desde la lógica proposicional se demuestra que cualquier proposición atómica tiene como contenido la mitad de todos los elementos de contenido, una tautología ninguno y una contradicción todos. Los autores de esta teoría proponen el concepto de “contenido de Q” como explicación del término “información de la proposición Q”. Desde el punto de vista semántico existe una relación entre $\text{Cont}(Q)$ y la clase de las negaciones de los estados de cosas contenidas en el valor de $\neg Q$, por lo que las propiedades de $\text{Cont}(Q)$ pueden ser derivadas del concepto de probabilidad de $\neg Q$. Señalan estos autores que no sólo es importante saber qué es la información contenida en una proposición, sino que también se debe poder medir la cantidad de esa información. Los autores proponen la siguiente igualdad: $\text{Cont}(Q) = \text{Prob}(\neg Q)$ y utilizando la teoría del complemento obtenemos: $\text{Prob}(Q) = 1 - \text{Prob}(\neg Q)$, de esta fórmula se concluye que la cantidad de información fluctúa entre 0 y 1: $0 < \text{Cont}(Q) < 1$. Si Q es tautología entonces $\text{Cont}(Q) = 0$, si Q es contradicción, entonces $\text{Cont}(Q) = 1$, por lo tanto, los autores de la teoría ofrecen una segunda noción cuantitativa de la información, la cual puede calcularse con la siguiente igualdad:

$$\text{Infor.}(Q) = \text{Log}\left(\frac{1}{\text{Prob.}(Q)}\right) = -\text{Log}(\text{Prob.}(Q))$$

Desde el punto de vista de la cantidad de la información se dice que una tautología no tiene información y una contradicción contiene toda la información posible, lo anterior es consecuencia de tomar como base para la teoría semántica de la información a la lógica proposicional clásica. Parece armonizar con el sentido común que cuando se trata de una tautología decir: el foco está prendido o el foco está apagado, es no decir nada; pero no es evidente para el sentido común decir que las contradicciones contienen toda la información, por ejemplo: una conferencia sobre un tema contiene más información que un artículo publicado en una revista acerca del mismo tema, ahora supongamos que en el artículo de la revista hay un error que conlleva a una contradicción, ¿Se podría decir que por causa de este error el artículo contiene toda la información posible sobre el tema?

En conclusión, la teoría semántica de la información al igual que la teoría sintáctica de la información, tampoco explica la naturaleza de la información contable. La teoría semántica da respuesta a la pregunta ¿Cómo saber el contenido de la información? Y para contestarla tiene en cuenta el significado de los enunciados, pero los interpreta desde la lógica proposicional clásica donde el significado de las proposiciones sólo puede ser verdadero o falso y deja de lado el significado de los enunciados desde el contexto y la intención del sujeto, este significado desde el contexto y la intención del sujeto es lo que interesa a la información contable, ya el significado de los enunciados contables adquiere sentido desde el contexto social, político y cultural donde se encuentre el sujeto que los interpreta. Por lo tanto, si lo

que se quiere determinar es el significado de los enunciados, se debe incluir necesariamente al sujeto que enuncia esas proposiciones, ya que el significado de los enunciados depende de la intención y el contexto del sujeto. Para superar la limitación de la teoría semántica de la información se ha construido la teoría pragmática de la información.

LA TEORÍA PRAGMÁTICA DE LA INFORMACIÓN³

Se entiende la información como una cualidad secundaria de los objetos, la cual es producida por los sujetos a partir de las propiedades presentes en esos objetos. Lo anterior significa que la información es el producto de una síntesis de propiedades reales de los objetos (elementos objetivos) y la actividad del sujeto (elementos subjetivos). Las estructuras que utiliza el sujeto para estructurar esas propiedades objetivas se encuentran condicionadas por el desarrollo psicogenético y el contexto social, político, histórico y cultural en el que vive el sujeto.

El resultado de la estructuración que hace el sujeto es un ente ideal que es construido y no inventado (creado) o descubierto, porque su construcción se hace a partir de elementos objetivos que están en las cosas, ese ente ideal es objetivizado por el sujeto y llega a ser parte del mundo de la información, y se dice que no es algo subjetivo, pero que tampoco se revela como un ente objetivo por sí mismo, porque no es algo que exista ya hecho, por lo que se hace necesaria la acción de un sujeto que intervenga para su aparición. Por ejemplo, un informe contable no tiene la información de la misma manera que un vaso con agua, el sujeto que se enfrenta al vaso con agua, sólo necesita buscar en el lugar indicado; pero con el informe contable no es igual, ya que la información surge únicamente cuando el sujeto a través de ese informe contable llega al mundo de la información.

Ese paso del símbolo a la información, es una actividad que se realiza y se repite cada vez que se lleva a cabo la estructuración de los datos por diferentes sujetos o por el mismo sujeto, pero cada vez dando como resultado más o menos el mismo producto, sino se conocen las reglas de estructuración para que esos símbolos nos lleven al

³ RENDÓN ROJAS, Miguel Ángel. *La Información como Ente Ideal Objetivizado*. En: *Investigación Bibliotecológica*, v. 9, n. 18. México: UNAM, CUIB, 1995. P. 17-24.

mundo de la información, el informe contable puede estar allí enfrente de nosotros y no decirnos nada. El hombre se pone en contacto con el mundo de la información a través de los objetos sensibles, pero a la contabilidad le interesan ciertos objetos específicos, creados específicamente para conectar al mundo de la información contable.

La teoría pragmática de la información contesta la pregunta ¿cómo conocer la información desde el mundo pragmático? Esta teoría es la que mejor explica la naturaleza de la información contable, ya que permite abandonar la ontología de primer nivel, que trabaja con objetos concretos, tangibles e individuales, y pasa a trabajar con entes más abstractos y elaborados como la información contable.

LA TEORÍA NEGUENTRÓPICA DE LA INFORMACIÓN⁴

La física ha aportado una medida cuantitativa del desorden para describir el grado de desorganización que tiene un sistema, esta medida ha recibido el nombre de entropía, y se define como una medida del grado de desorden en un sistema.

El concepto aplicable a todos los sistemas es el desorden, matemáticamente el desorden al que aquí hacemos referencia se explica utilizando la segunda ley de la termodinámica: el flujo espontáneo del calor entre los cuerpos es siempre del caliente al frío, cuando ambos cuerpos alcanzan la misma temperatura, el flujo del calor se detiene, y se puede decir que se ha alcanzado el equilibrio termodinámico, y la primera ley de la termodinámica: el calor es una forma de energía que puede ser convertida en otras formas de energía sin que cambie la cantidad total de energía.

La entropía se representa matemáticamente con la siguiente ecuación: ENTROPÍA = DESORDEN (entropía es desorden). Lo contrario al desorden es el orden, a este orden se le llama en teoría de sistemas “información” y se representa matemática con la siguiente ecuación: ORDEN = INFORMACIÓN (orden es información), y aplicando el concepto de isomorfismo matemático podemos afirmar que la neguentropía es una medida del grado de organización (información) en un sistema, por la tanto, la neguentropía es una fuerza igual y contraria a la entropía, cuya finalidad es contrarrestar el efecto degradativo que tiene ésta sobre los sistemas.

Un sistema ordenado tiene baja entropía y un alto contenido de información, lo cual significa que se necesita mucha información para describirlo, por el contrario, para un sistema desordenado se necesita poca información. Acerca de la información

⁴ RESTREPO PINEDA, Carlos Mario. *El Control en el Pensamiento Sistémico*. En: *Contaduría Universidad de Antioquia* No. 39. Medellín: Universidad de Antioquia - Facultad de Economía - Departamento de Contaduría Pública, Septiembre del 2001. P. 173-195.

y la entropía el profesor Bertoglio dice:

“Está el concepto de la información como una cantidad mensurable, mediante una expresión isomórfica con la entropía negativa en física. En efecto, los matemáticos que han desarrollado esta teoría han llegado a la sorprendente conclusión de que la fórmula de la información es exactamente igual a la fórmula de la entropía, sólo con el signo cambiado.”

Al comenzar el siglo XX la reflexión sobre el universo chocaba contra una paradoja que hoy, al comenzar el siglo XXI, continúa vigente: la segunda ley de la termodinámica da cuenta de un universo que tiende a la entropía general, y por otra parte, en ese mismo universo las cosas se organizan, se desarrollan y se complejizan, nos hemos dado cuenta que el orden y el desorden siendo mutuamente excluyentes, cooperan de alguna manera para organizar el universo. Para la teoría de sistemas existe al mismo tiempo la entropía y la neguentropía, y de su coexistencia surgen cosas nuevas, también sostiene que la información sirve de medida del orden de la organización.

En conclusión, podemos decir que la teoría neguentrópica de la información contesta la pregunta: ¿cómo conocer la cantidad de información que tiene un sistema? Y aunque no explica la naturaleza de la información contable como sí lo hace la teoría pragmática de la información, nos aporta un concepto importante, y es que los sistemas deben generar una fuerza igual y contraria a la entropía para contrarrestar su efecto degradativo, y esta fuerza es la neguentropía a la que aquí se le llama información.

CONCLUSIONES

¿Cuál de las teorías acerca del concepto de información explica la naturaleza de la información contable?

En respuesta al interrogante planteado, se puede decir que la naturaleza de la información contable no se explica con la teoría sintáctica o matemática de la información, ya que esta teoría fue construida a partir de la teoría de la comunicación y su principal aporte es haber proporcionado la característica cuantitativa del concepto de información.

La teoría semántica de la información tampoco explica la naturaleza de la información contable ya que esta teoría tiene en cuenta el significado de los enunciados, pero los interpreta, o como verdaderos o como falsos, debido a que se fundamenta en la lógica proposicional clásica y deja de lado el significado de los enunciados, es decir, el contexto y la intención del sujeto.

La teoría pragmática de la información sí explica la naturaleza de la información contable, ya que el hombre en su vida cotidiana se pone en contacto con el mundo de la información a través de los objetos sensibles, pero a la contabilidad le interesan ciertos objetos específicos, creados específicamente para conectar con el mundo de la información contable, y son estos objetos precisamente los que le permiten al hombre abandonar la ontología de primer nivel que trabaja con objetos concretos, tangibles e individuales, y pasar a trabajar con entes más abstractos y elaborados como lo es la información contable.

La teoría neguentrópica de la información no explica la naturaleza de la información contable, pero nos aporta un concepto importante, y es que los sistemas deben generar una fuerza igual y contraria a la entropía con el fin de contrarrestar su efecto degradativo, y esta fuerza es precisamente la neguentropía, la cual se define como una medida del grado de organización de un sistema.

BIBLIOGRAFÍA

BAR HILLEL, y CARNAP, R. Semantic Information, En: Introduction to Information Science. Compiled and edited by Tekfo Saracevic. New York and London: Browker Company, 1970 P. 18-23.

BARKER, Richard. El Modelo Entidad relación: Case * Method. Massachusetts: Addison - Wesley Publishing, 1990.

BERTALANFFY, Ludwing Von; ASHBY, W. Ross; WEINBERG, G. M. y Otros. La Teoría General de Sistemas. Selección y Prólogo. J. KLIR, George. Madrid: Alianza Editorial, 1987.

BERTOGLIO, Oscar Johansen. Introducción a la Teoría General de Sistemas. México: Limusa, 1996.

CURRAS, Emilia. La información en sus Nuevos Aspectos. Madrid: Paraninfo, 1988.

DAVIS, Paul. El Universo Desbocado. Barcelona: Salvat Editores, 1985.

ECO, Umberto. Tratado de Semiótica General. Barcelona: Lumen, 1988.

ESCARPIT, R. Teoría General de la Información y de la Comunicación. Barcelona: Icaria, 1981.

HAWKING, Stephen. Breve Historia del Tiempo. Santafé de Bogotá: Planeta, 1996.

J. L., Jolley. Ciencia de la Información. Madrid: Ediciones Guadarrama, 1968.

MALANCHUK, Mauren. Información: Habilidades para organizarla y

mantener el control. México: Prentice Hall, 1997.

MORIN, Edgar. Introducción al Pensamiento Complejo. Barcelona: Gedisa, 1990.

RAPAPORT, A. What Is Information? En: Introduction to Information Science. Compiled and edited by Tekfo Saracevic. New York and London: Bowker Company, 1970. P. 5-12.

RENDÓN ROJAS, Miguel Ángel. Hacia un Nuevo Paradigma en Bibliotecología. En: transformação, v. 8, n. 3, setembro/décembro, 1996. P.17-31.

RENDÓN ROJAS, Miguel Ángel. La Información como Ente Ideal Objetivizado. En: Investigación Bibliotecológica, v. 9, n. 18. México: UNAM, CUIB, 1995. P. 17-24.

RENDÓN ROJAS, Miguel Ángel. Las Tareas de la Fundamentación de la Bibliotecología. En: Investigación Bibliotecológica, v. 8, n. 17. México: UNAM, CUIB, 1994. P. 4-9.

RESTREPO PINEDA, Carlos Mario. El Control en el Pensamiento Sistémico. En: Contaduría Universidad de Antioquia No. 39. Medellín: Universidad de Antioquia - Facultad de Economía - Departamento de Contaduría Pública, septiembre del 2001. P. 173-195.

SINGH, Jagjit. Ideas Fundamentales Sobre la Teoría de la Información, del Lenguaje y de la Cibernética. Madrid: Alianza Editorial, 1972.

WIENER, Norbert. Cibernética: o el control y comunicación en animales y máquinas. 2ª. Ed. Barcelona: Tusquets editores, 1998.

ÍNDICE

	Página
VISIÓN CONTABLE 2	
Presentación.....	7
Ha cambiado la Revisoría Fiscal? Por: Samuel Alberto Mantilla.....	9
La Contaduría Pública tras la sentencia Por: Rafael Franco Ruiz.....	21
El sistema de la Contabilidad Pública en Colombia Por: Hernán Pulgarín Giraldo y Jaime Alberto Cano Pabón.....	35
Los sistemas contables en la tesorería general de sistemas Por: Carlos Mario Restrepo Pineda.....	65
Algunos comentarios sobre Jurisprudencia Contable Por: Luis Alberto Cadavid Arango.....	91
Estado actual y tendencias de la Investigación Contable Por: C.P. Marco Antonio Machado Rivera.....	127
VISIÓN CONTABLE 3	
Editorial Profesión contable y crisis de confianza.....	7

La fe perdida en los albores de la nueva cruzada: Contabilidad, Cultura Política y Crisis Económicas en los EE.UU.	
Por: Horrest Hylton.....	11
Situación actual de la Investigación Contable en Colombia	
Por: Édgar Gracia López.....	27
Prospectiva de la Educación Contable en Colombia	
Por: John Cardona Arteaga.....	43
Pérdidas contables y Fiscales en inventarios	
Por: Javier García Llamas.....	77
Anexo.....	107
Una propuesta de investigación: valoración de la Inversión Ambiental en el Área Metropolitana del Valle de Aburrá	
Por: Diego Alejandro Aguirre Mazo.....	115
Cuentas en participación.....	137
Tableros de control como sistemas de información.....	191