

**Exámenes de Estado de la Calidad de la
Educación Superior
CONTADURÍA PÚBLICA**

**MARCO CONCEPTUAL DE
FUNDAMENTACIÓN
DE LA PRUEBA**

(TOMO I)

**UNIÓN TEMPORAL
RED COLOMBIANA DE FACULTADES DE CONTADURÍA
PÚBLICA Y FEDERACIÓN COLOMBIANA DE COLEGIOS
DE CONTADORES PÚBLICOS
2004**

**INSTITUTO COLOMBIANO PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN
SUPERIOR- ICFES**

DANIEL BOGOYA MALDONADO
Director General

NELSON E. LÓPEZ JIMÉNEZ
Subdirector Académico

CLAUDIA LUCÍA SÁENZ BLANCO
MÓNICA ROLDÁN TÓRRES
MYRIAM GONZÁLEZ BUITRAGO
ERNESTO CUCHIMAQUE DAZA
HÉCTOR ORLANDO DÍAZ RAMÍREZ
Grupo Evaluación de la Educación Superior

**DIRECTIVOS UNIÓN TEMPORAL: ASOCIACIÓN RED COLOMBIANA DE
FACULTADES DE CONTADURÍA PÚBLICA Y FEDERACIÓN COLOMBIANA DE
COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS
PROYECTO ECAES**

❖ **MARÍA VICTORIA AGUDELO VARGAS.**
Coordinadora Nacional

❖ **HAROLD ÁLVAREZ ÁLVAREZ**
Coordinador Académico Nacional

❖ **JHONNY JAVIER OREJUELA**
Asesor Psicométrico.

❖ **RAFAEL FRANCO RUIZ**
Representante Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos

❖ **EDGAR GRACIA LÓPEZ**
Representante Centro Colombiano de Investigaciones Contables C-cinco

❖ **MAURICIO GÓMEZ VILLEGAS**
Coordinador Operativo Nacional

MARCO DE FUNDAMENTACIÓN CONCEPTUAL

(TOMO I)

CONTENIDO	Pág.
<i>Presentación</i>	4.
1. Referenciación internacional de la formación profesional.	5.
2. Caracterización de la formación profesional en Colombia.	35.
3. Caracterización de antecedentes y referentes de la evaluación del programa.	45.
<i>Bibliografía</i>	59.

Presentación

En desarrollo del Programa de Evaluación de la Calidad de la Educación Superior, el ICFES a través de la Unión Temporal - Red de Facultades de Contaduría Pública y Federación Colombiana de Colegios de Contadores Públicos -, adelantará la formulación de los ECAES para los Programas de Contaduría Pública. Para la orientación del proceso, el ente regulador exige formular un Marco de Fundamentación Conceptual, para lo cual, ha establecido un conjunto de estándares básicos que deben seguirse.

El propósito de los estándares elaborados por el ICFES, los cuales han sido aplicados en la construcción del Marco de Fundamentación, es el de ofrecer lineamientos y directrices para el desarrollo de la evaluación, de tal manera que se garantice que las pruebas elaboradas corresponden con los propósitos de los ECAES, estén bien documentadas y fundamentadas conceptualmente, reflejen los énfasis curriculares recientes y los objetivos de aprendizaje de los programas de pregrado a evaluar, se orienten a evaluar competencias y contengan en general, lo que la comunidad académica considere pertinente para la evaluación.

El documento Marco de Fundamentación conceptual de la Prueba esta compuesto por dos tomos. El primero de ellos, retoma los puntos referentes a: Referenciación internacional de la formación profesional, Caracterización de la formación profesional en Colombia y Caracterización de antecedentes nacionales e internacionales de pruebas similares. El segundo tomo, recoge los puntos de: Definición de los objetos profesional y disciplinar de los programas académicos de pregrado, Definición y caracterización de las competencias y estructuras conceptuales y temáticas que serán evaluadas y Definición de las especificaciones de la prueba.

1. Referenciación internacional de la formación profesional

1.1 Elementos Generales

Evaluar los desarrollos de la educación contable implica desafiar el tiempo en un viaje a través de él para develar en sus orígenes diversas concepciones educativas y pragmáticas que explican la heterogeneidad contemporánea de enfoques curriculares que finalmente puede clasificarse en dos grandes corrientes aunque cada una de ellas incorpore diferentes matices, algunas veces sustancialmente diferenciados. Por eso se inicia con una expedición arqueológica en búsqueda de los orígenes de la contabilidad¹, partiendo de un texto de creación colectiva, que se inicia con la determinación de un Marco Conceptual para la Historia de la Contabilidad, una construcción original, analítica y hermenéutica de los textos que lo inspiran, elaborados por autoridades del conocimiento y la investigación en diversas disciplinas: Denise Schmandt-Besserat, arqueóloga y profesora de arte de la Universidad de Texas en Austin, quien con sus descubrimientos o exploraciones arqueológicas en el Cercano y Medio Oriente, desató interpretaciones sobre los orígenes de la contabilidad, iniciadas por ella misma, continuadas por Richard Mattessich, el más reconocido de los investigadores contables contemporáneos e Ivars Peterson, escritor sobre Física y Matemáticas.

El trabajo hermenéutico se alimenta de las tesis del Premio Nobel de Economía Amartya Sen, con sus criterios sociales, éticos de la economía afirmando el doble origen de la disciplina contable en fuentes técnicas y éticas, abordando una segunda sección que define la intencionalidad del texto con escritos de Henry Rand Hatfield, Raymond de Roover y luego de presentar una traducción del componente contable de la obra de Paciolo, lo somete al duro juicio, aunque diplomático, de otro exponente de la investigación contable en la perspectiva histórica, Ernest Stevelinck, del que se dice, posee la mas importante biblioteca europea de historia de la Contabilidad, para cerrar con una presentación de la contabilidad feudal en Inglaterra, por Michael Chatfield. Se presentan las fuentes del Marco Conceptual para la Historia de la Contabilidad en una expresión de honestidad intelectual que permite la identificación de los orígenes conceptuales de la tesis de segundo nivel que se construye.

Para los historiadores anglosajones la Contabilidad nace con Luca Paciolo, al cual incluso consagran como creador de la partida doble² y sus tesis son falsadas, para prestar un término popperiano, ante la incontrovertible evidencia de orígenes más

¹ El texto se origina en el prólogo al libro "Contabilidad: Visión de Pasado, Herramienta de Futuro" realizado por Rafael Franco para este trabajo colectivo elaborado por Edgar Alvarado, Dagoberto Pinilla y otros, bajo la coordinación de Jesús Suárez como requisito de grado en la especialización en Teoría e Investigación Contable de la Universidad INCCA de Colombia, actualmente en prensa.

² Hendriksen Eldon. *Teoría de la Contabilidad*. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. U.T.E.H.A. (1970).

remotos. Podría asegurarse que este texto termina en el punto en que para otros emerge la contabilidad como práctica social, se ubica en lo que algunos considerarían prehistoria, porque en su concepción la contabilidad no existió antes porque no estaba escrita³.

La falsación de las historiografías contables generalmente aceptadas va mucho más allá a situaciones difícilmente aceptables para legos, técnicos, empíricos o conocedores livianos de la actividad contable. En América Latina se aceptó la tesis expresada por Gertz Manero en su publicación sobre Origen y Evolución de la Contabilidad⁴, fuertemente documentada en la obra del historiador belga Joseph Vlaeminck⁵, de un mayor nivel de rigor metodológico, según la cual la existencia de la contabilidad requiere unos presupuestos a saber: Un sistema de escritura alfabética, un sistema numérico y la existencia del dinero como instrumento de medida o en otra comprensión la determinación de un sistema de medida única.

Estas creencias, surgidas por la comprensión de la Contabilidad a partir de sus actuales niveles de desarrollo y no de las existentes en el momento de creación de las evidencias y germinación del saber o del hacer, son inexorablemente desmentidas, al demostrarse que la Contabilidad surge como necesidad social de control y distribución de la producción en épocas en que no se tenía la menor idea de equivalente universal, ni de comercio acoto yo, por cuanto las necesidades de almacenamiento en los momentos de cosecha para prevenir los consumos de las épocas de escasez, en parte determinada por factores climáticos o estacionales, precedió al comercio desarrollado sin duda inicialmente entre comunidades y no entre individuos, con base en excedentes mas que en mercancías⁶. La primera forma de comercio fue el trueque y desde luego este funciona en ausencia de un equivalente universal de intercambio, este es un asunto previamente falsado, la Contabilidad en sus orígenes se caracterizó por la utilización de múltiples unidades de medida, incluso para un mismo producto dependiendo de su cantidad, pudiendo cumplir con su función de representación de los objetos de información y control de manera eficiente, siendo su objetivo fundamental el control de existencias, hecho demostrado en las investigaciones .

El segundo elemento de ruptura con creencias generalmente aceptadas es de mayor trascendencia, la Contabilidad precedió la invención de la escritura y el cálculo abstracto y en criterio de Mattessich, impulso su invención como una de sus causas determinantes. Las investigaciones realizadas muestran como se pudo llevar cuenta de las actividades de las comunidades sin requerir del cálculo matemático, la escritura y desde luego la moneda.

Los orígenes de la contabilidad, o por lo menos de las evidencias de su práctica se remontan al año 8.000 antes de nuestra era. De esta época proceden los mecanismos de fichas contables, aplicados en una sociedad dedicada a

³ Gertz Manero Federico. Origen y Evolución de la Contabilidad, Editorial Trillas, México 1976.

⁴ Idem.

⁵ Vlaeminck Joseph, Historia y Doctrinas de la Contabilidad, Editorial Index, Madrid 1961.

⁶ Franco Ruiz Rafael, Reflexiones Contables, Investigar Editores, segunda edición, Pereira 1998.

actividades pastoriles y agrícolas, antes de la emergencia del comercio, más bien en la sociedad recientemente sedentaria y por tanto la información corresponde a granjas o fincas ocupadas por una comunidad. Las fichas, también denominadas contadores por los investigadores, constituían representaciones de bienes y cantidades, se elaboraron de arcilla cocida a bajas temperaturas y fueron formas geométricas como conos, esferas, discos, cilindros y tetraedros, modelos en miniatura de los objetos representados. Podría inferirse que en estas fichas o contadores ya se incorporaban los elementos de la cuenta, como una relación de los elementos cualitativos y cuantitativos del objeto informado, ya que la forma de la ficha cumplió una función nominativa, definición de cualidad, y el tamaño y la frecuencia constituyen la representación de la cantidad, elementos magistralmente desarrollados por los griegos a quienes la historia reconoce la invención de la cuenta.

En una segunda etapa de desarrollo de la Contabilidad las fichas o contadores empezaron a ser objeto de envoltura, al ser guardadas en cajas o cilindros de arcilla, práctica que puede tener y ha tenido diversas lecturas. Mattessich lee en este elemento los antecedentes de la doble imputación que posteriormente sustentaría los conceptos de la partida doble, al considerar que las fichas contables corresponden al registro de los activos, en tanto la envoltura corresponde al capital o propiedad. Pero otras lecturas del hallazgo son posibles; Si una envoltura se reconoce como el registro de transacciones con determinado individuo o comunidad, lo que encontraríamos serían los orígenes de las teorías personalistas de las cuentas, detrás de cada cuenta hay una persona, mas tarde un agente social y la contabilidad incorpora un nuevo elemento en su estructura que ahora integra lo cualitativo, el tipo de bien, lo cuantitativo por la cantidad del bien y lo social por la identificación de las personas como agentes transaccionales, transactores dirá Mattessich en sus teorías de la agencia. Otras lecturas son posibles a partir de los mismos descubrimientos, Contabilidad por áreas de responsabilidad porque las envolturas de fichas pueden corresponder a diferentes granjas que gestionan bienes de una misma comunidad y permiten por tal procedimiento mayores controles, al tiempo que identifican a los individuos responsables de las labores de tutelaje de estos bienes así segmentados y clasificados, o la doble existencia de símbolos (deudas y acreencias) y bienes, flujos físicos y simbólicos, todo ello en ausencia de cálculo abstracto y escritura.

Las fichas contables (Contabilidad de Tokens) empiezan a cumplir una función adicional, servir de modelo para su representación en las cajas que las contenían, una posible forma de escritura pictográfica de representación concreta y luego de tipos para su impresión en las mismas cajas (Contabilidad de tokens envelopes), escritura ideográfica de representación concreta, un tiempo después de la aparición del concepto de número y cálculo abstracto. Cuando se desarrollo el comercio la Contabilidad dejó de ser práctica exclusiva de las granjas y paso a serlo en las incipientes ciudades, convertidas en centros de comercio, lugar de encuentro de quienes intercambian productos y empezó a utilizar algunos símbolos para representar cantidades, a las inscripciones en las cajas que guardaban las fichas no se le pintaron o imprimieron tantas fichas como existieron

en su interior sino que se les antepusieron signos representativos de cantidad, en especial conos y círculos significando uno los primeros y diez los segundos, originando los números en el desarrollo embrionario de la Contabilidad, mientras la escritura solo se desarrolló en el período técnico.

Se afirma que la evolución técnica de la Contabilidad tuvo el mismo ciclo del sol, fue de oriente a occidente y con el desarrollo del comercio fue de Sumeria a Caldea, Biblos, Chipre, Creta, Troya, Atenas, Egipto, Roma, Florencia, Venecia Génova, Norte de Europa, Inglaterra y Estados Unidos en un periodo de sesenta siglos, aunque no se menciona un flujo de Portugal y España a América Latina, tal vez porque esta migración conceptual estuvo mas soportada en aspectos éticos y jurídicos. Por su parte la Contabilidad orientada al saber se desarrolla entre 2000 a 300 años antes de nuestra era, de Mesopotamia a la India evolucionando de la pragmática al pensamiento.

Las argumentaciones sobre el desarrollo ético de la Contabilidad se fundamentan en trabajos de Amartya Sen y Richard Mattessich a partir del estudio de la política y el análisis de textos de los griegos. Platón reivindica la cooperación, ayuda mutua, Aristóteles con sus planteamientos sobre la justicia correctiva, conmutativa y distributiva y la escolástica con sus aportes al considerar la Economía como filosofía moral y desarrollar ideas trascendentes sobre el precio justo, tratando de desvirtuar el criterio tradicional de que la Economía carece de valores porque sus preocupaciones esenciales radican en el crecimiento de la riqueza, colocando al hombre al servicio de la Economía y no la Economía al servicio del hombre.

De gran importancia para la historiografía contable es la temática de la posible existencia de la partida doble en la prehistoria, o por lo menos de un sistema contable basado en la dualidad, del cual se construyeron tesis a partir de la Contabilidad de tokens envelopes, continuó siendo desarrollada en la Contabilidad de los templos griegos y hay evidencias de que los eruditos chinos concibieron antes del siglo X de nuestra era, el “principio extendido de entrada – salida, mediante una ecuación de balance:

Jinguang (antiguo fondo o balance inicial) + Xinshou (nuevos recibos) = Kaicu (Desembolsos) + Shizai Existencia real o balance final)⁷.

Estos planteamientos de la llamada Contabilidad de los cuatro pilares no son reconocidos históricamente como práctica de partida doble pero si de la dualidad que puede considerarse su antecedente y en ella es clara la presencia de una concepción de causalidad. El argumento central es que la partida doble requiere de un soporte matemático consistente en el reconocimiento de los números negativos, los cuales se incorporaron a la cultura occidental hacia 1202 por los trabajos de Leonardo de Pisa, conocido como Fibonacci, pero este los trajo con

⁷ El texto corresponde al libro “Contabilidad: Visión de Pasado, Herramienta de Futuro” realizado por Rafael Franco para este trabajo colectivo elaborado por Edgar Alvarado, Dagoberto Pinilla y otros, bajo la coordinación de Jesús Suárez, como requisito de grado en la especialización en Teoría e Investigación Contable de la Universidad INCCA de de Colombia, actualmente en prensa.

los llamados números arábigos que realmente son hindúes y su uso era común antes del siglo VII en India. Son evidencias de la existencia de la partida doble y sus elementos antes del siglo XV, el método veneciano ya estaba conformado en el siglo XIII cuando Alfonso el Sabio ordenó su aplicación en las colonias españolas en 1260⁸.

Con respecto a la asignación del trabajo contable dentro de la sociedad, siempre fue un trabajo masculino por cuanto no llegó a considerarse doméstico y las primeras etapas de su existencia fue actividad de élites, verdadero patrimonio objeto de herencia a los descendientes de los poseedores de este saber. Esta condición se modificó en especial en el imperio romano donde fue actividad de esclavos y libertos, para convertirse en objeto del trabajo de las escuelas en esta sociedad primero y luego en las escuelas politécnicas de las ciudades Estado de Italia hasta alcanzar un reconocimiento en las instituciones universitarias. En este momento se han consolidado dos concepciones sobre el conocimiento contable, una funcional, preocupada exclusivamente por el registro e informe, el manejo técnico de la Contabilidad y otra social caracterizada por las preocupaciones éticas, las ideas cooperativas de Platón y las aristotélicas de justicia. Dos corrientes que se mantendrán a través de la historia y permanecen en nuestros días. También ha aparecido la Contabilidad en la escuela, evolucionando de las prácticas de aprender haciendo, característica de los privilegios sociales hasta las de enseñar a hacer propia de las escuelas romanas lideradas en los mercados públicos por esclavos libertos que inician el camino del ejercicio liberal.

El progreso de la Contabilidad no ha sido lineal, tuvo existencia antes del cálculo abstracto y la escritura, fue el motor de su aparición y desarrollo y en la llamada sociedad oscurantista regreso a sus orígenes, se ejerció en ausencia de escritura y números a través de las tarjas, trozos de madera con hendiduras que representaron deudas y acreencias con valor judicial, que cumplieron con funciones de títulos valores y fueron sustituidas en el siglo XVIII por letras de cambio y pagarés. En el plano del Estado, las cuentas se rendían mediante el mantel de cuadros, los cuales representaban los feudos y mediante granos de lenteja se representaban los recaudos, adjudicados por el sistema de remate, retirándose los correspondientes a gastos que debían mantener proporcionalidad con periodos anteriores, para determinar el valor de los excedentes que dos veces al año debían entregarse a los señores, en navidad y en San Miguel⁹.

En el gobierno no se abandonaron absolutamente los procedimientos de registro basados en escritura y números, existió el Domesday (Censo) y el Pipe Roll (Gran rollo del tribunal de hacienda), mientras en los feudos existió un libro diario para registrar movimientos de caja por partida simple y en que los créditos se incorporaron en forma narrativa a la usanza de los viejos memoriales. Se tomaban inventarios en diferentes medidas y los métodos de control se orientaron a tautologías y constataciones de la Contabilidad de los mayordomos, con valor

⁸ Franco Ruiz Rafael, REFLEXIONES CONTABLES, Segunda edición, Investigar Editores, Pereira, 1998.

⁹ idem

probatorio en estrados judiciales, siguiendo las tradiciones del derecho romano y fue evidente la existencia de manuales de interventoría, la invención del presupuesto como instrumento de control, la asociación de costos e ingresos y la segregación de funciones.

Una defensa histórica de la Contabilidad, la sitúa como piedra angular del desarrollo de la cultura, base de las invenciones geniales de la humanidad que posibilitaron esa construcción cultural y el desarrollo posterior del conocimiento, la escritura y el cálculo abstracto, nada menos la comunicación y la matemática. Que extraño que las construcciones discursivas en defensa de la Contabilidad surjan básicamente desde las mentes ilustres de intelectuales de disciplinas diferentes a la Contabilidad. Ese es un motivo de credibilidad en sus argumentos y de duda sobre las potencialidades disciplinares contables del presente y el futuro.

La Contabilidad de Tarjas recupera los elementos fundamentales del enfoque técnico de la Contabilidad, del origen funcional del aprender haciendo y se constituye en base de la tendencia conocida como anglosajona, desarrollada desde el capitalismo mercantilista, con un enfoque empírico y pragmático que privilegia el hacer sobre el saber, concentrando la formación de los contadores en la experiencia y mas tarde, cuando los procesos educativos formales se imponen, mantendrá esa prevalencia del hacer en requisitos de experiencia práctica para poder obtener licencias de ejercicio. En adelante se hablará de dos grandes escuelas contables, la anglosajona, fundamentalmente instrumental, funcional y la latina especialmente social, preocupada por la confianza pública como vital patrimonio social, surgido en los albores del derecho romano y las figuras del Censor y el Visador como agentes de control, creadores de confianza por su investidura de dadores de fe pública y ellas determinarán las características internacionales de la educación contable.

1.2 Concepción social latina

Deviene de la asimilación del saber acumulado durante siglos en el medio y lejano oriente y especialmente de su obtención por las conquistas en el Imperio Romano, incorporando la idea de cuenta, construida por los griegos y las tradiciones éticas que tanto se alimentaron de la misma cultura. Los romanos no fueron buenos filósofos pero si excelentes ingenieros y mejores juristas, hecho que determinó grandes avances para la Contabilidad, su función judicial muy amparada en el manejo de libros para el registro, con base en meticulosas reglas establecidas en la ley, y su constitución en prueba judicial en la definición de conflictos entre comerciantes, una condición todavía hoy incorporada en las legislaciones mercantiles latinas o influenciadas por ellas como sucede en el derecho continental Europeo y desde luego en América Latina.

Lo que se consolida como profesión es una concepción forense de la Contabilidad y también del control, en tendiendo por forense, relativo a la administración de justicia, a la construcción de pruebas en ese proceso y por ello la Contabilidad se consolida con un doble sentido jurídico. De una parte el factor jurídico se

fundamenta en el hecho de que la llevanza de la Contabilidad y las prácticas del control se establecen por normas legales, emitidas por el Estado en la pretensión de regular las relaciones entre sus ciudadanos, mediante cuidadosas y detalladas reglamentaciones, por ejemplo la Ley Paetia Papiria, sobre los libros, registros, documentos, estructuras de las cuentas, importancia y significado de las actividades de vigilancia; la Contabilidad debe cumplir con los requerimientos de las pruebas judiciales, establecidos también por el derecho romano. De otra parte la Contabilidad es prueba judicial en cuanto satisfaga los requisitos emanados de la propia ley.

Estos antecedentes se incorporan en el Código de Napoleón muchos años después de que lo hubiera sido en Leyes de Indias, como las Ordenanzas de Bilbao y se consolida como característica de la concepción latina de contabilidad que hecho raíces en la Europa Continental y, en el proceso de colonia, en la América Latina, tipificando a la Contabilidad como instrumento de creación de confianza social por sus particulares características.

La concepción latina de control también incorpora sus propias especificidades, tienen origen en las magistraturas, en tiempos romanos de la República, cargos de la más alta dignidad, orientados a la protección de los bienes y recursos del Estado a través de el Censor y el Visador como emisores de fe pública mediante sus dictámenes en el primer caso y las atestaciones en el segundo. En el Imperio los magistrados fueron degradados a funcionarios imperiales y esto logro la eliminación de la vigilancia a los emperadores, elemento característico de la tiranía.

El censor constituye un antecedente del control fiscal, protegía los bienes del Estado mediante actividades de vigilancia de los informes, las funciones, los procesos y el cumplimiento de las normas, de manera permanente, primero en relación con los Senadores, luego además con los militares y finalmente sobre los funcionarios incluido el emperador, utilizando como instrumento fundamental de su actividad, el Censo en su doble significado de cuantificación de población y riqueza o contrato. El visador, por su parte, otorga Visto Bueno a contratos y documentos de particulares o de estos con el Estado, creando con su atestación la garantía y reconocimiento legal de legalidad y objetividad del los contenidos del documento visado, otra forma de fe pública orientada a la construcción de confianza.

Los sistemas de control así evolucionados dieron origen no solo al control fiscal, también a sistemas de control privado, instituciones de vigilancia societaria que tomaron diferentes denominaciones en el continente europeo, el censor jurado de cuentas en España, el Comisario en Francia, el Sindico en Italia y en su implementación en América Latina, el Comisario en países como México, Venezuela, Ecuador y Bolivia, Síndico en Argentina y Revisor Fiscal en Colombia, aún entre distintas naciones se presentan especiales diferenciaciones a causa de influencias diversas en sus desarrollos. La cobertura de control que aquí se establece tiene carácter integral, deviene de la intervención del Estado en la

Economía y demás actividades de los ciudadanos, y es permanente en cuanto tiene carácter previo, perceptivo y posterior por su oportunidad, con objetivos de prevención, detección y castigo de irregularidades, estableciendo un nivel de mucho interés que es la vigilancia de la vigilancia y actúa sobre todos los hechos de la administración de las organizaciones, entre ellas vigilancia y verificación del cumplimiento de disposiciones legales, lo cual lo tipifica como un control forense desde sus orígenes.

Contabilidad y control forenses constituyen la columna vertebral de la profesión contable en la concepción latina y su objetivo es la construcción de confianza pública, por simplificación de complejidades, construcción y función de pruebas y emisión de fe pública.

Esta caracterización de oficio primero y de profesión después es la que se consolida en Europa Continental y América Latina y se incorpora con algunas diferenciaciones a las tradiciones educativas, que se iniciaron en las escuelas mercados de la Roma floreciente y decadente, se incorporaron el nivel superior de las escuelas monásticas, conocidas como escuelas para oblatos¹⁰, orientadas a formar secretarios hábiles y asesores doctos para el servicio de los monarcas, paso por las escuelas politécnicas de las Ciudades Estados desarrolladas en la hoy Italia y se consolidaron en las Universidades Continentales muy avanzado el desarrollo del capitalismo.

La evolución educativa no fue lineal, en algunos casos se dividió en dos ramas diferenciadas, Contabilidad entendida como construcción de información, compilación de información, llevanza de libros o teneduría de libros y control caracterizado como control de fiscalización y en algunos casos no ocupa una formación profesional o disciplinar especial, es una forma de ejercicio profesional de otros tipos de formaciones académicas. Un ejemplo de esta división puede encontrarse en España y Brasil, donde la teneduría de libros es una actividad técnica prestada por personas que tienen una formación equivalente a profesiones técnicas, en Colombia con una formación de dos años y sin privilegios legales de emisión de fe pública, hecho reservado a los profesionales en el caso brasilero y a egresados de Ciencias Económicas u Jurídicas que superen exámenes de calificación profesional en el caso español.

Una síntesis de este enfoque contable lo muestra como actividad humana fundamentada en el conocimiento, preocupada por la investigación, orientada a la construcción de confianza pública y a la protección del interés público con un criterio social que incorpora en él no solo a los agentes del financiamiento sino a todos los agentes que actúan directa o indirectamente en la vida de las organizaciones, como es el caso de inversionistas, administradores, trabajadores, clientes, consumidores, otorgantes de crédito, proveedores, competidores, estado y sociedad en general. La contaduría es entonces una actividad de especial riesgo social y en tal virtud adquiere en el ordenamiento constitucional colombiano,

¹⁰ Franco Ruiz Rafael, REFLEXIONES CONTABLES, segunda edición, Investigar editores, Pereira, 1998

especial reglamentación, dado que es precisamente esta la orientación, el enfoque latino, de la profesión establecida en el ordenamiento jurídico.

La educación contable, bajo la concepción latina, ha sido una vocación académica desde sus primeros orígenes, busca el desarrollo de competencias cognitivas fundadas en un criterio ético, que fundamenta un proceso en criterios sociales, donde lo financiero y la liquidez (las corrientes de efectivo), son sólo un elemento de los aspectos de información y control.

1.3 Concepción ocupacional anglosajona

La concepción contable anglosajona tiene origen en el interés privado, aunque haya apropiado la producción instrumental del enfoque latino. Su emergencia corresponde con la de la sociedad capitalista, las ideas de libre empresa y Estado mínimo, características del liberalismo económico y tuvo una evolución que le permitió adecuarse a las transformaciones de los procesos productivos y las relaciones sociales de producción, con el mismo paso del desarrollo de la administración de negocios y fundamentada en el principio de división social del trabajo con base en la especialidad, como forma específica de la búsqueda de mayor productividad. Los desarrollos en este enfoque han dependido del análisis ocupacional.

Una primera característica de este enfoque, claramente diferenciadora de su émulo, es la ignorancia del derecho jurídico, pero no así del derecho estatutario, es decir, el que regula las relaciones de organizaciones privadas, derivado de la voluntad de los interesados y no de la soberanía del Estado. Estas reglamentaciones detalladas del quehacer profesional se inician en las organizaciones artesanales, de las cuales el enfoque anglosajón heredó sus estructuras y su énfasis pragmático.

Los procesos de aprendizaje siempre se sustentaron en el hacer, aprender por imitación y complementación, por observación, lo que conlleva al avance en la pirámide laboral como consecuencia de las destrezas adquiridas, un ascenso del aprendiz al oficial y al maestro que se reconstruye en las firmas multinacionales con las escalas del *Junior*, el *Senior* y el *Gerente*.

Como en los gremios artesanales los procesos de hacer son rigurosamente reglamentados y de ello se deriva la costumbre de emitir normas sobre las formas de realizar el trabajo, conocidas en el lenguaje contemporáneo con denominaciones tales como Principios de Contabilidad de General Aceptación, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, como también reglas de comportamiento, Normas de Ética, también generalmente aceptadas, aceptación que corresponde a una autoridad reconocida que se constituye por la dirección del gremio. Esta condición no sufrió modificaciones sustanciales y solo han sido objeto de intervención social y estatal por los grandes escándalos que

caracterizaron el siglo veinte, en especial en las décadas de 1920, 1930, 1970 y 1990 última que aún persiste.

En relación con las normas contables, que pueden parecer independientes en diferentes países, tienen un aire de familia, a diferencia de los enfoques latinos que incorporan gran énfasis en el proceso contable, estas solo se interesan en uno de sus componentes, los llamados Estados Financieros, no en estados contables porque las preocupaciones de información se reducen a los flujos de dinero en términos de resultado, como herencia fundamental de los usos y costumbres de los orígenes de la economía mercantil, tradición clara e inherente a la cultura de lo consuetudinario como fuente de sabiduría y administración de justicia.

Las normas para la presentación de Estados Financieros no tienen preocupación por lo legal, esto corresponde a la naturaleza de un pensamiento surgido en el liberalismo clásico, su preocupación es mediar en los negocios de una economía privada y para ello es suficiente el informe avalado por un criterio independiente sobre la razonabilidad de sus contenidos y ello determina como consecuencia, una concepción de control diferenciada de la latina, con carácter posterior, financiero, externo y posteriormente selectivo, que constituye el verdadero objeto del trabajo profesional, en la práctica no hay control, solo evaluación.

La Contabilidad no es importante como proceso y tal como sucedió en algunos países de la influencia latina, en los que comparten el modelo anglosajón es una actividad marginal sin requerimientos de calidades educativas especiales o por lo menos profesionales y es común que pueda ser ejercida por personas con formación media vocacional o formación técnica como es el caso del Reino Unido. Toda la importancia de la profesión está en la auditoría y ella debe ser evaluada en detalle.

1.3.1 El Modelo Clásico

En el enfoque Anglosajón se plantea la existencia histórica de dos paradigmas fundamentales de control, en razón a su relación con el capital, el trabajo y la administración. El control siempre termina expresándose como un ejercicio de poder y en el caso de este primer enfoque, de un poder autónomo del capital, basado en la ideología de la libre empresa, que no reconoce la intervención del estado en la actividad privada, conceptuando por tanto el Estado mínimo, aquel dedicado exclusivamente al mantenimiento de la democracia mediante la administración del sistema electoral, el cuidado de la vida, honra y bienes de los ciudadanos mediante la vigilancia interna por medio de funciones de policía y administración de justicia, mantenimiento de la soberanía nacional por el cuidado de las fronteras realizado por las fuerzas armadas y la acción diplomática, la propia administración del estado y su control; todas las demás actividades han de corresponder al sector privado sin ninguna influencia estatal. Estas teorías del liberalismo clásico hoy retornan en la forma de neoliberalismo.

El modelo clásico de control en su enfoque anglosajón, está fuertemente integrado al concepto especializado de Auditoría Externa y puede resumirse en la función originada por el interés privado, para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos a partir de la información que describe tal gestión, auditoría es la verificación de las afirmaciones contenidas en los reportes financieros; es lógico, en este enfoque el objetivo primario del control es la detección de fraudes, mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad¹¹.

Su origen se remonta a la creación de las compañías navieras holandesas, durante el siglo XV, las cuales realizaban actividades de mercadeo en la nascente sociedad mercantilista¹². El surgimiento de las compañías navieras se encuentra históricamente ligado a la disyunción del capital y su administración, ya que en razón de los problemas de seguridad derivados de la fragilidad de las naves y la proliferación de la piratería, los propietarios del capital no se aventuraban a ejercer directamente las lucrativas actividades, confiando tal acción a terceros especializados en su realización.

Estos propietarios se reservaron el derecho de revisar las cuentas que les rendían los administradores en la conclusión de sus viajes, oyendo el relato de su itinerario acompañado de sus cifras de ingresos y gastos que permitían determinar el resultado de la operación completa. Muy pronto fue apareciendo un sector de especialistas en la evaluación de cuentas, los cuales en representación de los propietarios del capital establecen la razonabilidad de los informes presentados¹³. En el ámbito de la información es una época donde predominan las cuentas de resultado sobre las cuentas patrimoniales.

El modelo clásico de control se fortalece y desarrolla con el surgimiento de las sociedades mercantiles, las cuales en gran medida institucionalizan la separación de los factores de propiedad y administración del capital y en alguna medida inician una etapa de sedentarización de la administración de capital por delegación. Por su función, las actividades clásicas de control se constituyen por el examen, inspección, comprobación, confirmación, todo ello en una relación de dominio y supremacía sobre los administradores, tipificándose como una escuela autoritaria de control, que en síntesis actúa con perspectivas de inspección y castigo, en un marco en que las decisiones son tomadas por los propietarios, mientras los especialistas se limitan a evaluar e informar. La Auditoría no es control, es evaluación.

Estas condiciones del modelo clásico se mantuvieron hasta mediados del siglo XIX, cuando el desarrollo del conocimiento contable tuvo un renacer en su conceptualización, dando origen a las primeras manifestaciones del Paradigma de Utilidad, caracterizado por la concepción de modelos descriptivos que asumieron

¹¹ BUCLEY, John, La contabilidad Contemporánea y su Medio Ambiente, Editorial Ecasa, México 1970.

¹² CHATFIELD Michael, Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable, Editorial Ecasa, México 1979.

¹³ BOUTELL, Wayne, Auditoría Contemporánea, Editorial Ecasa, México 1977.

como válidos unos principios y técnicas en el manejo de la Contabilidad. La ampliación de los objetivos de la auditoría trajo consigo una ampliación de sus técnicas, las cuales complementaron el examen detallado de los números contables con la ejecución de pruebas, especialmente dirigidas a la detección de errores técnicos y de principio.

El desarrollo de la llamada Administración Científica¹⁴, surgida en los albores del siglo XX, trajo consigo un nuevo elemento del modelo clásico de control, establecido por el auge de las actividades de supervisión, determinantes en la optimización de los procesos de trabajo y constituyente de un hacer típicamente administrativo. La supervisión se define como la vigilancia y evaluación directa del desempeño funcional, ejecutada fundamentalmente sobre el recurso humano y eventualmente sobre el producto.

Junto a la supervisión se desarrolló una actividad adicional, con énfasis en el producto, el Control de Calidad, ejercido por la administración, para verificar en los artículos elaborados la satisfacción de estándares preestablecidos en sus características físicas. Este proceso de control, muy pronto supera los métodos de inspección directa simple y se complementa con la aplicación de métodos estadísticos que permiten la evaluación dinámica de la calidad.

La relación establecida entre administración y control determinada por los primeros clásicos no se detiene en la instauración de la supervisión y control de calidad. Los enfoques funcionales y de relaciones humanas desarrollados por la administración, generan nuevas mutaciones en la estructura y concepción del control, originando uno de los tipos más importantes y eficientes para las organizaciones empresariales; es el nacimiento del Control Interno. Este se define como el plan de organización y todos los métodos coordinados, adoptados para salvaguardar los activos, revisar la precisión y confiabilidad de los números contables, promover la eficiencia de operación y fomentar la adhesión de los trabajadores a las políticas prescritas por la administración.

En esta primera etapa el desarrollo del control interno fue incipiente, pero suficiente para generar mutaciones en el clásico proceso de evaluación externa, el cual amplió sus actividades a la auditoría del control interno, aunque con un énfasis poco significativo.

El aspecto fundamental de influencia del pensamiento y acción administrativa en la estructura del control, (en contravía del concepto tradicional según el cual solo constituye un instrumento de garantía para el capital frente a la administración o para ésta frente al trabajo) es su vinculación al proceso administrativo como instrumento optimizador de los procesos de trabajo en perspectivas de eficiencia y eficacia. Desde entonces el control tiene una ruptura; el tradicional con objetivos de defensa del interés de los propietarios de capital, consolidándose como

¹⁴ Tiene sus fundamentos básicos en la publicación del libro Administración Industrial y General del ingeniero francés Heny Fayol publicado en 1916 y Principios de la Administración Científica del también ingeniero, norteamericano, Frederick Winslow Taylor publicado en 1911.

auditoría externa y el nuevo artefacto de control administrativo, integrado por la supervisión, el control de calidad y el control interno, como instrumento optimizador de la gestión.

1.3.2 El Modelo Neoclásico.

El desarrollo del pensamiento administrativo fue trascendental para la generación de nuevos conceptos y la organización estructural del control. Esto se refleja en la auditoría, generando nuevas y cambiantes situaciones al interior de las organizaciones. Los clásicos de la administración fueron concluyentes en el establecimiento de un régimen de recompensas estimuladoras de los rendimientos laborales, entre los que se destacan el monto del salario y el sistema de destajo, estímulo adicional para aquellos trabajadores que superan los estándares de producción establecidos como norma.

Estas condiciones de remuneración no fueron exclusivas de los trabajadores de base, también se mantuvo en la alta gerencia, dando evolución a las distintas formas de la Teoría de la Agencia, la cual constituye una revolución de las relaciones contractuales del capital y su administración. Tradicionalmente el capital conservó un monopolio de poder derivado de la propiedad de la riqueza y en su ejercicio mantuvo un segundo monopolio, el de la distribución de la riqueza acumulada o reproducida en los procesos de producción, distribución y consumo. Este segundo monopolio se ve quebrantado por los nuevos desarrollos de la administración que desplazan una porción de los resultados a los patrimonios de los administradores en relación directa con el nivel de éxito de su gestión.

Las relaciones entre administradores y propietarios se estrechan, por el surgimiento de intereses comunes, unos y otros en diferente magnitud, tienen participación en los resultados empresariales. De este estrechamiento de relaciones surge un nuevo desarrollo de la estructura del control, caracterizado por la adhesión de los administradores a las tradicionales estrategias de los propietarios; una evaluación de carácter externo que garantice independencia frente a los procesos de trabajo, fortaleciendo la tradicional auditoría financiera y dando origen a dos variantes: la auditoría administrativa y la auditoría operacional.

El proceso fue lento y muy ligado a los desarrollos del pensamiento administrativo. El primer fenómeno destacable lo constituye la influencia burocrática-estructuralista, con sus argumentaciones de selección de personal y reglamentarismo¹⁵, determinando la especialidad de las funciones de auditoría financiera, en un tipo de profesional específico que por sus cualidades académicas y funcionales era el más apto; se reglamentó con apoyo gubernamental en los países del Reino Unido y en Estados Unidos de América la exigencia de la profesionalización en Contaduría Pública para ejercer las funciones de auditoría financiera externa.

¹⁵ Su mayor exponente es el sociólogo alemán Max Weber.

Simultáneamente el reglamentarismo entra en acción, originando las primeras regulaciones o normativas profesionales originalmente en el Reino Unido, luego los Estados Unidos y después en todos los países de su área de influencia, hasta concluir en lo que hoy se denomina "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas" que en gran medida y merced a los excesos de detalle que llegaron a regular los procesos operativos, han convertido la actividad de evaluación financiera externa en una auditoría de plantilla, altamente ineficaz. Ese artefacto regulativo se sintetiza en:

- **Normas de la Persona.** Adiestramiento y pericia, independencia mental, cuidado y diligencia.

- **Normas del Trabajo.** Planeación y supervisión, evaluación del control interno, evidencia suficiente y competente.

- **Normas del Informe.** Observación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, consistencia, declaración de razonabilidad, salvedades.

A su vez la información sobre la que se aplican estos procesos de auditoría, la Contabilidad, también fue objeto del proceso reglamentario, quedando determinada como una estructura rígida y cuya capacidad de información es discutible, mediante la determinación de los llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Las mismas aplicaciones de las teorías burocrático-estructuralistas y los enfoques conductistas, con sus cartas organizacionales, sus descripciones y requisitos de cargos, estructuras de autoridad y responsabilidad desarrollaron la auditoría administrativa, incipientemente originada a partir de las llamadas teorías administrativas de transición, especialmente el enfoque de relaciones humanas.

Los controles se desarrollan al interior de las organizaciones empresariales y generan mutaciones en la auditoría. El control administrativo entra a tipificarse como un examen crítico de la estructura organizacional, sus métodos de operación y el empleo de sus recursos humanos y materiales, con el objetivo de identificar deficiencias e irregularidades, analizarlas y sugerir soluciones que contribuyan a la eficiencia administrativa. El control administrativo actúa especialmente sobre dos componentes de la empresa: los recursos humanos, individualmente considerados y los recursos de organización.

El desarrollo del control administrativo origina un reflejo en la auditoría administrativa trayendo consigo una transformación fundamental en el enfoque anglosajón de control, al originar una desviación de la escuela autoritaria, conduciendo la actividad hacia el estilo democrático; tal mutación se estructura en el cambio de objetivo que se desplaza de la inspección o vigilancia y castigo

(vigilancia en el caso del control interno) hacia asesoría para ajustar los actos de los administradores al logro de objetivos organizacionales.

La auditoría administrativa se fue especializando cada vez más en la estructura organizacional y los recursos humanos, mientras que las condiciones de la competencia en el mercado exigen a las empresas mayor productividad, para competir utilizando la variable precio. Tal circunstancia exige el adecuado control de los recursos para lograr la simplificación de procesos y la verificación de existencia de adecuados controles para la operación eficiente de las organizaciones. Surge así con personería propia, en la segunda posguerra, el Control Operacional, constituyéndose como un examen de las áreas de operación dirigido a establecer si se tienen los controles adecuados para operar con eficiencia, con el fin de racionalizar los costos e incrementar la productividad, constituyéndose en el elemento fundamental de la evaluación de gestión y enriqueciendo su campo de acción y sus instrumentos de trabajo por los desarrollos de la informática, (la llamada auditoría de sistemas es una forma de la auditoría operacional).

Desde el punto de vista de la auditoría externa, el enfoque anglosajón descubrió que el aspecto financiero es insuficiente para garantizar los objetivos de la gestión organizacional y por ello desarrolla una serie de nuevas especialidades, con la perspectiva de cohesionar una estructura integrada, siempre en la órbita del interés privado. Este desarrollo de múltiples especialidades generó problemas de diversa naturaleza; uno de ellos lo constituye el excesivo costo de los controles y auditorías individuales; de otra parte es posible que en la realización de los diversos tipos de control y auditoría resultaran duplicadas muchas actividades, las cuales se remuneran independientemente. Finalmente las conclusiones de los controles y auditorías ejercidos por distintos grupos de ejecutores carentes de relación e identidad de objetivos, resta integridad a las conclusiones y cohesión a las medidas correctivas o adaptativas que de ellos se derivan.

Todas las anteriores limitaciones de los controles y auditorías autónomos han ido conduciendo en este tipo de control externo a la conformación de un modelo de síntesis, intento de auditoría o control integrado que ha venido a denominarse Control Operativo o Auditoría Operativa, definida como el examen que coordinadamente con la revisión de los Estados Financieros, evalúa aspectos administrativos y operacionales, con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia a través de las recomendaciones que se consideren adecuadas. El enfoque anglosajón da un paso atrás en la especialidad y en la autoridad para dar camino a la integridad y la participación propia de los enfoques democráticos.

Es en estas circunstancias que se consolidan las características del enfoque anglosajón de auditoría, las cuales pueden resumirse en los siguientes aspectos:

- OBJETIVO. Defensa de los intereses de los propietarios del capital frente a sus administradores, y de los beneficiarios de la acumulación de capital frente al

trabajo, dirigida especialmente a la detección de fraudes; por ello en su origen es una forma de evaluación del interés privado.

-. **SUJETO.** Los sujetos de auditoría se constituyen por las organizaciones de carácter privado, es decir, sociedades mercantiles en que algunos o todos los socios son excluidos de la administración.

-. **SUJETO FUNCIÓN.** La Auditoría actúa sobre la actividad administrativa descrita en informes contables.

-. **ÁMBITO.** La auditoría se ejerce sobre la organización empresarial, con desconocimiento del entorno en que ésta lleva a cabo sus actividades.

-. **RELACIÓN.** Por su relación con los administradores la auditoría clásica tuvo un carácter externo, en la perspectiva de garantizar una independencia de la opinión emitida por los auditores, los cuales poco a poco fueron optando la denominación de Auditor Externo.

-. **OPORTUNIDAD.** Se ejerce con posterioridad a los actos de los administradores.

-. **COBERTURA.** En principio cubrió la totalidad de la información contable pero a medida que el Control Interno ganó importancia se fue limitando a aspectos parciales, mediante la aplicación de pruebas, tales como la reconstrucción de saldos, las pruebas selectivas y la confirmación.

-. **FORMA.** Por su forma se estableció como una evaluación de resultados, determinó actuar sobre informes.

-. **CONTINUIDAD.** El modelo se aplicó con carácter eventual, hecho presionado por su oportunidad posterior a los actos de los administradores.

-. **SUJETO PASIVO.** El modelo anglosajón actuó sobre los recursos financieros y solo por extensión alcanzó los recursos físicos, se aplicó de manera especial sobre informes, responsables, bienes y documentos, los últimos casi siempre como verificadores de la información financiera.

Mientras la auditoría recorría el largo camino de la especialización para iniciar el retorno a la integridad en el marco del interés privado, se presentaron importantes mutaciones en la estructura de los controles administrativos, originadas en las mismas variables, pero con características bien diferentes. Las mismas necesidades de control que propietarios y administradores en tuvieron que satisfacer en su nueva relación, requirieron formas de solución a necesidades de control e información al interior de las organizaciones. Uno de los problemas fundamentales de los controles externos consiste en su eventualidad y carácter posterior; la administración requiere especialmente de controles preventivos y

perceptivos, en alguna medida el control evaluativo comporta un componente lamentativo.

En el ámbito interno, los nuevos requerimientos de control se fueron solucionando por el fortalecimiento del control interno, dando origen a su reconocimiento. Antes que múltiples especialidades, el Control Interno intentó un desarrollo integrado que fue ampliando sus funciones, su campo específico de trabajo, procurando no solo la integridad de los roles de control, sino también la del tiempo u oportunidad del control.

En sus comienzos el control interno solo comportaba un necesario complemento de las actividades de auditoría financiera externa, encargado de realizar tareas rutinarias elementales como las conciliaciones bancarias, arqueos de caja, pruebas selectivas de inventarios, etc., con el objeto de detectar errores en la información contable; tuvo que resolver cada vez más problemas de orden financiero, administrativo y operacional, evaluando no solo información contable sino las relaciones causales de las anomalías expresadas en los números contables, convirtiéndose poco a poco en una estructura de técnicas y procedimientos dirigidos a:

- Promoción de la exactitud y confiabilidad de los números contables
- Preservación de los recursos organizacionales contra el derroche, el fraude y la ineficiencia
- Medición del grado de cumplimiento de la política organizacional
- Evaluación de la eficiencia total de la organización

A través de estas funciones el control interno protege los intereses organizacionales y representa la esencia del control. Adicionalmente promueve los intereses de la organización mediante la evaluación de resultados que permite la comparación de metas y logros, analiza estos mismos resultados para determinar los niveles de ganancia, el comportamiento y estructura financiera.

El Control Interno deja de ser un instrumento de control financiero y realiza múltiples funciones sobre aspectos administrativos y operacionales, orientando sus acciones hacia la determinación de responsabilidades por las anomalías encontradas, la confirmación de una información general objetiva que tenga validez e importancia para la planeación, todo ello en el marco de la salvaguardia del interés empresarial.

En desarrollo de sus actividades, el control interno actúa sobre la estructura de la organización, evaluando la división del trabajo por aplicación del principio de especialización a través de las funciones y relaciones de autoridad y dependencia, lo cual permite la determinación de responsabilidades tanto en el campo de la ejecución como en el de la supervisión, o sustitutivamente identificando fallas de la estructura y generando las consecuentes recomendaciones de ajuste. También actúa sobre métodos, procedimientos y normas de operación, para identificar en

los procesos cuellos de botella, duplicación de funciones o vacíos de flujos que igualmente constituyan factor de las anomalías y formula las recomendaciones consecuentes.

Contrariamente a los controles externos que solo actúan sobre los estados financieros, el control interno aplica sobre el sistema contable integralmente considerado, es decir, incluyendo la planeación (Manuales de Procedimientos Contables), captura, clasificación y acumulación de datos, producción de informes, análisis y evaluación. La práctica de controles internos sobre la totalidad del proceso contable, integra a su estructura normas permanentes de control, que deben ser cuidadosamente observadas por los trabajadores contables, constituyéndose en uno de los objetos fundamentales de la evaluación de la auditoría externa financiera, la cual cada vez se va haciendo más dependiente de su calidad, con base en él limita la extensión de sus pruebas, se va convirtiendo en vigilancia de la vigilancia.

De acuerdo con la normatividad desarrollada, el control interno no sustituye el juicio profesional del auditor externo, su responsabilidad seguirá siendo de la auditoría externa. El control interno en sí mismo no sirve para planear, mas bien pretende orientar la obtención de los objetivos de la planeación, al re-direccionar la acción administrativa cuando ésta se desvía de los mismos.

Los controles deben tener una estructura que los haga complementarios e interrelacionados, permitiendo así su acción coordinada, pero fundamentalmente deben ser aceptados por el personal como pre-requisito de su acción en el proceso administrativo.

1.3.3 Prospectiva del Enfoque Anglosajón

Los modernos métodos de producción y las características generales del mercado, poco a poco fueron originando cambios fundamentales en las formas de actividad de las organizaciones empresariales, tradicionalmente soportada sobre los principios o normas generales de la sociedad industrial que en criterios de Alvin Toffler se resumen en: Uniformización, Especialización, Sincronización, Concentración, Maximización y Centralización¹⁶. Estos principios en el desarrollo de la sociedad capitalista poco a poco se fueron transformando en unos nuevos, fundamentados especialmente en la diversidad, los gustos de los consumidores que dieron un carácter cada vez más transitorio a los productos acortando sus ciclos de vida, y dando origen a una serie de características de mercado, al convertirse los estilos de vida en variables fundamentales, originarios de los nichos de mercado.

Estas nuevas situaciones han presionado cambios estructurales en la empresa que aún no completan su desarrollo, determinan la necesidad de complementar la información contable, hasta ahora concentrada en aspectos financieros, administrativos y de producción con la nueva información sobre el mercado, que

¹⁶ TOFLER Alvin, La Tercera Ola, Plaza y Janés Editores, Madrid 1980

hoy solamente es satisfecha por datos complementarios al sistema formal, derivados especialmente de intermitentes estudios de mercado. La Contabilidad del mercadeo constituye el prerequisite para el nuevo avance del control. La auditoría de Mercadeo en el plano externo y la función de control de mercado en el plano de control interno.

Estas mismas condiciones determinan que la diversidad de los productos tiene que apoyarse en una actividad permanente de investigación y desarrollo, constituyendo al conocimiento como el activo fundamental de las organizaciones que para convertirse en factor controlable debe estructurarse como objeto informado.

El desarrollo de la sociedad ha determinado igualmente un cambio en el concepto de calidad, el cual se ha desplazado de las tradicionales concepciones que lo tipificaron como satisfacción de estándares físicos o físico-técnicos, hacia la satisfacción de deseos de los consumidores y la provisión a estos de opciones múltiples. Este hecho hace que las actividades de supervisión y control de calidad realizadas por las tradicionales estructuras del control administrativo se hagan insuficientes y en complementariedad a las rutinas de siempre se desarrollen nuevas prácticas administrativas como la Calidad Total que empieza a generar profundas mutaciones en la estructura del control administrativo, y tendrá similar influencia en el control externo, como vigilancia de la vigilancia.

El ascenso del conocimiento a factor de producción, inició la transformación de la sociedad industrial a sociedad de la información y originó cambios en las estructuras administrativas, haciendo que la uniformidad diera paso a la diversidad, la centralización a la descentralización, la concentración a la formación de centros de beneficio (empresa interna), las jerarquías dieran paso a las cadenas de trabajo y en fin la transformación de una empresa de tecnología forzada, estructuras y procedimientos estáticos a una empresa flexible de alta tecnología soportada básicamente sobre la ingeniería instantánea, exigencia determinante de la diversidad.¹⁷

Todas estas transformaciones obligan el reordenamiento de las estructuras de control organizacional, el control de calidad se transforma en control total de calidad, y se generan importantes mutaciones en las estructuras administrativas y operacionales que simultáneamente han de causar transformaciones en los procesos de supervisión que pierden injerencia, y las funciones de control interno se hacen más amplias y multifacéticas. El criterio central del control, estar fundamentado en información, no solamente se mantiene, se fortalece, originando la transformación estructural del control administrativo, que busca unificar las actividades de información y control interno en una sola dependencia: La Contraloría.

¹⁷ TOFLER Alvín, El Cambio de Poder, Plaza y Janés editores, Madrid 1990.

En el campo del control externo se generan múltiples alternativas. Las funciones de control de mercado, tienden a constituirse en una nueva especialidad, y los círculos olímpicos (ceros) de la calidad total se integran a las estructuras de control financiero, administrativo y operacional. En el campo del control administrativo toma gran auge el control de los recursos humanos, y busca la integración del sexto cero de la calidad total, el desprecio cero, como elemento de reconocimiento del valor de la persona, abriendo puertas de bienvenida a los índices de eficacia. En la perspectiva del control externo se generan mutaciones en las funciones de las auditorías tradicionales, y se origina una nueva especialidad, la auditoría de mercadeo. En el enfoque integral la auditoría operativa ampliará su campo de acción con las nuevas funciones, permaneciendo en uno y otro caso en el ámbito del interés privado.

El proceso de cambio en la administración no se detiene, una vez predominó el producto, en la sociedad de oferta, luego el cliente; la sociedad de demanda, aún no entendida y desarrollada por la Contabilidad y el control, hoy se caracteriza por la prevalencia del talento humano, un renacer de las teorías de relaciones humanas ahora comprendidas dentro de enfoques éticos, teleológicos.

Esta nueva visión de la administración privilegia a la persona como factor determinante de productividad, competitividad, cooperación y servicio, entendiendo que el poder cede su campo a la cooperación y la competitividad al servicio. El trabajo, finalmente dignificado por completo en la sociedad del conocimiento, reclama la autonomía y ésta le es concedida en un medio de responsabilidad.

El control interno abandona sus acciones tradicionales de segmentación de funciones, supervisión, autorizaciones, examen y fundamentado en la capacitación se orienta a la asignación de responsabilidades, transformando los controles en autocontroles, concediendo autonomía a los trabajadores y asignándoles por ello el precio de la retribución por la negligencia, dolo o incompetencia, a través de la asignación coordinada y detallada de responsabilidades. Hoy control interno es asignación de responsabilidad, autonomía, comunicación y pertenencia.

Un factor adicional debe incorporarse al análisis y es la influencia de la nueva sociedad de mercado, el neoliberalismo como ideología y la globalización como estrategia, en el desarrollo de la profesión contable. La idea de la Contabilidad como descripción de transacciones empresariales cedió paso a la Contabilidad como mercancía, orientada en su lógica mercantil a la satisfacción de los intereses del cliente, cada vez más orientados por el capitalismo financiero que se interesa en mercado de valores y determinación del valor de empresa en marcha tan necesario en la nueva sociedad de las absorciones y fusiones que caracterizan los mercados oligopólicos del mercado imperfecto.

Respondiendo a los requerimientos de la economía simbólica en que el valor no se crea en los procesos de trabajo, economía real, sino en los símbolos, la Contabilidad se transforma de descriptor en creador de valor por la incorporación

de nuevos elementos a la información, diversificación de bases de valoración incorporando valores de mercado, valor razonable e incorporando activos no transaccionales como es el caso de los intangibles, por algunos restringidos al llamado capital intelectual. Es el origen de la Contabilidad creativa, no en el sentido de manipulación de información sino de creación de valor, que sin duda constituye determinante avance en su desarrollo.

La segunda transformación se concentra en la simbiosis de las funciones profesionales de asesoría y control, la consolidación de empresas multinacionales de contaduría conduce a la pérdida de independencia en el dictamen de información, este principio ético tiende a ser transado por el de profesionalismo, consecuencia de la diversificación de los portafolios de servicios que perdieron la línea divisoria entre administración y control. Las reglas de ejercicio profesional dejaron de constituir una actividad de autorregulación gremial y dentro de la lógica de la nueva economía empezaron a ser determinadas por los gustos de los consumidores, los emisores de valores, las grandes multinacionales, se apoderan de los organismos reguladores y empiezan a emitir normas profesionales a la medida de sus necesidades, a la medida de sus sueños de controlar el mundo.

La información contable empieza a responder a los intereses de sus usuarios y no al interés público – general. Aunque el argumento se vincule a los discursos promocionales de la nueva racionalidad, las normas constituidas en artefactos ideológicos, en instrumentos políticos rebasan las fronteras nacionales y pretenden reconocimiento mundial, considerando como entorno solo los intereses del capital financiero internacional y su aplicación en importantes metrópolis capitalistas conducen a la mas grande crisis de la confianza en toda la historia de la economía, presionando a los mas importantes centros de la triada a renunciar al Estado mínimo, no intervencionista, para regular la Economía y recomponer la normatividad y el orden.

En Estados Unidos se recupera la función reguladora del Estado y se establece que en Contabilidad los registros deben seguir las transacciones, documentarlas, lo que muchos consideran retornarla al siglo quince y otros reconocen como su objetivización para permitirle mostrar la realidad económica, acercándola a las características de la Contabilidad forense y en relación con la auditoría se exige mayor cobertura, precisión al sustituir la razonabilidad por la exactitud, independencia el recuperar los valores que definieron barreras entre la asesoría y el dictamen y lo más importante exigiendo incorporar al dictamen no solo elementos relativos al control interno sino al cumplimiento de disposiciones legales y estatutarias, dando el mas importante paso en la historia de la profesión para acercar la auditoría al modelo de fiscalización.

Europa avanza en el mismo camino, rompe el proceso de convergencia normativa iniciado en la década de 1990, declarando por los gobiernos de España, Italia, Francia y Alemania que no se acepta la aplicación de la norma de valor razonable establecidas preferentemente en las Normas Internacionales de Contabilidad (ahora Estándares Internacionales para Reportes Financieros) e impulsando un

modelo de auditoría verde, llamado auditoría estatutaria que también se asemeja al modelo forense latino.

El extenso análisis del enfoque anglosajón justifica su importancia por las propiedades de los enfoques educativos de los países que actúan bajo esta influencia. Estados Unidos siempre ha definido su política educacional en un enfoque de capacidades de los profesionales, capacidades que se identifican en el análisis ocupacional con la constancia de una educación de demanda que siempre forma para el mercado, dejando a instituciones independientes y empresas privadas los desarrollos de la investigación. Por eso sus procesos educativos son muy particulares; terminado el High School los jóvenes ingresan a un bachillerato universitario con duración promedio de tres años, constitutivo de un nivel básico, normalmente en lo que llamaríamos Ciencias Económicas, luego ascienden a una Maestría (dos años) y una vez aprobada la maestría en contaduría se procede a la presentación de exámenes de competencia, los cuales se surten ante los organismos gremiales de cada Estado en que se pretenda ejercer y es el organismo gremial quién autoriza el ejercicio profesional, una vez los exámenes demuestran que el candidato domina las capacidades determinadas por el mercado. En muchos estados además de la formación académica se exige Experiencia práctica.

Otros países que educan en la misma concepción anglosajona tienen un matiz diferenciador con Estados Unidos, el Plan de Estudios se origina en análisis funcional y resultados del desempeño, desde luego determinados por el mercado laboral o de servicios, básicamente a partir del mismo análisis ocupacional. Es el caso de Australia, Nueva Zelanda, Reino Unido, Canadá y Sudáfrica.

1.4 Entorno internacional de la educación contable

El modelo de globalización económica ha tocado las puertas de la educación contable, promoviendo unas guías internacionales de origen gremial¹⁸ y un proyecto de la Organización de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo¹⁹, conocido como ISAR.

En lo referente a las guías de origen gremial se resumen en:

- 7ª. Guía Internacional de Formación. Necesidades de formación básica y práctica para los técnicos contables.
- 9ª. Guía Internacional de Formación. Formación previa, pruebas de competencia profesional y experiencia práctica del experto contable.

¹⁸ Federación Internacional de Contadores Autorizados IFAC, Guías Internacionales de Educación. 1996.

¹⁹ **ISAR 5.** 16º Período de Sesiones. Directiva para la elaboración de un programa mundial de estudios de Contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación. Febrero 17 – 19, 1999. **ISAR 6.** 16º Período de sesiones. Plan de estudios mundial para la formación de contadores públicos profesionales. Febrero 17-19, 1999. **ISAR 21.** 20º Período de sesiones. Modelo revisado de plan de estudios de Contabilidad. Septiembre 29 a Octubre 1, 2003. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

- 11ª. Guía Internacional de Formación. Necesidades de formación en tecnología de la información.
- 2ª Guía Internacional de Formación. Formación profesional permanente.

Los solos títulos de las Guías Internacionales permiten identificar el énfasis pragmático de las orientaciones, que no son Estándares,²⁰ la gran preocupación por los asuntos prácticos y por el aprendizaje en el trabajo, aprender haciendo al estilo de las escuelas inglesas desarrolladas desde los usos y costumbres de los gremios artesanales.

La Guía 7ª²¹. Se orienta a la formación de técnicos contables, los cuales no son profesionales, serían su soporte en el trabajo, sus asistentes y para ellos se recomienda un proceso de capacitación integrado por un componente básico integrado por aritmética, comunicación y supervisión y un componente específico en Contabilidad integrados por un programa de formación básica y otro de formación práctica.

“El programa de formación básica incluye los siguientes cursos:

Procesos y sistemas contables básicos
 Elementos básicos de comunicación
 Organización administrativa
 Matemática y estadística
 Conceptos y práctica contable
 Elementos de sistemas de información
 Estudio del entorno de la organización (legal y socioeconómico)
 Control contable y de la organización”

La formación práctica en actividades mercantiles debe obtenerse de manera preferente en experiencia de oficina e incluye:

- Contabilidad de compras.
- Inventarios.
- Nómina.
- Costos y presupuestos.
- Ventas y créditos.
- Caja y bancos.
- Contabilización en el mayor.
- Preparación de informes.

²⁰ Puede consultarse el documento Declaración de Obligaciones de Miembros, emitido en julio de 2003 en el cual se ponen los documentos educativos con la pretensión de transformarlos en Estándares a partir de 2005.

²¹ Emitida en 1988, con base en las conclusiones de la Conferencia Asiática y del Pacífico sobre Educación Contable para el Desarrollo, realizada en Manila Filipinas del 12 al 16 de noviembre de 1984.

La 9ª. Guía internacional de Formación²² se refiere a Expertos Contables, el equivalente a contadores profesionales, estableciendo el proceso de acreditación profesional que se inicia con una formación previa para continuar con la exigencia de exámenes de competencia profesional, una experiencia práctica y finalmente establecer unos criterios sobre equivalencias de títulos académicos.

La formación previa incluye conocimientos básicos en:

- Contabilidad financiera.
- Contabilidad de gestión.
- Informática.
- Auditoría.
- Sistema fiscal.
- Finanzas.

Como una formación de apoyo se establece el estudio de una serie de elementos que coadyuvan a la solución de problemas y razonamiento, como:

- Economía.
- Derecho.
- Matemática y Estadística.
- Ciencias del comportamiento.
- Dirección de empresa.

Las diferencias con la formación de los técnicos contables son ciertamente escasas. La Guía recomienda que la extensión de los estudios no debe ser inferior a tres años de tiempo completo y en el caso de combinarse con actividades prácticas debe garantizarse la extensión para que se alcance el tiempo de formación académica.

El aprendizaje debe ser demostrado mediante pruebas de competencia profesional que pueden ser realizadas por el gremio o por entidades reconocidas para esta práctica y se orientarán a:

- Evaluar el conjunto de conocimientos relevantes para la profesión.
- Medir la habilidad necesaria para aplicar esos conocimientos a problemas prácticos.
- Establecer una visión profesional del trabajo.
- Establecer el adecuado conocimiento de los requerimientos éticos de la profesión.
- Determinar la capacidad de extraer de diversas materias el conocimiento necesario para resolver problemas interdisciplinarios.

²² Emitida en 1991, incorporando en ella las Guías 2, 3, 4, 5, 6, y 8, emitidas entre febrero de 1982 y noviembre de 1989.

- Identificar la información relevante a un problema concreto distinguiendo lo importante de lo intrascendente en un conjunto de datos.
- Medir la capacidad, ante una situación en que se presenten conjuntamente varios problemas, de identificar cada uno de ellos y ordenarlos según su prioridad.
- Apreciar la posibilidad de que existan soluciones alternativas y entender el papel que juega el criterio al tratarlas.
- Capacidad de comunicarse adecuadamente con el usuario, formulando recomendaciones realistas de manera concisa y lógica²³.

Las pruebas son objeto de la determinación de una serie de requisitos y características obtenidas de la psicología cognitiva, correspondiendo en gran medida con los estándares requeridos por el ICFES para los exámenes de calidad de la educación superior.

La Guía continua con el tema de la experiencia práctica, definiéndola como aquella que se obtiene en el trabajo, recomendando que se extienda por un mínimo de tres años a fin de ser suficiente para “permitir al futuro profesional de la Contabilidad obtener una adecuada comprensión de la organización y el funcionamiento del mundo de los negocios; ser capaz de relacionar el trabajo del experto contable con otras funciones y actividades empresariales; tomar conciencia del entorno en que prestará sus servicios; desarrollar las capacidades y aptitudes personales adecuadas y obtener el entrenamiento técnico especializado en materias contables que asegure su competencia profesional”.

La preocupación por la experiencia práctica es ciertamente profunda, no concluye con el establecimiento de objetivos por parte del estudiante, se prolonga en el establecimiento de reglas sobre el empleador y de sistemas de supervisión, incorporando requerimientos como el establecimiento de metas de las prácticas evaluación parcial y final de los mismos y el establecimiento de un registro de empleadores competentes.

Es notorio el énfasis funcionalista de la Guía, la formación académica recomendada se fundamenta en análisis ocupacional y el requisito de experiencia es tan extenso como el de formación académica, eso si, concluyendo en la necesidad de formación profesional universitaria. El enfoque desconoce las formas de trabajo de la sociedad del conocimiento más caracterizado por el análisis simbólico que por las rutinas funcionales y en tal circunstancia solo concibe un profesional al servicio de la empresa y no al servicio del conocimiento y la sociedad.

Este modelo profesional internacional continúa con la Guía 11, la cual se refiere a tecnología de la información como referencia a “la informática y el conjunto de técnicas relacionadas con la misma aplicadas a los sistemas de información para la dirección” incorporando en ella sistemas operacionales, bases de datos,

²³ Objetivos de las pruebas de competencia profesional tomados de la 9ª. Guía Internacional de Formación

sistemas expertos, búsqueda de datos, utilitarios para análisis y toma de decisiones, procesadores de palabra, etc. La Guía recomienda experiencia o capacitación previa a la formación académica en herramientas de esta naturaleza y su incorporación en el proceso educativo, no solo como asignaturas, mas bien como instrumentos utilizables en el proceso de aprendizaje.

El modelo propuesto concluye con la Guía 2 Sobre formación profesional permanente, en educación formal y no formal con el objetivo de actualizar conocimientos y contemporizar con los desarrollos de la ciencia y la tecnología para ser más eficaz en el trabajo, proponiendo un mínimo de treinta horas anuales que podría requerirse para mantener vigente la licencia profesional. Desde luego la Guía dos fue primero y no última, pero esta evaluación es sistemática y se separa de la intuición y el casuismo como las guías internacionales han sido construidas para responder a eventualidades coyunturales.

El enfoque desarrollado por IFAC es desarrollado en el proyecto ISAR, que incluye la paradoja de no abordar la problemática educativa desde UNESCO, sino desde UNCTAD (Organización de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, síntoma de la continuidad de las percepciones funcionalistas y ocupacionales de la educación contable. En el proyecto ISAR se va más lejos que en las Guías Internacionales de Formación, después de una exposición argumental de profundo interés²⁴, se desarrolla primero en ISAR 15 y luego en ISAR 21 la propuesta de un plan de estudios mundial, una clara pretensión de establecimiento de pensamiento único, caracterizado por la ausencia del componente saber porque se concentra en el hacer práctico y en el ser al servicio de la empresa y no de la sociedad como clara expresión ideológica del capitalismo financiero.

El proyecto se puede sintetizar en la intencionalidad de la globalización del mercado de los servicios contables a partir del establecimiento de una certificación profesional internacional de la cual sus elementos sustanciales se enuncian sin análisis porque este es correspondiente con lo expresado en relación con las Guías Internacionales de Formación, pues comportan el mismo pensamiento e intención.

1.5 Requerimientos para la certificación internacional

Para que el profesional de un determinado país pueda acceder a la acreditación internacional que lo autorice para el ejercicio profesional en empresas multinacionales²⁵, debe residenciarse en una nación que garantice en la profesión contable:

²⁴ ISAR 5. 16º Período de Sesiones. Directiva para la elaboración de un programa mundial de estudios de Contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Febrero 17 – 19, 1999.

²⁵ La globalización no implica la libre circulación de personas, solo de capitales y mercancías. El estado nación con restricciones fitosanitarias, políticas, de discriminación social y estímulo de la xenofobia, a través de requerimientos como visas y especialmente visas de trabajo, se encarga de evitar la movilidad. La

- Formación académica previa a la acreditación
- Sistema independiente de exámenes de competencia profesional
- Requisitos de experiencia práctica (de acuerdo a los pretendidos estándares internacionales)
- Programa de educación continuada

Se requiere un organismo de acreditación internacional que se integre por un consejo de dirección, una junta de acreditación y una junta de normas técnicas que acrediten al acreditador nacional.

1.6 Estructura General de ISAR 5.

I. APTITUDES

I.I. APTITUDES INTELECTUALES

Los contadores públicos, deberán demostrar:

- Capacidad de análisis, investigación, reflexión lógica abstracta, razonamiento inductivo deductivo, análisis crítico.
- Capacidad para identificar y resolver problemas complejos en situaciones complicadas y poner a prueba la aptitud para resolver problemas
- Capacidad para seleccionar y asignar prioridades con recursos limitados y organizar el trabajo para respetar plazos estrictos.
- Capacidad para adaptarse a los cambios

I. II. APTITUDES DE RELACIÓN CON OTRAS PERSONAS

- Capacidad para trabajar con otros, organizar y delegar tareas, motivar y formar a otras personas, responder y resolver conflictos y dirigir personal
- Capacidad para relacionarse con personas de diversas formaciones culturales e intelectuales.
- Capacidad para negociar soluciones y acuerdos aceptables en situaciones profesionales.
- Capacidad para trabajar eficazmente en un contexto multicultural.

I. III. APTITUDES DE COMUNICACIÓN

- Capacidad para presentar, discutir y defender opiniones
- Capacidad para escuchar y leer incluidas sensibilidades hacia otras culturas e idiomas.

acreditación internacional es útil para trabajar en el país con remuneraciones nacionales que constituyen ventajas comparativas, al servicio de empresas multinacionales.

- Capacidad para localizar, obtener, organizar, comunicar y utilizar información.

I. IV. APTITUDES DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

- Capacidad para operar sistemas de datos, microcomputadores y redes locales.
- Capacidad de utilización de correo electrónico
- Capacidad para acceder y recuperar información de bases de datos en línea
- Capacidad para utilizar procesadores de texto, hojas de cálculo, bases de datos y al menos un programa contable.

II. CONOCIMIENTOS

II. I. CONOCIMIENTOS GENERALES

- Conocimiento de la historia
- Conocimiento del comportamiento humano
- Economía política y sociedad
- Investigación y evaluación de datos cuantitativos
- Realización de investigaciones, razonamientos lógicos abstractos y comprensión de juicios críticos
- Apreciación del arte, la literatura y las ciencias
- Conciencia de valores personales y sociales
- Formulación de juicios de valor

II. II. CONOCIMIENTOS PROFESIONALES

- Conocimientos de la organización, la empresa y la Economía
- Métodos cuantitativos y Estadística empresarial
- Comportamiento empresarial
- Gestión de operaciones
- Comercialización
- Transacciones comerciales internacionales

II. III. CONOCIMIENTOS SOBRE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

- Concepto de tecnología de la información para sistemas empresariales
- Control interno en sistemas empresariales sistematizados
- Elaboración de normas y prácticas para sistemas empresariales
- Gestión de la introducción, aplicación y utilización de tecnología de la información
- Evaluación de sistemas empresariales sistematizados.

II. IV. CONOCIMIENTOS SOBRE CONTABILIDAD

- Contabilidad y preparación de informes financieros
- Gestión de la contabilidad
- Tributación
- Derecho empresarial y comercial
- Auditoría externa e interna
- Finanzas y gestión financiera
- Ética profesional

III. VALORES PROFESIONALES

- Integridad, objetividad e independencia.
- Conocimiento de las normas profesionales éticas.
- Preocupación por el interés público.
- Sensibilidad hacia la responsabilidad social.
- Compromiso de aprendizaje continuo.
- Credibilidad, profesionalismo, calidad del servicio y confianza.

IV. EVALUACIÓN DE COMPETENCIA PROFESIONAL

- Examen de competencia para demostrar:
- Conocimiento sólido de aspectos generales y profesionales.
- Capacidad de aplicación de conocimientos técnicos.
- Utilización del conocimiento para resolver problemas.
- Capacidad para identificar y priorizar problemas.
- Capacidad de discernimiento entre diversidad de soluciones.
- Comunicación efectiva con usuarios y formulación de recomendaciones pertinentes.
- Conciencia de requisitos éticos de la profesión.

V. EXPERIENCIA PRÁCTICA

V. I. OBJETIVOS

- Refuerza el conocimiento de la organización y el funcionamiento de la empresa.
- Relaciona la función de Contabilidad con otras actividades y funciones de la organización.
- Adquisición de conciencia del entorno en que se prestan los servicios.
- Desarrolla la ética profesional y los valores en situaciones prácticas.

- Oportunidad de trabajar a niveles progresivos de responsabilidad.
- Adquisición de capacidad especializada en Contabilidad para garantizar la competencia profesional.

V. II. VERIFICACIÓN DE EXPERIENCIA

- Sistema de control y preparación de informes sobre experiencia.
- Facilitar información detallada en forma de manuales a empleadores y estudiantes.
- Mecanismos de reconocimiento de empleadores.
- Evaluación y aprobación del entorno de la experiencia.
- Evaluar la experiencia sobre la base de presentaciones orales o escritas debidamente confirmadas por el empleador.
- Revisar las calidades de los empleadores.
- Sistema de informes periódicos para considerar los cambios en la naturaleza, alcance y contenido de la experiencia.

VI. FORMACIÓN CONTINUADA

- Mantener y mejorar los conocimientos técnicos y las aptitudes profesionales.
- Coadyuvar a la aplicación de técnicas, comprensión de la evolución económica y evaluar su impacto en el ejercicio profesional para hacer frente a nuevas responsabilidades y expectativas.
- Ofrecer garantías razonables a la sociedad sobre los conocimientos técnicos y las aptitudes profesionales.

Esta presentación sucinta de los contenidos del Proyecto ISAR no tiene real correspondencia con el Plan de Estudios Mundial Para formación de Contadores Profesionales desarrollado por el mismo proyecto en ISAR 21²⁶, en el es evidente el enfoque funcionalista derivado del análisis ocupacional y la ignorancia de lo disciplinar, al constituirse como un plan de estudios mas orientado al adiestramiento que al conocimiento, lo cual riñe con la filosofía de aptitudes, conocimientos y valores descritos en ISAR 5.

1.7 Conclusiones

Tal vez porque la Contabilidad se definió alguna vez como el lenguaje de los negocios, la educación requerida para la formación de profesionales en esta área se desplaza del mundo del conocimiento al mundo del comercio, en relación con organismos formuladores de políticas. La realidad puede ser diferente, los servicios contables son un excelente negocio y están ligados a la racionalidad del capital financiero y por ello sus concepciones instrumentales deben responder a ese llamado del mercado más que cualquier otro saber. El mercado de los

²⁶ **ISAR 21**. 20º Período de sesiones. Modelo revisado de plan de estudios de Contabilidad. Septiembre 29 a Octubre 1, 2003. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

servicios contables se ha oligopolizado, es controlado a nivel mundial por un reducido número de empresas multinacionales y a pesar de que el trabajo se ha flexibilizado por efectos del out-sourcing, en la globalización hay cada vez menos profesionales independientes y más dependencia, exigiendo la determinación de competencias establecidas por los empleadores y por tanto estandarización de las características de los servicios

Este no es un movimiento lineal. El Tratado de Maastricht, por el cual se consolidó la Unión Europea plantea en su artículo 126 sobre educación y 127 sobre formación profesional la eliminación de cualquier pretensión de estandarización de estas actividades, esta política se desarrolla en las directivas una y dos sobre educación y profesiones estableciendo las bases de convalidación de títulos y requiriendo la formación de colegios profesionales nacionales para profesiones de interés social. Se establecen exámenes para poder ejercer en países diferentes al nativo o a aquel en que se obtuvo el título y estos versan en lo fundamental sobre las diferencias curriculares y de competencias determinadas por el entorno social, económico y jurídico. Las tendencias emergentes en Estados Unidos y Europa en relación con la intervención del Estado en el Derecho contable no constituyen el mejor augurio para la adopción de estándares globales.

Los servicios contables se caracterizan por su heterogeneidad y ello influye de manera profunda los currículos y los planes de estudio, hecho que conduce a una conclusión incontrastable acerca de los exámenes de calidad de la educación superior en esta disciplina o profesión: su estructura debe ser ecléctica, no puede responder a los intereses exclusivos de una escuela o un sector empleador, deben reconocer la diversidad que caracteriza el ejercicio profesional en lo nacional y en lo global y reivindicar los procesos de investigación que tímidamente pero eficazmente viene desarrollando la educación contable colombiana.

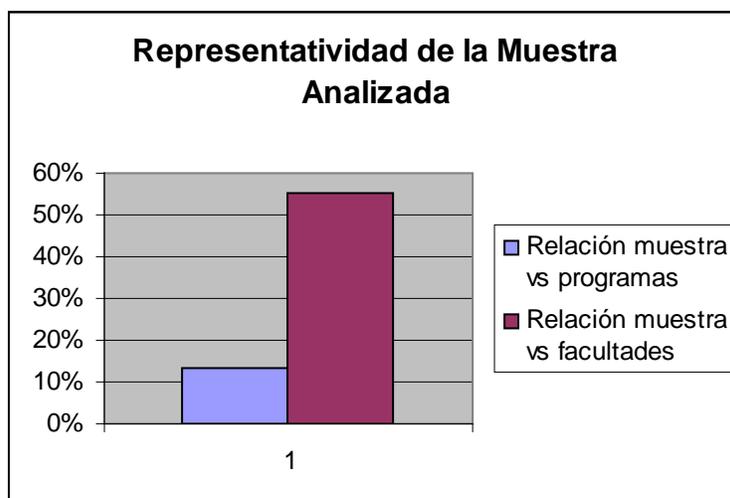
2 Caracterización de la formación profesional en Colombia.

La caracterización de la prueba exige establecer los rasgos principales que acompañan a las estructuras curriculares vigentes que son base para la formación de contadores públicos en Colombia. En este sentido, el documento se centra en reconocer y analizar la situación actual de los planes de estudio, sus características, las áreas y componentes que le son afines. Se ha seleccionado una muestra de 42 planes de estudios, que representan el 13% de los programas registrados. La muestra selecciona facultades diferentes, con lo cual ella representa el 55% de las facultades en el país.

Los datos generales de la población de programas de Contaduría Pública registrados en el Sistema Nacional de Información de la Educación Superior – SNIES –, son:

Categoría	Número	Porcentaje
Programas de Contaduría a nivel nacional	315	100,00%
Programas de Contaduría modalidad a distancia	6	1,90%
Presencial	309	98,10%
Facultades de Contaduría	76	
Programas en las 4 ciudades principales	99	31,43%

Representatividad de la muestra seleccionada:



2.1 Evolución de los planes de estudio.

Desde su nacimiento, los planes de estudio de las facultades de Contaduría Pública establecieron un perfil particular de enseñanza práctica. De hecho, la historia registra que el paso de la escuela nacional de comercio al carácter de facultad nacional de Contaduría, se efectuó sin que para ello se estableciera un cambio real en cuanto al contenido y organización de la enseñanza que era eminentemente técnica²⁷.

Desde su fundación, los planes de estudio estuvieron marcados por el adiestramiento y capacitación técnica en contabilidad, adherida a una enseñanza comercial y de negocios donde en forma especial se dio preferencia a la rutina y el desarrollo de la habilidad para el registro de datos cuantitativos.

Es hasta 1966 que se evidencia el primer seminario formal programado por las facultades de Contaduría, donde se ventila la urgente necesidad de dotar a los planes de estudio de cursos relacionados con la teoría económica, la Economía industrial, el comercio internacional, hacienda pública. En este seminario se buscó principalmente, que los contenidos curriculares se ajustaran a las políticas económicas pregonadas por los organismos oficiales encaminadas alrededor de

²⁷ Cubides H. Historia de la Contaduría Pública en Colombia. Siglo XXI p. 77.

asuntos como: la mecánica fiscal, los impuestos, el gasto público, la inflación. Con esta nueva perspectiva educativa, se intentaba ajustar la preparación del estudiante con conocimientos propios para comprender una Economía de intervención estatal al sector externo, para la correcta fiscalización y el adecuado control de impuestos²⁸.

Si bien desde esa fecha se potencian los planes de estudios del país, allegando el estudio de versiones teóricas ligadas fundamentalmente a los estudios económicos, la Contabilidad no sufre otra modificación que la intensificación de sus contenidos especialmente los relacionados con el estudio de la técnica del costo y la auditoría. La Contabilidad siguió siendo vista como una simple técnica y la formación de los estudiantes centrada en la capacitación y el adiestramiento. En este escenario de formación, los planes de estudio de las facultades no cumplieron otra función que preparar a los profesionales a través de una enseñanza técnica especializada, para un mercado de trabajo que requería en esos momentos de personas que ejecutaran tareas contables con un enfoque sencillo de cálculo y registro de operaciones, complementado con conocimientos de normalización y manejo de oficinas.

Por supuesto, desde los mismos inicios de las facultades de Contaduría Pública se evidenció una fuerte tensión entre el hacer y el saber contables. Los análisis curriculares dejaron entrever que al abordar los procesos de formación, estos tenían que asumirse con una clara relación dialéctica entre el hacer y el saber lo que implicaba una relación en la cual no podía excluirse ninguno ni tratarse el uno aislado del otro²⁹, situación que marcó lo que hoy en día sigue siendo la mayor tensión que presentan las estructuras curriculares de los programas.

Desde luego, la evolución de los planes de estudio de Contaduría Pública ha estado influida fuertemente por la misma evolución de las políticas educativas del país, de las necesidades económicas y sociales, del auge industrial, de los servicios y en especial de los enfoques curriculares que desde muy temprano se adhirieron a visiones de corte instruccional, despojando a los planes de estudios de miradas holísticas e integrales, malestar que se sigue presentando a pesar de los avances registrados en esas materias. Hoy en día se reconoce que en el proceso educativo instruccional contable, el docente ha pasado de ser un mediador de saberes a ser un aplicador y transmisor de los haceres, a través de técnicas e instrumentos que se agotan en el mismo proceso de aplicación³⁰.

La tensión entre "hacer- saber" y que se expresa como contradicción manifiesta entre planes de estudio que siguen versiones exclusivamente profesionistas y planes que intentan conjugar la práctica profesional con la praxis académica, ha estado significando el tránsito desde marcos de referencia depositados en el

²⁸ Cubides H. p. 93.

²⁹ Ivan Jurado. Perfil profesional del contador publico en la Universidad de Manizales. Tesis presentada en el marco de la Maestría en Ciencias de la Educación Superior. Convenio Universidad de la Habana, 1988.

³⁰ Martínez Guillermo. El rediseño curricular contable: entre lo profesional y lo disciplinar. En Del hacer al saber. Universidad del Cauca- C-Cinco. 2002. p. 117.

simple "hacer" a nuevas formas de referencia donde se intenta el establecimiento de observancias integrales, sistémicas, tanto de la formación, la enseñanza, como de la práctica profesional.

Este tránsito evolutivo, desde luego no está exento de contradicciones derivadas de las ópticas bajo las cuales se concibe la Contabilidad. Desde sus inicios curriculares y en materia formativa, la contabilidad asumió el punto de vista regulativo y normativo como parámetro exclusivo para dar respuestas a una dinámica social y económica impregnada por el intervencionismo de Estado. Al reducirse la Contabilidad a una simple técnica del cálculo y el registro, orientada por su versión de teneduría de libros con un enfoque exclusivamente regulativo, primó una concepción reducida de su campo de observación que se redujo a la consideración financiera de la empresa y el negocio, imposibilitando en la práctica el desarrollo de perspectivas disciplinares que nutrieran consistentemente los avances curriculares.

Buena parte del acervo en los curriculum que actualmente soportan la formación del Contador Público, está relacionado más con factores externos que han influido en su modernidad y modernización que con factores internos como producto de los acumulados interdisciplinares o interacción de saberes. El reconocimiento e importancia de la investigación en los curriculum, por ejemplo, ha sido mas el producto de desarrollos profesionales y de las nuevas necesidades manifiestas en el entorno, que el resultado de procesos de reflexión curricular sostenidos en el tiempo. Es evidente también, que por desconocimiento de la investigación curricular y su importancia, no sólo se han cometido serios errores metodológicos en su construcción, sino que se ha perdido el tiempo buscando encontrar a través de leyes el desarrollo de la Contabilidad. Esta podría ser la razón por la cual un campo tan importante como la auditoría se halla todavía atado al ámbito de la disciplina jurídica. Igual acaece para la Revisoría Fiscal³¹.

En este devenir como se afirma, no exento de contradicciones y de influencias propiciadas por factores externos, las estructuras curriculares se han venido modernizando, no siempre asistidas por concepciones de modernidad. En forma decidida y en la década del ochenta, los planes de estudio incorporan elementos y estructuras conceptuales relacionadas con la epistemología, las humanidades, la teoría contable asimilada desde el amplio espectro que representa el conocimiento positivo y normativo de las ciencias y las disciplinas.

Estas incorporaciones, de alguna manera alimentaron el desarrollo del curriculum con inconvenientes al momento de precisar criterios interdisciplinares y relaciones de conjunto. Por la vía de las humanidades se abrió el horizonte para un curriculum menos instrumental y mas centrado en el desarrollo del hombre, situación que no siendo suficiente por lo menos encara el problema del hombre en la sociedad y lo humano en las organizaciones.

³¹ Quintero Hernán. PROBLEMAS CONTABLES DEL MUNDO CONTEMPORANEO. En Memorias del 13 Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Publica. GECUA. Universidad de Antioquia. 1999.

En la medida que las humanidades y el estudio de los requisitos del método científico se incorporaron a los planes de estudio, se potenciaron los procesos de resignificación, reflexión y de aprendizaje. A través de la reflexión, de la conversación sustentada en los argumentos y de las habilidades cognitivas, progresivamente se está logrando la reconstrucción de un profesional más humano frente al mundo del trabajo, la sociedad y sus organizaciones. Muchas de las misiones y visiones que actualmente plantean los programas se centran especialmente en plantear la necesidad de una formación humana e integral más acorde con las actuales exigencias de las sociedades y el mundo moderno. Desde luego estas postulaciones, en la actualidad, no están exentas de peligros que devienen desde posiciones que pregonan las razones instrumentales y unidimensionales como las únicas vías posibles para el desarrollo humano.

Si bien la década del ochenta se caracterizó por la incorporación en los planes de estudios, de referentes humanísticos, epistémicos y metodológicos, la década del noventa se identifica claramente por la tendencia a asumir con propiedad los aspectos tecnológicos y de la informática (tecnología de la información y el procesamiento de datos asistidos por computador), situación que cambió drásticamente la naturaleza de los insumos empleados para la formación de profesionales. En términos generales, los currículos se vieron abocados a reformas no estructurales que incidieron sustancialmente en la formación de pensamiento del estudiante. Se trató de un cambio en la forma de procesar la información con marcada tendencia a limitar la capacidad de abstracción y desarrollo del pensamiento lógico.

Las estructuras curriculares de por sí congestionadas con gran cantidad de asignaturas, como resultado y producto de una inadecuada concepción de la división del trabajo académico que se asimiló a la división social del mismo, no solo se vieron abocadas al incremento de intensidades horarias profundizando la congestión, sino que resultaron impelidas a formas de trabajo académico que en aras del incremento sostenidos en los procesos y rutinas, se desarrolló con aparente criterio de modernización confundida con modernidad. En especial, la presencia y uso del computador para el procesamiento de datos o en el mejor de los casos de la tecnología, se tornó generadora de confusiones entre modernización y modernidad, con impactos serios sobre el devenir de la formación teórica, abstracción y nivel lógico de pensamiento que se supone le debe ser propia al estudiante para un desempeño innovador y creativo.

El examen de las actuales estructuras curriculares, comparadas con las propuestas en la década del ochenta, parecen evidenciar una marcada disminución en las intensidades dedicadas a la estructuración de pensamiento formal y lógico. A manera de hipótesis se puede afirmar que en la medida que se acrecienta el uso de artefactos tecnológicos y dispositivos reguladores, normalizaciones y estandarizaciones de la práctica profesional contable, se disminuye marcadamente la formación en el pensamiento lógico y abstracto (formación matemática y estadística) con impactos sustanciales en la investigación

contable, la autonomía, creatividad e innovación, aspectos que se suponen de trascendental importancia para el desarrollo de cualquier país. Los currículum de formación profesional que no son ajenos de esta situación, tendrán que efectuar urgentes y profundas modificaciones de concepción para afrontar las nuevas exigencias que demandan las profesiones y el desarrollo de las disciplinas.

2.2 Caracterización de la formación profesional en Colombia.

En breve mención vale la pena destacar las apreciaciones que en general se deducen de los exámenes efectuados por investigadores a los programas profesionales acreditados en Colombia. En especial para identificar que el estado de desarrollo curricular de los programas de Contaduría pública, en términos generales, no dista mucho de las caracterizaciones descritas como resultado de la evaluación. En este marco puede evidenciarse que las problemáticas educativas nacionales resultan comunes.

De los currículum se afirma, a nivel de debilidades:

Debilidades de los currículum
(cuadro 1).

De los currículum	Rigidez. Exceso de asignaturas. La alta intensidad horaria. Inexistencia de mecanismos de actualización curricular.
De los contenidos	Poco tratamiento de temas del entorno. Insuficiencia y des- actualización de los mismos. Falta de confrontación de los contenidos a nivel nacional e internacional. Limitaciones en la enseñanza del segundo idioma. Exagerada duración de los estudios.

Estrategias pedagógicas	Prima una pedagogía tradicional centrada en el profesor. Profesores que no han entrado en un proceso de innovación.
Investigación	Llama la atención el que no se destaque con fuerza ninguna sub-categoría, en especial la de investigación formativa.

FUENTE: La acreditación en Colombia: esfuerzos e impacto institucionales o nacionales. En Educación Superior, Sociedad e Investigación. Colciencias- Ascun. 2002. P: 230 - 238.

2.3 Examen desde las misiones y visiones postuladas por los programas.

El examen desde las misiones y visiones postuladas para los programas de contaduría pública, está indicando la existencia de una gran variedad de criterios, expresiones y posturas para señalar y significar el horizonte prospectivo de los curriculum.

Si bien la diversidad de "expresiones claves" que se manifiestan en las misiones y visiones, pueden significar el uso del principio de autonomía que por constitución es esencia de las universidades, también está señalando la ausencia de elementos conceptuales comunes que den lugar a interpretaciones definidas sobre tendencias modernas de la contaduría Pública, la Contabilidad, la sociedad y la cultura, manifiestas expresamente en las estructuras curriculares vigentes.

La diversidad de criterios y expresiones que se adoptan al momento de definir las directrices, que se supone guían el desarrollo de los correspondientes programas, manifiestos a través de las misiones, visiones, planes de desarrollo, planes estratégicos y académicos, ponen en cuestión por una parte, la poca coincidencia que existe entre los curriculum de formación del contador público en cuanto a las perspectivas de desarrollo y las tendencias que adoptan. En este aspecto se evidencian construcciones generales que si bien ubican enfoques, intenciones, intereses de formación, en la práctica traducen desarrollos desiguales, asimetrías, dispersiones, que impiden la existencia de un lenguaje común propicio para el entendimiento y accionar de la comunidad profesional y disciplinar. El impacto no puede ser otro que la presencia de diferentes ritmos de apropiación de los conocimientos, la desactualización y lo más grave el rezago frente al desarrollo del conocimiento contable.

Por otra parte y derivado de lo anterior, lo que se muestra en evidencia, es la atomización que presentan las facultades y programas de contaduría pública del país, los escasos niveles de comunicación con el entorno y la marcada debilidad

de la comunidad profesional y académica. El actuar en conjunto si bien no supone la homogeneización de referentes y puntos de vista, si facilita el accionar armónico y la potenciación de los campos profesionales y disciplinares. En últimas como afirma N. Luhmann, cuando se lesiona la comunicación con el entorno especialmente se lastima la gestión y la decisión.

Las diferentes apreciaciones sobre el "debe ser" de los programas, no sólo pone en entredicho la coherencia de las acciones que se adelantan al momento de desplegar en concreto las misiones y visiones postuladas, también dice del estado de desarrollo de la formación recibida por los estudiantes. Podría asegurarse en forma hipotética que una mayor diversidad de criterios y directrices de orientación de los programas, se correlaciona estrechamente con la debilidad manifiesta en la conformación de comunidades académicas dialogantes, fuertes y propósitivas, que en forma concreta construyan sentido de comunidad.

Del examen efectuado a las misiones y visiones de los programas, tomada una muestra de 42 programas de diferentes facultades – lo que representa el 55% de las facultades y el 13% de los programas a nivel nacional – en general se concluye que estos, poco o nada efectúan reflexiones sobre la naturaleza disciplinar, inmersa en la formación del contador público, situación que no corresponde con las tendencias modernas de formación donde se destaca plenamente el papel desempeñado por las disciplinas y el dominio del saber contable. Como se observa a continuación se detectan "expresiones claves" mas referidas al entorno y al sujeto y menos al desarrollo económico y la innovación (investigación); de estas, en la muestra analizada solo una se refiere a la formación integral.

Entre las "expresiones claves" encontradas en las misiones, se destacan:

1. Referidas al sujeto.
 2. Referidas al entorno.
 3. Referidas al desarrollo económico.
 4. Referidas a investigación e innovación.
-
1. formación integral (1)
 2. Facilitar procesos de transformación (2)
 3. Desarrollo y competitividad de las organizaciones (3)
 4. Formación y perfeccionamiento de profesionales (1)
 5. Formar en criterios políticos, creativos y solidarios (1)
 6. La investigación como aporte a la solución de problemas (4)
 7. Servicio público y vínculo con el sector productivo (3)
 8. Desarrollar criterios y capacidad de juicio (1)
 9. Contador Gerencia (2)
 10. Por la calidad y la idoneidad (1)
 11. Interpretación de la ciencia contable (4)
 12. Espíritu crítico (1)
 13. Cultura investigativa (4)
 14. Capacidad de liderazgo (1)

15. Excelente imagen (2)
16. Espíritu emprendedor (1)
17. Calidad de las decisiones (2)
18. Calidad de la información y la gestión financiera (2)

Referidas al sujeto (8).

Referidas al entorno (5).

Referidas al desarrollo económico. (2).

Referidas a investigación e innovación (3).

De este examen se puede concluir tentativamente, que los programas tienen en sus misiones orientaciones a la transformación de los sujetos en relación con el entorno que no se muestra problematizado. Las pocas expresiones en relación con el desarrollo económico y la investigación pueden estar verificando la ausencia general de estas fortalezas en las estructuras curriculares, denotando debilidades que fácilmente se correlacionan con la escasa producción académica y la poca incidencia en el medio.

De las visiones que se plantean y que se comprenden como escenarios de futuro, se destacan:

1. Referidas al sujeto.
 2. Referidas al entorno.
 3. Referidas al desarrollo económico.
 4. Referidas a investigación e innovación.
-
1. Liderar el desarrollo de la ciencia contable (4)
 2. Ser garantes de la confianza pública (1)
 3. Reconocimiento por la sociedad y las organizaciones (2).
 4. Prestigio internacional (2)
 5. Modelo de excelencia (2)
 6. Intervención social (2)
 7. Calidad de los servicios Educativos.(2)
 8. Aprendizaje en escenarios variados (2)
 9. Tecnologías de la comunicación para la transmisión y construcción de conocimiento (2)
 10. Filósofo del conocimiento (1)
 11. Para beneficio del hombre integral (1)
 12. Actitud científica (1)
 13. Profundo conocimiento ético y humanístico (1)
 14. Capaces de aplicar los avances tecnológicos (2)
 15. Desarrollo de la ciencia contable (4)
 16. Formación de comunidades académicas (4)
 17. Contaduría acreditada nacional y desarrollo sostenible (2)
 18. Capacidad para ejercer en un mercado común globalizado (3)
 19. Calidad de vida (3)

2.4 Características generales de los currículum de Contaduría Pública.

Normalmente los planes de estudio que soportan la formación del contador público colombiano, se constituyen a través de contenidos que en su estructuración obedecen más a requisitos de la demanda social y económica del trabajo contable que a la perspectiva disciplinaria y de integración de los saberes, de las labores académicas, cognoscitivas, pedagógicas, didácticas, éticas, humanas y sociales. En general se caracterizan por las parcelaciones, desvirtuando la necesaria integralidad de las visiones curriculares, sobrecargando los planes de asignaturas y fragmentando excesivamente las prácticas académicas que se muestran drásticamente separadas de las prácticas administrativas.

Buena parte de los análisis efectuados desde diferentes posiciones no dudan en señalar la inflexibilidad de los actuales planes de estudio. El examen efectuado a la muestra de 42 programas está indicando que en promedio el número de asignaturas para la formación es de cincuenta y seis (56) registrándose casos de mayor número; situación que no se compadece con el necesario ritmo de apropiación y adquisición de conocimientos. En términos generales la formación profesional es de cinco años sin contar con las opciones de grado. Por lo regular la decisión de grado de los estudiantes se centra en la realización de seminarios con temáticas profesionales que oscilan entre 140 y 200 horas.

Fácilmente puede concluirse que en general, las estructuras curriculares se orientan a la calificación del trabajo contable basado en los requerimientos del mercado (demanda) orientados por una concepción profesionista basada fundamentalmente en el adiestramiento, la capacitación, la formación en habilidades y destrezas. Subsiste la tendencia generalizada a la formación basada en modelos pedagógicos instruccionales, con sistemas de evaluación sumativos, soportada en modelos memorísticos y de repetición, con escasos niveles de lecto - escritura y de apropiación de conocimientos, enfatizando en los procedimientos y la técnica.

Si bien desde la década del ochenta los modelos curriculares registran algunos avances incorporando en sus estructuras las versiones humanísticas y de trabajo en las metodologías de investigación, los resultados en términos de productos alcanzados no son los mejores. La fuerte formación profesionista y la ausencia de un trabajo consistente sobre la disciplina contable, ha conducido los currículum por senderos exclusivamente regulativos, sin mas propiedad que la actualización permanente alrededor de asuntos normativos referidos especialmente a lo tributario y financiero.

La situación de los currículum, adaptativa a los requerimientos del mercado, estructurados sobre el restringido entorno de las competencias laborales, con una visión del trabajo académico alrededor exclusivamente de la demanda y no desde

la oferta de conocimientos, se ha constituido en el ingrediente principal que actualmente guía el desarrollo de la mayoría de los programas.

Las estructuras curriculares que en los últimos años no han sufrido sustanciales modificaciones, se debaten entre postulaciones tradicionales que magnifican el uso de códigos relacionados con la imperancia del hacer sobre el pensar, la habilidad y la destreza, el manejo de rutinas y las posturas curriculares modernas que señalan la importancia de la creatividad, la innovación, la cultura, el trabajo sobre el conocimiento y su vigilancia epistémica, los objetos de estudio, la integración y el desarrollo humano y ético.

Visiones curriculares diferenciadas³²
(cuadro 2)

CURRICULUM FRAGMENTADO	CURRICULUM INTEGRADO
<p>Modelo pedagógico basado principalmente en el diseño instruccional que hace énfasis en el cumplimiento de tareas y el ejercicio de rutinas y no en los procesos de creatividad y construcción.</p>	<p>Enfoque pedagógico basado en procesos de investigación, de autoreflexión y permanente innovación. Tiene como propósito la formación y no la simple capacitación.</p>
<p>Estructura curricular basada en asignaturas que se muestran como compartimientos estancos que no facilitan la integración y el ejercicio de la interdisciplinaridad.</p>	<p>Estructura curricular postulada desde campos definidos de conocimientos, con la existencia de ejes temáticos y /o problemáticos.</p>
<p>El curriculum está postulado desde una particular óptica de división de trabajo social donde las profesiones desarrollan sus prácticas, preferentemente alrededor de las habilidades y las destrezas para ejecutar un trabajo.</p>	<p>El curriculum se propone atendiendo las nuevas necesidades sociales que resultan exigentes en la aplicación de conocimientos derivados de postulaciones científicas. Las profesiones se desarrollan en un marco donde se posibilita la generación de valor agregado al interior de las organizaciones.</p>
<p>El curriculum se estructura, básicamente desde la demanda de aplicaciones.</p>	<p>El curriculum es estructurado desde la investigación, la interdisciplinaridad, la innovación y la creatividad;</p>

³² GRACIA Edgar. Del hacer al Saber. "Estado actual de la Educación Contable en Colombia". Universidad del Cauca. C- cinco. 2002, p. 99.

	conjugando la oferta y la demanda de conocimientos.
--	---

La actualización de algunos programas es el resultado de un proceso acrítico que responde más a las exigencias e imposiciones de las agencias³³ estatales que a los desarrollos académicos producto de un trabajo de renovación curricular sostenido en el tiempo. En general, los cambios no obedecen a procesos de investigación curricular, yuxtaponiendo versiones cuyos contenidos son de dudosa calidad. En estos asuntos, sólo unos cuantos planes de estudio reflejan algunos logros y niveles de desarrollo diferenciados de los tradicionales³⁴.

3. Caracterización de antecedentes y referentes de la evaluación del programa

3.1 En Colombia.

La Contaduría Pública fue reglamentada en Colombia por el decreto 2373 en el año de 1956, pero solo a partir de la ley 145 de 1960 se reglamenta definitivamente la profesión a través del decreto 2116 de 1962 cuando se aprueba el programa de estudios para obtener el título de contador público, desde esta época a la fecha no se conoce sobre exámenes que permitan comprobar el grado de desarrollo de competencias de los estudiantes próximos a graduarse.

Los exámenes de Contaduría Pública en Colombia se remontan a la interpretación del artículo 20 de la ley 43 de 1990 reglamentaria de la profesión de contador público, referenciada en la resolución número 045 de 1998 la cual pretendió establecer los requisitos y el procedimiento para la inscripción como contador público y la expedición de la tarjeta profesional. El artículo 8° de la citada norma, estableció a partir del 1 de enero de 1999, aplicar pruebas de comprobación de experiencia para obtener la inscripción como Contador Público.

Por su parte, el decreto 1510 de agosto de 1998, habilitó a la Junta Central de Contadores Públicos máximo tribunal disciplinario superior de la profesión, adscrito al Ministerio de Educación Nacional para que practicara pruebas de práctica a los contadores públicos solicitantes de la inscripción, la cual se implementó con la atribución que se expidió en la resolución 045 de 1998; fue así como el 22 de mayo de 1999, la Junta Central de Contadores practicó el primer examen, donde se presentaron a pruebas 238 profesionales de 55 universidades

³³ Las exigencias de acreditación, los estándares de calidad, los créditos académicos, los exámenes de calidad de la educación superior (ECAES) y los requerimientos del contexto internacional están impulsando los cambios, que como se observa es mas el producto de las señales del entorno que de la dinámica propia de los programas.

³⁴ Estos desarrollos diferenciados se observan en Universidades como: Nacional de Colombia, Valle, Antioquia, Javeriana de Bogotá, Autónoma de Bucaramanga.

del país, de los cuales pasaron la prueba 41, equivalente al 17% del total de la muestra.

Las áreas evaluadas fueron Contabilidad Financiera, Contabilidad de Costos, Contabilidad Pública, Contabilidad Especial (seguros, bancaria, cooperativa y agropecuaria, ambiental y social, entre otras), impuestos, auditoría, revisoría fiscal, hacienda pública, presupuestos y análisis financiero. Es importante aclarar que los recién egresados que buscaban el aval para ejercer la profesión decidían el área de la evaluación de acuerdo con su experiencia de trabajo y podían usar libros, apuntes y calculadora, sin embargo los resultados produjeron la reacción de las Facultades de Contaduría Pública las cuales se pronunciaron en el sentido de que la Junta Central de Contadores no consideró conocimientos, sino competencias basadas en la experiencia profesional.

El 26 de junio del mismo año, se realizó la segunda prueba que amplió las Contabilidades Especiales a Fiducia, Fondos de Empleados, Salud, Almacenes de Depósito, Fondos Mutuos de Inversión, Revisoría Fiscal y Administración Financiera; esta prueba constó de 20 preguntas, las cuales fueron formulaciones de opción múltiple con única respuesta, entendiéndose aprobado el examen con la solución efectiva del 70% de las respuestas correctas.

El 4 de noviembre del mismo año se presentó la declaratoria de nulidad por cuanto el decreto 1510 de 1998 y la resolución 045 de 1998 extralimitaban las atribuciones de la ley 43 de 1990 en cuanto hubo desviación de atribuciones propias al exigir la comprobación de la experiencia a través de un examen.

La ponente doctora Rubiela Vidal Montenegro, en la acción de nulidad adujo que se violó el derecho a la igualdad pues para las demás profesiones no se exigía la comprobación de la experiencia para el trámite de la tarjeta profesional. En tal sentido el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera, declaró la nulidad del artículo 8° de la resolución 045 de abril 13 de 1998 y de la expresión “incluida la práctica de pruebas al Contador Público solicitante”, contenida en el artículo 1°, inciso 2° del decreto 1510 de agosto de 1998.

Posteriormente y bajo el expediente 5722 en demanda de nulidad interpuesta por la ponente doctora Olga Inés Navarrete Barrera, la sección primera del Consejo del Estado ratificó el fallo de nulidad del artículo 1° del decreto 1510 de 1998 en atención a al proferido en noviembre 4 de 1999 donde se declaró la nulidad de la expresión “incluida la práctica de pruebas al Contador Público solicitante” y la nulidad de la resolución 145 de diciembre 10 de 1998, expedida por la Junta Central de Contadores “por la cual se establece el procedimiento para la práctica de pruebas de comprobación establecidas en el decreto 1510 de 1998”.

En el mes de septiembre de 2003 bajo el expediente 5836, demanda interpuesta por el doctor Isidoro Arévalo Buitrago, contra los artículos 2 al 4 del decreto 1510 de agosto de 1998, la sala se pronunció en el sentido de que quedase resuelto las

prácticas de pruebas al Contador Público de acuerdo con lo planteado por el expediente 5271; quedando sin piso jurídico su aplicación.

De esa primera y única experiencia de evaluación a los profesionales de la Contaduría Pública en Colombia, quedó en evidencia la falta de una cultura evaluativa y de confrontación de los egresados próximos a ejercer su profesión; además que no consultó las necesidades de formación ni las competencias en el saber profesional.

3.2 Contexto Internacional

Para referenciar experiencias de evaluación en la disciplina contable se hace necesario dirigir la mirada a países como México que desde la década de los 90 con los procesos de globalización y las políticas internacionales como la acreditación y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), se vio abocado a implementar estrategias de calidad aplicables a la educación superior de México dando origen en 1994 a la creación de un organismo independiente, el Centro Nacional para la Evaluación de la Educación Superior A.C. (CENEVAL); el cual desarrolló indicadores nacionales de calidad, dirigidos a todas las instituciones de Educación Superior, públicas y privadas, universitarias y tecnológicas; proyecto que fue complementado con los mecanismos de reconocimiento y publicitación de la calidad, asentados en Canadá y EE.UU. con el fin de acreditar las carreras en México y permitir la movilidad de profesionales previsto por el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) en sus capítulos XII y XVI relativos a los servicios profesionales.

El objetivo de los exámenes es evaluar y medir los conocimientos y habilidades de la formación académica de diferentes programas, con el fin de proporcionar información sobre la calidad académica de los profesionales. Como organismo certificador acreditado el CENEVAL realiza investigaciones sobre los procesos de medición y evaluación del aprendizaje, como también de las competencias y habilidades profesionales y laborales.

Los tipos de exámenes son: nacionales de ingreso (EXANI) y los generales para el egreso de la licenciatura (EGEL).

El EXANI-I: evalúa habilidades y competencias, y conocimientos indispensables de quien ha terminado su formación básica y aspira ingresar a la educación media superior.

El EXANI-II: evalúa a los interesados en seguir estudios de posgrado.

Los EGEL: evalúa conocimientos y competencias fundamentales de un recién egresado de estudios en licenciatura.

Las licenciaturas que son evaluadas a través de estos exámenes son:

Administración, Ciencias Agronómicas, Ciencias Farmacéuticas, Comercio/Negocios Internacionales, Contaduría, Derecho, Enfermería, Informática, Ingenierías, Medicina General, Medicina Veterinaria y Zootecnia, Mercadotecnia, Odontología, Pedagogía, Psicología, Química, Turismo.

Con los exámenes las instituciones de Educación Superior pueden tener información externa, confiable y directa en forma global, por áreas o núcleos lo cual les permite planear sus acciones y mejorar los procesos de formación.

3.2.1 Examen general para el egreso de la licenciatura en Contaduría. Caso México.

El examen general para egresados de la licenciatura en Contaduría, es de cobertura nacional; es desarrollado por el CENEVAL y revisado, actualizado y aprobado por un consejo técnico integrado por expertos que representan a las IES; son asesorados igualmente por representantes de la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ANFECA) por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), el Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas (IMEF) y el Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI).

El examen es voluntario e independiente de los procesos de evaluación o certificación que tienen las IES, su cobertura es para egresados titulados o no, que hayan cursado el 100% de los créditos académicos, la confidencialidad de los resultados es para el evaluado y las instituciones que participan del proceso.

La prueba cuenta con una guía de examen que describe todos los apartes del proceso de evaluación, incluyendo en las mismas recomendaciones y ejemplos de las preguntas.

Especificaciones técnicas del instrumento

Por el número de evaluados que presentan las pruebas éstas son objetivas, con sistemas de evaluación unívocos y precisos que permiten resultados rápidos y confiables.

Es un examen estándar con reglas definidas, donde los sustentantes tienen las mismas preguntas y las mismas reglas lo que garantiza objetividad en la evaluación. Contiene reactivos de diferentes grados de dificultad y tiene un tiempo límite para responder el instrumento en su totalidad.

El tipo de pregunta utilizado es de opción múltiple con tres distractores verosímiles y una respuesta correcta que pretenden evaluar las áreas o competencias determinadas por el Consejo Técnico como esenciales y significativas, los cuales son acordadas entre las instituciones consultadas de la profesión.

A través del diseño de la prueba basada en el perfil referencial de validez establecido por cuerpos colegiados y las IES se organiza el examen por áreas y subáreas con aplicación de la tipología taxonómica de los procesos cognitivos y son validados por especialistas de acuerdo a la teoría clásica de los tests y a la teoría de respuesta al ítem.

Los beneficios del examen se direccionan hacia el evaluado, las IES, los empleadores y la sociedad.

El recién egresado puede conocer en detalle el alcance de su formación de acuerdo al perfil referencial de validez para su ejercicio profesional, además obtiene una constancia del logro alcanzado el cual puede ser de desempeño satisfactorio o desempeño sobresaliente, hoy denominado Testimonio de Alto Rendimiento Académico (TDSS).

A las instituciones de Educación Superior les permite tener elementos de juicio que apoyen procesos de planeación y evaluación curricular, e integrar aspectos que favorezcan la calidad de los profesionales de la Contaduría Pública.

A los empleadores y a la sociedad les da pautas del perfil profesional y de la calidad académica de los contadores que empiezan su ejercicio profesional.

Ficha técnica del examen

- Áreas del Conocimiento:

Contabilidad, Costos, Disciplinas relacionadas, Fiscal, Derecho, Finanzas, Auditoría y Entorno Económico Social.

- Número de Reactivos:

330, con cuatro opciones de respuesta, clasificados en tres categorías de nivel cognoscitivo donde disponen de uno a cinco minutos para la respuesta, según el grado de complejidad.

Los reactivos incluyen problemas y casos que permiten integrar y relacionar distintos conocimientos y habilidades. Incluye un reactivo de control que no se evalúa.

- Número de Reactivos por Sesión:

Contabilidad, Costos, Disciplinas relacionadas 138; Fiscal, Derecho, Finanzas, 126; Auditoría y Entorno Económico y Social, 66.

- Número de Sesiones y Duración:

10 horas, divididas en dos sesiones de cuatro horas y una de dos horas, en dos días.

Estructura del EGEL-c

ESTRUCTURA DEL EGEL- C			
ÁREAS DEL CONOCIMIENTO*		PONDERACIÓN	NÚMERO DE REACTIVOS
PROPIAS DE LA DISCIPLINA	CONTABILIDAD	24%	79
	COSTOS	14%	46
	FISCAL	15%	50
	FINANZAS	17%	50
	AUDITORÍA	17%	56
AFINES	DISCIPLINAS RELACIONADAS	4%	13
	DERECHO	8%	26
	ENTORNO ECONÓMICO Y SOCIAL	3%	10
TOTAL		100%	330

*Incluirán conocimientos sobre aspectos éticos de la profesión, según corresponda en cada área.

Otra de las experiencias internacionales de evaluación para profesionales de la Contaduría Pública la aporta el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. con el EXAMEN UNIFORME DE CERTIFICACIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Este examen obedece a la firma de reconocimiento profesional mutuo, entre los gobiernos de Canadá, Estados Unidos y México, firmado el 27 de septiembre de 2002.

El examen uniforme de certificación es un instrumento de evaluación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), por medio del cual, el Contador Público deberá alcanzar la calificación aprobatoria para obtener la certificación de su actualización técnica y la capacidad profesional para ejercer eficientemente la Contaduría Pública.

Características del Examen:

- Su presentación es de carácter voluntario, no es requisito para ejercer la profesión de la Contaduría Pública, dado que solo otorga certificación en su calidad profesional.
- Es una evaluación uniforme con un único contenido temático en su estructura (Responsabilidades Profesionales y Ética, Contabilidad, Costos, Fiscal, Derecho, Finanzas y Auditoría).
- Evalúa la capacidad ética y técnica de los profesionales de la Contaduría Pública, haciendo énfasis en su experiencia, así como en el juicio profesional necesario para ofrecer calidad en los servicios.
- Es una evaluación objetiva de opción múltiple que es validada estadísticamente y calificada por una computadora.
- La seguridad del Examen Uniforme de Certificación es preparado, producido, impreso y calificado bajo las más altas normas de seguridad, también es renovado periódicamente para garantizar su imparcialidad en el proceso.
- La prueba se realiza con una periodicidad de dos veces al año, en ciudades donde exista por lo menos 30 aspirantes.

El Examen Uniforme de Certificación es elaborado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en el participan comisiones de especialistas según las áreas que componen el examen y cuentan con la asesoría del Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior, A.C. (CENEVAL).

La ponderación de las áreas de conocimiento obedeció a un análisis de un grupo de trabajo conformado por el IMCP esta distribución es la siguiente:

ÁREAS DE CONOCIMIENTO	PORCENTAJE (%)
Responsabilidades profesionales y éticas	8
Contabilidad	25
Costos	7
Fiscal	20
Derecho	12
Finanzas	8
Auditoría	20
TOTAL	100%

Estructura del examen

El Examen Uniforme de Certificación de la Contaduría Pública se lleva a cabo en tres sesiones así:

SESIÓN	ÁREAS DE CONOCIMIENTO	TOTAL HORAS
PRIMERA	Contabilidad Costos	4
SEGUNDA	Fiscal Derecho	4
TERCERA	Responsabilidades profesionales y éticas. Finanzas Auditoría	4

- Se permite consultar libros en las áreas de: Fiscal, Derecho y Finanzas.
- El examen contiene reactivos de las normas y recomendaciones técnicas profesionales que se hayan iniciado con meses antes de la presentación del examen y en el caso de normas jurídicas, que hayan entrado en vigor con tres meses de antelación.
- El examen posee una declaración de confidencialidad que tiene como objetivo mencionar al sustentante algunas de las normas de actuación relacionadas con la ÉTICA personal y profesional y por ende del examen, por lo que los examinados firman la declaración de confidencialidad previamente a la presentación del examen.
- Se otorga certificación al examinado que obtenga el 70% o más de los aciertos del total de reactivos que compone la prueba.
- Los resultados del examen se dan a conocer a los sustentantes en un plazo no mayor a 75 días, en él se detallan las fortalezas y debilidades de cada una de las áreas de conocimiento que conforma el EUC. Las áreas de conocimiento no aprobadas podrán presentarse hasta en dos exámenes complementarios siempre y cuando se presenten por primera vez y en el primer examen complementario se presentan por lo menos dos materias en cada examen debiendo ser una de ellas Contabilidad, Auditoría o Fiscal.

- Por cada reactivo o pregunta hay cuatro respuestas posibles identificadas con las letras A) B) C) y D) y solo una de ellas es la correcta; los reactivos tienen diferentes grados de dificultad.
- Durante el examen puede usarse calculadora y textos de Fiscal, Derecho y Finanzas; no está permitido el uso de apuntes y copias fotostáticas.

El Examen Uniforme de Certificación de la Contaduría Pública, aunque tiene gran afinidad con el examen general para el egreso de la licenciatura en Contaduría Pública tiene como fin certificar, único proceso reconocido por la profesión de la Contaduría Pública en México y que a su vez es reconocido por el Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría Pública (COMPIC).

3.2.2 Exámenes de Contaduría Pública en los otros países del mundo

Para países como Australia, Canadá y Estados Unidos se aplica como una medida Estándar Internacional el examen de cualificación de los Contadores Públicos Certificados CPA que permite determinar la competencia profesional de los examinados.

En los EE.UU., los certificados de CPA son concedidos por 54 jurisdicciones separadas, sin embargo no todas las jurisdicciones reconocen el Estándar Internacional de Cualificación de los Contadores Públicos certificados.

Estructura de la prueba

- Es una prueba objetiva, con una duración de 4,5 horas, toda ofrecida en inglés.
- Quienes se presentan a la prueba deben tener una validez de actualización en impuestos no mayor a seis (6) meses y en caso de presentar la prueba antes, deberán manejar la nueva y la vieja normatividad, también deben manejar el Código de Renta Pública y de Regulación de Impuesto Federal, la Ley de Negocios y las Leyes Federales en general.
- No hay ninguna asignación por áreas, grupos o asuntos; éstos tienen un porcentaje enumerado.

El contenido de las especificaciones de la prueba da las siguientes ponderaciones:

Responsabilidad profesional y legal	10%
Ley de negocios	20% 25%
Revisión (auditoría)	10% 15%
Impuestos	25% 30%
Contabilidad Gubernamental	15%

Contabilidad Financiera y divulgación	10% 15%
---------------------------------------	---------

Los exámenes de países como EE.UU., Canadá y Australia obedecen a un Estándar Internacional que permite la movilidad de profesionales entre países en los cuales existen convenios, evalúan competencias y sirven de base para la cualificación de profesionales.

3.2.3 Exámenes a contadores públicos en Israel

En Israel existen actualmente unos 4.000 Contadores Públicos con un crecimiento estimado anual entre un 6% a un 10%, esta demanda de profesionales obedece a las nuevas políticas legales y a las exigencias de los independientes a llevar libros de Contabilidad sumado al ajuste inflacionario que ha transformado el sector comercial y empresarial dando cobertura a la figura de la auditoría interna.

En términos generales la Contaduría Pública en Israel es una profesión de graduados universitarios. Todas las universidades cuentan con un programa de Contaduría consistente en un título de B.A. y un cuerpo preparatorio para exámenes finales. Quien concede las licencias para ejercer la profesión es el Colegio de Contadores (Moet zet Roei Jeshbón), quien tiene la autoridad para aplicación y desarrollo de los exámenes requeridos para profesionales extranjeros, los cuales deben someterse a cuatro exámenes que comprenden leyes de compañías, leyes laborales, comerciales, y otras; leyes impositivas, auditoría y problemas especiales de auditoría; estos exámenes pueden ser rendidos en idioma español, aunque las preguntas se formulan en hebreo contando con un experto que se encarga de traducir las preguntas y explicarlas en el idioma del examinado.

En Israel además de los exámenes se le exige a los Contadores Públicos que provienen del exterior un período de dos años de experiencia junto a un Contador diplomado.

Como podrá apreciarse los exámenes aplicados en este país obedecen más a constatar los conocimientos de las leyes aplicables a Israel, como requisito indispensable para el ejercicio de la profesión.

3.2.4 Exámenes en España

En España existe propiamente la auditoría como una actividad que recopila pruebas y documentos para comprobar si una actividad o negocio responde a lo establecido por la ley o la costumbre.

La auditoría de cuentas es una profesión liberal y como tal se sustenta en tres principios fundamentales: la independencia, la formación técnica y la deontología profesional; para ejercer esta profesión se debe superar un examen de aptitud profesional que permite incorporarse al Registro Oficial de Auditores de Cuentas

(ROAC); examen que pueden presentar los licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales, licenciados en Ciencias Actariales y Financieras, los licenciados en Administración y Dirección de Empresas, los licenciados en Derecho, el profesor Mercantil o Diplomado en Ciencias Empresariales.

Es el Ministerio de Economía Pública quien publica la convocatoria del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España al examen de aptitud profesional, el cual es requisito para la inscripción como Auditor de Cuentas dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría. Los exámenes deben presentarse en Madrid y Barcelona, en el lugar, día y hora que determine el tribunal nombrado.

Requisitos para acceder al examen

Para el examen de aptitud de la primera fase se requiere:

- Ser mayor de edad
- Tener nacionalidad española o de algunos de los estados de la Unión Europea
- No tener antecedentes penales por delitos dolosos
- Tener título que faculte el ingreso a la universidad
- Haber cursado estudios de enseñanza teórica de acuerdo a la normatividad vigente.

Para el segundo examen de aptitud se requiere:

- Haber superado el primer examen o estar eximido del mismo; no obstante quien tenga título universitario emitido por una universidad o ha seguido cursos de formación teórica de auditores en las condiciones establecidas por la norma del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas estará dispensado de la primera fase del examen de acuerdo a la ley 19 del 88 de auditoría de cuentas.

Características del examen

Es un examen de aptitud que consta de dos fases; la primera que permite comprobar el nivel de conocimiento teórico y la segunda que permite aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de la auditoría de cuentas; quienes aprueben la primera fase quedarán eximidos de la misma en las dos próximas convocatorias de examen de aptitud profesional para obtener la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Características del primer examen de aptitud

La primera fase consistirá en contestar por escrito un cuestionario de preguntas agrupadas en las siguientes materias:

- a. Auditoría de cuentas
- b. Control interno
- c. Normas jurídicas y profesionales a la auditoría y a los auditores de cuentas
- d. Contabilidad general y normas relativas a las cuentas anuales.

- e. Contabilidad analítica de explotación de gestión y Contabilidad
- f. Consolidación de cuentas y normas relativas a las cuentas consolidadas
- g. Análisis económico, financiero y patrimonial.
- h. Derecho de sociedades, derecho concursal, tributario, civil, mercantil, del trabajo y de la seguridad social.
- i. Sistemas de información e informática, economía de la empresa, economía financiera, matemáticas, estadística y principios fundamentales de gestión financiera de las empresas.

Las temáticas enunciadas en los literales h., i. son restringidas al nivel de conocimientos de las siguientes áreas:

- Derecho de Sociedades: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales.
- Derecho Concursal: La quiebra: Nociones generales; clases; efectos; delimitación de la masa. Órganos de la quiebra. La suspensión de pagos: Nociones generales; solicitud; tramitación, efectos; órganos.
- Derecho Tributario: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.
- Derecho Civil: Capacidad jurídica: Derecho y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil.
- Derecho mercantil: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre la ley 24/88 del Mercado de Valores.
- Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social: Estructura y funcionamiento.
- Sistemas de Información e Informática: Sistemas, procedimientos, organización y control interno en una empresa. Los sistemas informáticos. El

hardware y el software en la organización. Control y organización de los datos. La seguridad informática.

- Economía de la Empresa: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa. Agentes económicos. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. La renta nacional y su distribución.
- Matemáticas y Estadística: Matemáticas financieras. Interés simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. El muestreo: Aplicaciones y técnicas.
- Gestión Financiera de las Empresas: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa.

Características de la segunda fase del examen de aptitud

- La segunda fase en la resolución de uno o varios supuestos prácticos relacionados con la actividad de auditoría de cuentas.
- La duración máxima del ejercicio es de 6 horas.
- En la resolución del examen podrán consultar textos legales y las normas técnicas de auditoría, igualmente podrá utilizar calculadoras y tablas financieras.

BIBLIOGRAFÍA.

Alvarado Edgar, Pinilla Dagoberto y otros. (2004). "Contabilidad: Visión de Pasado, Herramienta de Futuro". Especialización en Teoría e Investigación Contable de la Universidad INCCA de Colombia, actualmente en prensa.

Álvarez Álvarez, Harold. (2001). "Desarrollos teóricos de la Contabilidad". Revista Ambiente Empresarial. Facultad de Ciencias económicas de la Universidad del Quindío. Nº 1, Julio.

Ballestero, E. (1979). Teoría y estructura de la nueva Contabilidad. Alianza Universidad, Madrid.

Belkaoui Ahmed Riahi & Jones Stewart. (1996). *Accounting Theory*. Harcourt Brace. Sydney.

BOUTELL, Wayne. (1977). Auditoría Contemporánea, Editorial Ecasa, México.

BUCLEY, John. (1970). La contabilidad Contemporánea y su Medio Ambiente, Editorial Ecasa, México.

Cañibano L. y Gonzalo J. A. (1995). Los programas de Investigación en Contabilidad. 1ª Jornada de Teoría de la Contabilidad. Jerez, España.

Cañibano L. (1979). Teoría actual de la Contabilidad, ICE, Madrid.

Carmona, Salvador. (1992). Estado actual de la investigación internacional en contabilidad. Universidad Carlos III. Madrid.

Cea Garcia, José Luis. (1994). La Búsqueda de la Racionalidad Económico – financiera. Imperativo Prioritario de la Investigación Contable. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid.

CHATFIELD Michael, (1979). Estudios Contemporáneos sobre la Evolución del Pensamiento Contable, Editorial Ecasa, México.

Coase, R. (1963). La naturaleza de la empresa. Incluido en Ensayo sobre la Teoría de los precios. Aguilar Madrid, 1963.

Federación Internacional de Contadores Autorizados IFAC. (1996). Guías Internacionales de Educación.

Franco Ruiz Rafael. (1998). Reflexiones Contables, Investigar Editores, segunda edición, Pereira.

Gertz Manero Federico. (1976). Origen y Evolución de la Contabilidad, Editorial Trillas, México.

Guía sobre Estándar Internacional para Exámenes de Cualificación de Contadores Públicos Certificados IQEX.

Gómez V, Mauricio. (2003). Introducción al estado del arte: Disciplina Contable. Mimeo. Universidad Nacional de Colombia.

Gracia E. (2002). Estado actual de la educación contable en Colombia. Artículo en Del Hacer al Saber. Realidades y perspectivas de la Educación contable en Colombia. Universidad del Cauca y C-CINCO, Popayán.

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

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

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2003). Guía para la presentación del examen uniforme de certificación de la Contaduría Pública, Segundo período 5 y 6 de diciembre.

ISAR 5. 16º (1999). Periodo de Sesiones. Directiva para la elaboración de un programa mundial de estudios de contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación. Febrero 17 – 19. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

ISAR 6. 16º. (1999). Periodo de sesiones. Plan de estudios mundial para la formación de contadores públicos profesionales. Febrero 17-19. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

ISAR 21. 20º (2003). Periodo de sesiones. Modelo revisado de plan de estudios de contabilidad. Septiembre 29 a Octubre 1. Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

Ley 43 de 1990.

Lopes de Sa, A. (1994) Teoría de la Contabilidad Superior. Uniao de negocios e administracao (UNA). Belo horizonte, Brasil.

Martínez Guillermo. (2002) El rediseño curricular contable: entre lo profesional y lo disciplinar. En Del hacer al saber. Universidad del Cauca- C-Cinco.

Mattessich R. (1995). Critique of Accounting. Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline. Quorum Books, Westport, Connecticut – London. págs. 84-85.

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

Portafolio publicaciones sobre exámenes de Contaduría Pública de Junio 10, 11, 18, 25, septiembre 17 de 1999.

Portal del Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior A.C. (CENEVAL) de México.

Quintero Hernán. (1999). Problemas contables del mundo contemporáneo. En Memorias del 13 Congreso Nacional de Estudiantes de Contaduría Pública. GECUA. Universidad de Antioquia.

Resolución No.145 de 10 de diciembre de 1998 de Ministerio de Educación Nacional.

Resolución No.045 de 1998, del Ministerio Nacional.

Resolución No.60 de julio 8 de 1999 del Ministerio de Educación Nacional.

Sentencia del Consejo de Estado, expediente 5271 de noviembre 4 de 1999.

Sentencia del Consejo de Estado, expediente 5722 de agosto 3 de 2000.

TOFLER Alvin. (1990). El Cambio de Poder, Plaza y Janés editores, Madrid.

TOFLER Alvin. (1990). La Tercera Ola, Plaza y Janés Editores, Madrid 1980.

Tua P., J. (1992). La Investigación en Contabilidad: Una visión personal. Fidesc. Work paper. Bogotá.

Tua P., J. (1991). La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de la eficiencia del mercado. ICAC.

Tua P., J. (1995). Lecturas de teoría e investigación contable. CIJUF, Medellín.

Vlaeminck Joseph. (1961). Historia y doctrinas de la contabilidad, Editorial Index, Madrid.

Watts R.L., y Zimmerman J.L. (1986). Positive Accounting Theory. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

Williams Paul F. (1990). Prediction And Control in The Accounting science. Critical Perspectives On Accounting. Vol 1. No 3.

Williams Paul F. (2000). 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).

Wirth M. C. (2001). Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento. La Ley, Buenos Aires.