



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

**MARCO CONCEPTUAL DE
FUNDAMENTACIÓN
DE LA PRUEBA**

(TOMO II)

**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 II)

CONTENIDO

<i>Presentación</i>	4.
4. Definición de los objetos profesional y disciplinar de los programas académicos de pregrado.	5.
5. Caracterización de las competencias y estructuras conceptuales y temáticas que serán evaluadas.	39.
6. Definición de las especificaciones de la prueba.	43.
<i>Bibliografía</i>	47.

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.

4. Definición de los objetos profesional y disciplinar de los programas académicos de pregrado.

4.1 Presentación.

El tema que nos propone este estándar es uno de los tantos tópicos académicos cuya discusión se ha venido aplazando al interior de la disciplina y de la profesión, si bien ha sido abordada dentro de algunas obras de investigadores, cada vez con menos dedicación y extensión, conforme pasa el tiempo. Varias razones pueden aducirse para que tal fenómeno esté sucediendo. Quizás una de las más poderosas es que el pensamiento dominante¹ no considera que sea de importancia definir el objeto de estudio de la contabilidad, cuando se ha definido su objetivo fundamental, según el cual, compete a la contabilidad la provisión de una información válida a los usuarios para la toma de decisiones en escenarios caracterizados por la incertidumbre y el riesgo. Esta orientación inscribe a la disciplina en la dinámica propia del denominado 'paradigma de la utilidad de la información'.

Parece que al interior de la academia también sufrimos las 'modas' que nos indican qué es lo que debe hacerse y qué no; hoy, por ejemplo, está pasado de moda pensar en el 'objeto de estudio' de la disciplina porque ello, no ha conducido a nada concreto, útil o claro para jalonar el progreso disciplinar y, por el contrario, se ha convertido en un obstáculo epistemológico que impide otro tipo de esfuerzos investigativos más productivos, como lo sería la precisión de objetivos, estructuras o categorías.

Se adopta en este documento la orientación de explorar los planteamientos que durante el último siglo y medio se han realizado en el panorama profesional, a partir de las reflexiones que sobre la disciplina contable se han propuesto, ya sea como objeto de conocimiento, ya como objetivos o función a cumplir. Los estudios que sobre objeto de la profesión se hayan realizado, si es que se han hecho, por ser desconocidos, aún no constituyen parte del dominio de la academia contable.

Lo arriba anotado tiene validez tanto en el panorama internacional como en el nacional.

¹ El pensamiento dominante se denomina en este texto 'orientación funcionalista' y es correspondiente en buena medida con el denominado 'paradigma de utilidad de la información', aunque muchos desarrollos teóricos anteriores corresponden a esta orientación, en la medida en que sus planteamientos han servido para soportar los procesos informativos y de control del sistema socioeconómico vigente en cada etapa sin ninguna perspectiva crítica.

4.2 Elementos del estado del arte en la disciplina contable. Introducción².

Estas ideas previas, como todas las ideas, aun incompletas, quisiera plantearlas como hipótesis, como disertaciones con un carácter probatorio más bien escaso, pero con un elevado interés propositivo; las propuestas no requieren pruebas, requieren más bien convicciones; en el plano de concebir reformas curriculares nos identificamos con esto, con el “deber ser” de las cosas antes de cómo son, con el “es”, esta es nuestra convicción. La realidad problemática de la actualidad es caótica, es esquizofrénica y mejor resultaría enseñar y “formar” sujetos en el deber ser, en esta sociedad debe ser, que puedan realizar diagnósticos y proponer alternativas a esta problemática contemporánea.

En el contexto de esta reflexión, entendemos al currículo como un proyecto de investigación. Un proyecto de investigación es un proceso constante que pretende encontrar razones causales de las “cosas” del entorno, causas de los fenómenos naturales y de los hechos sociales. Entender al currículo como proyecto de investigación es plantear que la educación de un profesional se dirija hacia la formación de un sujeto ético y racional que constantemente entienda, comprenda, explique y diagnostique los problemas de su contexto desde la particular mirada de su formación y proponga soluciones también desde su especificidad del conocimiento. Si esto es así, un currículo nunca está terminado y, necesariamente, requiere estar constantemente re-constituyéndose según las necesidades y problemáticas del contexto en el que opera y del punto de vista (el área del conocimiento) desde el que conoce.

También desde esta aproximación, planteamos que la Contabilidad tiene una forma particular de observar la realidad, de entenderla, de explicarla, de moldearla y de prescribirla. Esta mirada de la Contabilidad (que le es propia) sobre la realidad, constituye a la Contabilidad en un campo del conocimiento, en una parcela del saber, en una disciplina. Dado que el conocimiento es una construcción social, la Contabilidad como conocimiento es construida, es consolidada por los hombres, por sujetos del conocimiento, hoy por contadores, pero no solo por ellos.

Así, el proyecto de investigación que encarnan los currículos (a través de núcleos problémicos y competencias), entiende que buscamos capacitar a un sujeto que estudie a la Contabilidad para que desde ella, interprete la realidad, o al menos una parte de ésta y la transforme, de acuerdo a los objetivos inherentes al hombre, a la nación, a la sociedad.

Necesidad de cambios en los puntos de vista.

Es necesario plantear que debemos vivir al menos dos procesos, complementarios y no contrapuestos, que permitan ampliar nuestra visión de la contabilidad.

² Este literal está basado en su totalidad en el artículo inédito del profesor Mauricio Gómez, Elementos del Estado del Arte. Disciplina Contable. Universidad Nacional de Colombia. (2003).

La mecanicidad, la repetición, la aparente monotonía de las prácticas contables cotidianas, que constantemente señalamos con tanto desdén y que menospreciamos, no son únicamente características intrínsecas propias de ella; son más bien consecuencia de nuestra visión, de la forma en que la interpretamos, del papel que le asignamos a la contabilidad, entendiéndola como una técnica del registro.

Si por el contrario entendemos estas técnicas, estos procedimientos, estas prácticas y herramientas como una magnífica y poderosa tecnología que homogeniza y sintetiza diversos hechos (una compra, una venta, una depreciación, etc.) en números y en cifras financieras, que permiten consolidar datos, cifras, estadísticas, tendencias, en fin información que es la base para tomar decisiones y que expresa relaciones sociales de cómo los hombres producen para satisfacer necesidades y como participan del producto generado en esos procesos por medio de la distribución (que son los salarios, los intereses, la renta, en diversas expresiones); si entendemos que los procedimientos y todo el arsenal técnico de la contabilidad reposa en un constructo teórico, en ocasiones racionalizado, en otras tradicional y cultural; si entendemos que tras de todo registro existe una intencionalidad, un interés, una herramienta articulada, una razón causal; si entendemos esto, la mirada sobre la contabilidad será otra.

Entonces, el primer proceso a vivir es cambiar nuestra mirada sobre la Contabilidad, entenderla disciplinadamente. Las tendencias internacionales en boga promueven un itinerario de cambio, sólo que plantean que la Contabilidad cambió porque el mundo cambió. Pensamos que estructuralmente el mundo no ha cambiado³, muchas de sus expresiones y de los patrones de vida desde luego sí, así como algunas tendencias de la acumulación del capital, pero las relaciones sociales sobre las que la Contabilidad por partida doble se cimienta (propiedad privada y separación de la propiedad personal de la propiedad de las unidades de gestión del capital - empresa -) son en esencia las mismas: hombres poseídos de medios de producción y hombres desposeídos que sólo cuentan con fuerza de trabajo (a veces muy especializada y clasificada por las relaciones del capital, llamada capital intelectual), pero de fondo iguales relaciones, en esencia el capital se sigue reproduciendo por apropiación de plusvalía. Por tanto, no hay que despreciar una forma de conocer, interpretar y sintetizar una parte de la realidad (como lo hace la partida doble) sin aún conocer su trasfondo causal, su reflexión conceptual.

Así que hay que comenzar a entender que cuando se habla de disciplina contable, no se habla solamente de disquisiciones teóricas, reflexiones como metafísicas demasiado abstractas para la realidad, o pensar que se habla de una parcela de la

³ Si bien el mundo actual ha cambiado, los cambios no son de fondo sino formales. No ha cambiado el modo de producción capitalista, aunque sí está adoptando e imponiendo un nuevo régimen de acumulación, cuyo énfasis se dirige a garantizar la remuneración y la protección ya no del capital productivo, ni siquiera la del capital financiero local, sino del gran capital financiero que se arriesga en las bolsas de valores internacionales.

Contabilidad que más convendría para las universidades o los académicos pero no para los contadores que viven en la práctica. No. Disciplina contable no es sólo teoría contable. Ni disciplina contable es una cosa diferente a práctica profesional contable. Disciplina contable es un todo íntegro, teoría y práctica social contable.

En segundo lugar, debemos comenzar a entender que pese a la necesidad de conocer los desarrollos disciplinares de la Contabilidad (la gran mayoría ajenos al contexto nacional e incluso latinoamericano), no basta con beber (conocer y manejar) de las perspectivas disciplinares de la Contabilidad, brotadas de otros contextos, de otras realidades históricas y espaciales diferentes a las nuestras. Es decir, conocer los desarrollos de la disciplina contable constituidos en las universidades y centros académicos y profesionales de otros países, es necesario para abrir perspectivas y conocer metodologías, reflexiones y caminos de reflexión, pero no basta conocerlos y manejarlos a la perfección, para solucionar los problemas particulares de nuestro contexto; incluso puede ser erróneo aplicarlos a contextos con características y necesidades diferentes a las que responden, a donde fueron construidos. Es decir, el segundo proceso es comprometernos con la reflexión disciplinar desde una perspectiva crítica.

Una reflexión disciplinar crítica quiere decir que hay que dudar constante y permanentemente de las herramientas metodológicas y conceptuales con las que juzgamos e interpretamos el mundo. Es tener una capacidad reflexiva y de duda permanente, es no pretender tener todo claro. Cuando el pensamiento crítico se incorpora a la reflexión disciplinar, no sólo en Contabilidad sino en cualquier parcela del conocimiento, se entiende que las observaciones o casos de la realidad que no encuadran en la explicación más general (en la ley o en la teoría más aceptada) no son patologías, simplemente son casos de otra realidad, de otro contexto diferente al de origen de la explicación teórica, de la herramienta conceptual.

La posibilidad de una disciplina contable con espíritu crítico, es la posibilidad de conocimiento causal y de comprensión modal de los hechos económicos de nuestro contexto. Una de las expresiones más difundidas de los desarrollos disciplinares en Contabilidad es el de la valoración del capital intelectual; estos desarrollos aparecen como consecuencia de la discrepancia entre el valor de las empresas de alta tecnología en los libros de Contabilidad y el valor de cotización de sus acciones en bolsa. Muy bien, cual sería la necesidad de trabajar fuertemente esta perspectiva disciplinar en nuestro contexto donde las empresas que cotizan en bolsa son cerca de 30 empresas, 15 de ellas pertenecientes a 3 grupos económicos; esto puede ser importante, pero no lo más necesario, ni siquiera lo más urgente. Por qué mejor no desarrollar aproximaciones disciplinares que respondan a las necesidades de las PYME's que en Colombia representan el 95% de las formas asociativas de producción?.

Ambos factores, ambos procesos, debemos vivirlos con premura, pero no con afán o con ánimo de cogerle el paso al ritmo global. Primero entender que disciplina contable no es la parte de la Contabilidad que trata de la teoría, sino que es toda

la actividad teórico-práctica contable, entendida no como monotonía, no como procedimiento autista, sino como herramienta racionalizada y proceso causal, como instrumento para la consecución de un fin, como estructura conceptual que tiene herramientas técnicas y tecnológicas. En segundo lugar, debemos vivir el proceso de aproximarnos críticamente a los desarrollos teóricos, técnicos y tecnológicos de la contabilidad conseguidos en otras latitudes en otros contextos, pero no para apropiarnos de nuevo de sus instrumentos (de su operatividad, como con los PCGA) sino de su trasfondo reflexivo, racional y conceptual, para poder juzgar si es apropiado para satisfacer demandas y suplir necesidades de nuestro contexto.

Estos cambios, en la forma de ver la disciplina y de ver los desarrollos disciplinares de las naciones industrializadas pueden resultar fundamentales para acometer la tarea de conseguir la formación de un contador que responda a las necesidades del contexto y que pueda dialogar reflexiva, crítica y válidamente con el contexto mundial y global.

Ámbitos generales del desarrollo disciplinar.

Podemos plantear que al menos son dos los programas de Investigación que compiten en la corriente principal de la Contabilidad académica en el ámbito internacional (Cea García, 1994; Pág. 6). El primero, es el programa de investigación que entiende a la Contabilidad como un sistema de información. El segundo, el que aparece con la llamada nueva Contabilidad, que plantea que la Contabilidad es un poderoso mecanismo que interpreta, mide y representa la Circulación. Así que Contabilidad como sistema de información y como proceso circulatorio son las dos perspectivas disciplinares predominantes en vigencia, al interior de la corriente principal que denominaremos '*orientación funcionalista*'

La primera visión encuentra un evolucionado proceso fruto de los trabajos teóricos desarrollados hasta la fecha y enfatiza en la característica informativa de la contabilidad. Entiende que la contabilidad desarrolla procesos para informar sobre la realidad económica de las organizaciones y que su estructura es eminentemente funcional a los objetivos que se le apliquen, o con los que los usuarios direccionen la información requerida. Esta perspectiva plantea el carácter de la contabilidad como una disciplina aplicada (Mattessich 1995, Cañibano 1974, entre otros), fruto de la Economía, que tiene múltiples interrelaciones con la economía de empresa, con las visiones neoclásicas de la organización, con la moderna teoría de la firma y con los desarrollos más tradicionales de la teoría organizacional clásica. Esta perspectiva funda su reflexión en lo que hoy denominamos académicamente como "paradigma de la utilidad". (Tua; 1992).

La segunda visión al interior de la orientación funcionalista, hace parte de algunas reflexiones internas de la propia estructura de la Contabilidad, es decir, busca tener referentes en la Economía, la gestión, el derecho y otras disciplinas, pero plantea que la Contabilidad puede allanar un espacio clave de su autonomía (el autor latino parlante más paradigmático de esta vertiente es Moisés García, no

obstante los cimientos medulares de esta perspectiva pueden encontrarse en los planteamientos de Mattessich). Señala que la lógica con la que la Contabilidad da cuenta de los procesos no es solo la lógica informativa, sino más bien la de identificación, medición y control de los procesos de circulación. Muy específicamente de la circulación de la riqueza y de la renta. Esta mirada plantea que la Contabilidad no solo informa sino que, sobre todo, controla. Que el nivel y proceso de control que permite la Contabilidad va más allá de intereses u objetivos particulares que pueden imprimir diferentes usuarios a un sistema informativo cualesquiera. Reconoce que una significativa cualidad de la Contabilidad es su poderosa síntesis informativa, pero señala que tal información es más bien producto de la aplicación de lógicas de control de la circulación de la riqueza.

Ahora bien, como perspectiva contrapuesta a la corriente principal, encontramos una tradición heterodoxa de abordaje a la Contabilidad, que tiene una creciente presencia en el ámbito académico internacional, y que denominaremos '*orientación crítica*'. Dentro de esta orientación, la vertiente sociológica – organizativa, de origen fundamentalmente europeo, sostiene que los métodos utilizados en las ciencias naturales son inadecuados para el estudio de la realidad económico – social. Ante ello, esta aproximación está planteando la necesidad de reconfigurar una teoría de la Contabilidad donde no prime al ánimo de controlar y de dominar a la realidad – perspectiva central de la corriente ortodoxa –, por cuanto argumenta que la realidad social esta compuesta por hombres y no por neutrones o protones. Que no basta explicar como es “el mercado”, sino que valdría mejor comprender como debería ser para conseguir unos objetivos de bienestar social generalizado. Sus herramientas analíticas critican fuertemente la mirada pragmática y presentan argumentos reflexivos desde la Sociología, la Política, la Economía Política, la Ecología, la Filosofía, entre otras (Carmona, 1992; Pág. 3).

La mirada de la *orientación crítica* en el ámbito de lo financiero plantea una reflexión desde el emisor antes que del receptor de la información contable. En este caso, esta vertiente estudia la fortaleza del mensaje contable no para describir la realidad sino para crearla, ya que entiende que quienes emiten la información tienen la capacidad de legitimar sus acciones de acuerdo a sus intereses (Hopwood, 1985; Pág. 212). Se analiza por tanto el poder de la Contabilidad para convertir la diversidad de actividades organizacionales y de formas de propiedad en flujos financieros y su concreción en los informes tradicionales y en las cifras duras financieras, en su poder descriptivo – prescriptivo de los comportamientos organizacionales.

En una u otra perspectiva, podemos sintetizar el contenido de la Contabilidad de la siguiente manera, según lo planteamos en epígrafes anteriores. La Contabilidad tiene, al menos, tres poderosos ámbitos. Todos ellos son construcciones sociales, que históricamente han desarrollado los hombres en colectividad. Por tal motivo, por su naturaleza, histórica, existen unos ámbitos mas desarrollados que otros. Los planos son el Teórico, el Tecnológico y el Técnico.

El plano teórico es relativamente reciente y se refiere a las reflexiones por las categorías básicas que incorpora, analiza y crea la Contabilidad. Busca sistematizar el conocimiento lógico y funcional de la Contabilidad para interrelacionarla al interior de la organización social y la manera como actúa operativamente. El primer programa de investigación en vigencia se soporta en los desarrollos de la teoría contable tradicional, la que caracteriza la evolución de la Contabilidad, al menos en tres paradigmas, el antropológico inductivo, de la ganancia líquida y realizada y el de la utilidad para la toma de decisiones. En el segundo programa vigente, las bases están provistas por la nueva Contabilidad, nuevos desarrollos epistemológicos y otras diferentes perspectivas como la Teoría General de Sistemas, el paradigma de complejidad, la cibernética, entre otros.

El plano teórico es responsable de desarrollar aproximaciones para solucionar los problemas propios del orden práctico de la disciplina. Responde por las categorías en la disciplina y provee el marco para la evolución y mejoramiento de la disciplina. El plano teórico de la Contabilidad sustenta las funciones de la Contabilidad: medición, valoración, representación y control de la riqueza. Sin teoría contable la Contabilidad no evolucionaría ni se podría anticipar a cambios de los entornos.

El ámbito tecnológico, se refiere, obviamente, a la tecnología contable. Una tecnología es la manera como se articulan instrumentos para transformar la realidad por medio de procesos, dinámicas, pautas. La tecnología contable son las normas contables por medio de las cuales se interpreta y codifica la realidad económica. Las tecnologías, por tanto se usan de acuerdo a objetivos, contextos y necesidades. Las tecnologías no son en sí mismas objetivas o neutras. Se usan para transformar e interpretar la realidad según ópticas particulares. El planteamiento de normas contables se puede soportar en mayor o en menor medida en teorías contables, en constructos lógicos y en procesos teleológicos. No obstante, las normas contables, al ser tecnologías contables, se aplican según intereses, necesidades y direccionamientos. Es decir el proceso de normalización contable (armonización, regulación y planificación) esta fuertemente influenciada por el proceso político.

El aspecto técnico de la Contabilidad, incorpora todo el arsenal de procedimientos y prácticas cotidianas por medio de las cuales la Contabilidad expresa y sintetiza todas sus funciones. Estas técnicas se desprenden del constructo y de los condicionantes tecnológicos (normas) y pueden tener algún nivel de objetividad en el marco de los objetivos que se plantean. Las técnicas contables son diversas e incluyen procesos normatizados y no normatizados.

Esta breve mirada, permite observar que la Contabilidad no son solo teorías contables, así como tampoco solo técnicas contables. La Contabilidad como disciplina en sus diversos programas en vigencia y en sus diferentes perspectivas académicas, incorpora aspectos teóricos, técnicos y tecnológicos que tienen múltiples implicaciones y desarrollos en la actualidad.

4.3 El objeto de conocimiento contable en la orientación funcionalista⁴.

Las preguntas de qué y cómo conoce la Contabilidad fueron preocupación de muchos estudiosos de la disciplina hace ya largo tiempo, aunque tal empresa no dio los frutos que se quisieran como sí pasó con otras disciplinas sociales como la Economía o la Sociología, las cuales con menos tiempo de reflexión y acción social cuentan con un estatuto científico lo suficientemente sólido como para gozar de un amplio reconocimiento científico interdisciplinar.

El objeto de estudio de la Contabilidad como objeto de reflexión de los contables no ha sido abordado con detenimiento y juicio, ni como un programa investigativo ni como una de las tantas intencionalidades por incursionar en las áreas del conocimiento teórico contable, salvo contadas excepciones. Es uno de los muchos y grandes vacíos de nuestra disciplina-profesión.

Lo que tradicionalmente han hecho numerosos autores es el abordaje del tema a partir de definiciones de la Contabilidad, con lo que se mira objeto, método, sujeto, teorías y técnicas, como un todo amalgamado, de forma más o menos global y sin mucho detenimiento. En la *orientación funcionalista*, casi cada autor que escribe sobre teoría contable propone su propia definición. Por ello, en el intento de satisfacer este interrogante planteado por el ICFES, realizaremos una mención de las más notables contribuciones y una selección de las principales definiciones agrupadas por su orientación común, apoyándonos en algunos estudios realizados por investigadores contables; a partir de ahí determinaremos los diversos objetos de estudio propuestos para el saber contable, en la orientación funcionalista, a través del tiempo actual (siglos XIX-XX) y, si se quiere, del espacio.

Se ha concebido a la Contabilidad como una disciplina empírica incluida dentro de la ciencia económica, aunque no han faltado autores que la clasifiquen dentro del Derecho, de la Estadística o de la Matemáticas. Nos eximimos de presentar alguna argumentación a favor o en contra de las dos últimas posiciones en razón del corto espacio del artículo; nos detendremos brevemente en la perspectiva legalista como parte del derrotero que hemos adoptado aquí, siguiendo la propuesta del profesor Cañibano. Como se mencionaba antes, en la actualidad se están fortaleciendo posiciones que reclaman su presencia a partir de la propia estructura contable, como lo muestran trabajos como los del profesor Moisés García de la Universidad Autónoma de Madrid, fundamentados en el análisis circulatorio y que sí consideraremos con algún detenimiento más adelante, en razón de que se constituye como un buen ejemplar de una nueva tendencia de desarrollo, que por sus aplicaciones acríicas frente al sistema socioeconómico, incluimos dentro de la tendencia que hemos denominado *funcionalismo contable*, pero que perfectamente podría ser un buen soporte de la *orientación crítica*, dada

⁴ La mayoría del contenido de este literal está basado en el artículo "Desarrollos teóricos de la Contabilidad" escrito por Harold Álvarez Álvarez y publicado en la revista Ambiente Empresarial de la Facultad de Ciencias económicas de la Universidad del Quindío. N° 1, Julio de 2001.

su estructura abstracta de gran capacidad de representación de fenómenos de diversa índole.

Anotábamos que la disciplina ha sido clasificada de manera dominante como un saber integrado o derivado de la ciencia económica, ya como una parte de tal saber (economía descriptiva, Astori 1980), como una técnica económica (IMCP, 1973) o como una ciencia económica (Goxens, 1970; Cañibano, 1975; Gonzalo, 1983). En esta misma dirección económica pero con algunas variantes, como ciencia de las haciendas, de la economía hacendal, del control, de la economía de la empresa, teoría de las causas económicas, contabilidad económica, contabilidad de gestión (Montesinos, 1978), ha sido clasificada la disciplina desde el siglo XIX.

Cañibano⁵ aborda la actividad contable a través de la historia moderna a partir de la metodología lakatosiana de los programas de investigación; para este autor las tres grandes etapas que ha vivido y está viviendo la disciplina, son la Legalista, la Económica y la Formalizada. Cada una de ellas implica la incidencia de ciertas formas de ver la realidad en la que se manifiesta su actividad.

El programa de investigación legalista nos permite establecer que la disciplina contable es percibida como una actividad de índole jurídica, orientada a conocer e informar sobre los fenómenos de naturaleza económico-financiera pero con características legales de propiedad, de interés fundamental para el propietario de los recursos reflejados en los sistemas de cuentas. Si bien esta tendencia se origina en el siglo XV, es válida hasta nuestros días, en la medida en que el desarrollo socioeconómico de los entornos es diacrónico y los elementos de esta etapa están presentes aún en muchos entornos, como por ejemplo en Colombia.

En el sentido de la orientación jurídica de la disciplina contable anota Cañibano⁶: *"La finalidad de la información contable entra dentro de unos cauces estrictamente jurídicos y, por tanto, hay que montar todo el armazón atendiendo a las limitaciones derivadas de tal contexto. La objetividad de la información contable se entiende en sentido eminentemente legalista, así toda representación y valoración contable ha de estar sustentada sobre hechos o sucesos que, a efectos legales, puedan ser considerados como prueba, ya que lo que prima, la expresión del patrimonio en términos cuantitativos, no puede apartarse del concepto jurídico del mismo, en tanto la finalidad atribuida a la información contable consista en la presentación de unos datos que sirvan de garantía a terceras personas"*.

Dentro de esta tendencia o programa investigativo, en aporte más reciente el profesor Cañibano junto al profesor José Antonio Gonzalo Angulo⁷ proponen una división en tres tendencias o subprogramas denominados *códigos y leyes; determinación de los principios contables y búsqueda de un marco conceptual*

⁵Cañibano L., Teoría actual de la Contabilidad, ICE, Madrid, 1979.

⁶Cañibano L., Teoría actual de la Contabilidad, ICE, Madrid, 1979.

⁷Cañibano L. y Gonzalo J. A. Los programas de Investigación en Contabilidad. 1ª Jornada de Teoría de la Contabilidad. Jerez, España, 1995.

para la regulación contable. Por considerarlo pertinente para los propósitos del presente Marco de Fundamentación Conceptual, sólo vamos a referirnos en general al programa *legalista* resaltando sus rasgos generales sin considerar las variantes que implican cada uno de los subprogramas.

Uno de los autores más connotados dentro del Programa legalista, fue Cerboni (1873), para quien la Contabilidad se considera “la doctrina de las responsabilidades jurídicas que se establecen entre las personas que participan en la administración del patrimonio de las empresas”, orientación con fuerte contenido jurídico que caracteriza las relaciones de los actores empresariales, propietarios, gestores y acreedores. Tua⁸ anota al respecto *“no cabe duda que en el fondo de su concepción subyace la argumentación jurídica de la responsabilidad entre los intervinientes en las relaciones patrimoniales, concepción distinta al convencionalismo, habitual no sólo en la etapa precientífica, sino también en concepciones pragmáticas actuales, que consideran las cuentas personificadas”*⁹. En efecto la argumentación de Cerboni, más que asignar personas a las diferentes cuentas, afirma que estas sirven para regular las relaciones entre aquellas personas, considerando que todas ellas representan derechos y obligaciones del propietario”.

Agrega Tua¹⁰ más adelante: *“En cualquier caso, aparte que la influencia que el Derecho, y especialmente el Derecho Fiscal, haya podido tener en la práctica contable, no hay duda de que también ha podido tener alguna incidencia en la conceptualización teórica de la Contabilidad. Véase, como ejemplo, esta definición de Luch Capdevilla (1951, pág. 35): ‘La Contabilidad es la ciencia que deduce de la teoría económica y jurídica el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en un patrimonio hacendal, a fin de **conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa**’*

Además, la incidencia jurídica está claramente presente en las teorías de la entidad, (de las que nos hemos ocupado en Tua 1983^a, capítulo 18), que tratan de escrutar las relaciones contables entre esta última y los interesados en la misma, al objeto de determinar más adecuadamente las reglas contables....”

Complementa Cañibano sus notas respecto de este periodo resaltando que la intencionalidad jurídica no era (es) la única orientación existente en este periodo; siempre ha estado presente la finalidad económica-financiera, en el sentido de soporte de las decisiones de los gestores empresariales en ambientes de incertidumbre, si bien subordinada a la significación legalista del dato contable.

⁸ Tua P., J. Lecturas de teoría e investigación contable. CIJUF, Medellín, 1995. Págs. 127 y ss.

⁹ Personificación de la que Hendicksen (1970, pág. 31) afirma que es posible haya supuesto alguna obstaculización de la evolución de la teoría de la Contabilidad, en la medida en que substituyó a la racionalización y a las reglas detalladas de la lógica. (Nota tomada del texto de Tua P. citado antes.)

¹⁰ Ídem, pág 129.

El **segundo programa de investigación, el económico**, nos permite analizar el estatuto epistémico de la Contabilidad a partir de considerarla como una disciplina económica, no sin antes advertir que tal adscripción, en los actuales momentos, ya no goza de una general aceptación, dada la categoría de los fenómenos con que se enfrenta la disciplina contable, que, por lo menos en principio, no son solamente de categoría económica-mercantil. Sin embargo tomamos como fundamento la inclusión dentro de la ciencia económica por considerarla históricamente la más relevante y aún no superada, a pesar de lo anotado respecto de los fenómenos de nuevo tipo con que se enfrenta el saber contable, y que más adelante tendremos oportunidad de abordar.

Luego de un larguísimo periodo meramente empírico, la disciplina contable comienza un lento desarrollo a partir de los esfuerzos realizados fundamentalmente por la denominada escuela italiana representada por Villa, Cerboni, Besta, Zappa y Massi, por la escuela alemana, con Schmalenbach, Schneider y Schmidt y por el pensamiento norteamericano representado por Paton, Littleton, Ijiri, Moonitz, Sprouse y Mattessich, entre los principales. Este periodo, que cubre aproximadamente siglo y medio, desde 1850, ha sido clasificado por algunos tratadistas (Montesinos, 1978), como periodo científico, etapa que otros (Cañibano, 1973), alargan hasta la formulación de Paccioli, cuando se toma dicho aporte como el inicio del programa legalista de investigación contable, con lo que se está catalogando a la disciplina contable como actividad científica a partir de tal hecho. En lo que sigue del análisis, nos referiremos a este siglo y medio como la etapa de desarrollo científico de la disciplina contable, etapa en la que se manifiesta el programa económico, si bien Cañibano sitúa su etapa dominante entre 1914 y 1960.

Es esta etapa de desarrollo de la Contabilidad la que merece un análisis más detallado pues constituye, en calificativo de Requena (1981) la historia sancionada de la disciplina, conformada por las concepciones pasadas con vigencia, por contraste con la historia perimida, aquella que está formada por los hechos históricos que ya no tienen vigencia por ser concepciones superadas e incompatibles con la racionalidad del pensamiento actual.

Constituye historia sancionada, pero poco conocida en nuestro entorno el valioso aporte de la escuela italiana, conformada por diversas doctrinas entre las que se pueden destacar, la contista y neocontista, el controlismo y la economía hacendal. También constituye historia sancionada la reflexión realizada por la escuela alemana a partir de su enfoque de la economía empresarial. De igual manera conforman parte de las concepciones pasadas actuales las formulaciones del pensamiento norteamericano representadas por los aportes de W. A. Paton contenidos fundamentalmente en su Teoría de la Contabilidad (1922), A. C. Littleton y otros importantes autores, algunos de ellos mencionados antes.

De estos aportes se pueden decantar importantes contribuciones para la formación del actual estatuto cognoscitivo de la Contabilidad. El esfuerzo pionero de la escuela italiana nos entrega la primera reflexión que se realiza en la

disciplina orientada a dotarla de un estatuto formalizado en la vía hipotético-deductiva. Asimismo nos presenta su pensamiento orientado a abstraer las funciones de la Contabilidad concomitantes con su papel de organizadora de la gestión empresarial. También incursiona el pensamiento italiano en la teoría del valor a la luz de las reflexiones del notable investigador Fabio Besta, quien encabeza la corriente denominada “controlismo”, que propone a la Contabilidad como la disciplina del control económico de la riqueza hacendal. Por otra parte Gino Zappa, alumno de Besta incursiona en el campo de la Economía organizacional, involucrando a la Contabilidad como parte de una disciplina de gestión y control de la hacienda en los que él denominó Economía Hacendal. También es digno de mención el aporte de Masi en la vía de presentar el proceso contable como la integración de diversos momentos denominados estático, dinámico y de revelación. Estos aportes nos permiten incursionar en el saber contable desde varias perspectivas epistémicas (controlista, patrimonialista, comunicacional) al objeto de establecer la estructura metodológica y el campo de trabajo de la Contabilidad, caminos que están aún por construirse por los investigadores contables.

Otro de los hitos de la historia sancionada a que hacíamos referencia arriba lo constituye la aportación investigativa de la doctrina alemana desarrollada en la primera mitad del siglo XX, en la que se destacan los prestigiosos investigadores Schmalenbach, Schmidt y Schneider. El primero adelanta una investigación alrededor del estado de resultados al que denomina “balance dinámico”, donde destaca la orientación a informar sobre la eficiencia económica de la producción de la hacienda. Desde el estado de resultados, dice Schmalenbach, puede informarse si existe garantía para el inversionista de capital como para el acreedor, a través de la información del proceso productivo de ingresos y gastos, de manera más eficiente que a través del estado de balance patrimonial, que, a su juicio, entrega una información estática. Schmidt, se orienta a buscar una información contable real que oriente las decisiones empresariales en el mercado, es decir, en el seno de la economía colectiva de la cual la empresa es célula. Seguidor de los anteriores, Schneider, de fundamentada visión económica, ve en la Contabilidad una herramienta para guiar el proceso productivo y alcanzar los presupuestos empresariales y la perfecta marcha de la empresa.

El pensamiento norteamericano¹¹ ha contribuido a la formación de la disciplina contable, fundamentalmente a partir de la primera mitad del siglo XX, desde diversas perspectivas entre las que se pueden destacar las orientaciones metodológicas inductivo-positiva, deductivo-positiva y deductivo-normativa, ateniéndonos a la construcción del profesor Tua Pereda (Tua 1983) que identifica tres subprogramas de investigación (búsqueda, lógico y teleológico), a la luz de los cuales la investigación contable nos ofrece interesantes propuestas que permiten inventariar un acumulado teórico básico de gran valor epistémico. Contar con los trabajos de investigadores como Paton, Littleton, Ijiri, Mattessich, Chambers,

¹¹ Incluimos dentro de este acápite a autores que no son propiamente norteamericanos pero que han producido sus investigaciones bajo la influencia del pensamiento de esta región, entre otros Mattessich y Chambers.

Grady, Moonitz, Sprouse, Hendricksen, Zeff, Belkaoui, Watts y Zimmerman, entre los principales, constituye un verdadero arsenal productivo que nos permite ver la disciplina contable como un saber dinámico y de amplia perspectiva científica.

Tal como establecíamos al principio, el abordaje del objeto por los investigadores contables no se distingue por su tratamiento en profundidad sino a partir de propuestas de definición para la Contabilidad. Por ello incluimos a continuación una selección de las definiciones más representativas de la adscripción de la Contabilidad como una disciplina económica, ya sea como técnica, como saber tecnológico o como una de las ciencias económicas. A la vez que anexamos unos breves comentarios propios o retomados de materiales de soporte, para ampliar mínimamente la exposición. Resaltamos en subrayado el texto de las definiciones y en subrayado y negrilla el objeto de estudio propuesto en cada definición.

Para Cerboni¹² la Contabilidad es: **"La ciencia de las funciones, de las responsabilidades y de las cuentas administrativas de las haciendas, que abarca cuatro partes distintas, que tratan respectivamente: 1. Del estudio de las funciones de la administración económica de las empresas con el fin de determinar las leyes naturales y civiles según el cual las empresas se manifiestan y se regulan; 2. De la organización y de la disciplina interna de las empresas; 3. Del cálculo, o sea de la aplicación de las matemáticas a los hechos administrativos y de su demostración en el orden tabular, y 4. Del estudio del método de registro, destinado a coordinar y a representar los hechos administrativos de la empresa, poniendo de relieve los procesos y sus efectos específicos, jurídicos y económicos, manteniéndolos todos reunidos en una ecuación"**

Uno de los aspectos destacados desde tiempos pretéritos dentro de la etapa científica de nuestra disciplina y que subyace como alternativa permanente en la reflexión acerca de su objeto, es el **control económico**. Dentro de la orientación funcionalista y en los albores del periodo económico se distinguió la propuesta del investigador italiano Fabio Besta. Al respecto anota Tua¹³: *"Con una delimitación más clara de la Contabilidad en relación con la Economía de la Empresa Besta, distingue tres fases de la Administración Hacendal: gestión, dirección y control, de modo que las funciones de la Contabilidad se refieren a esta última etapa, al ser su característica el control de la riqueza hacendal. Su doctrina surge especialmente como una oposición a la postura que personaliza las cuentas, poniendo especial énfasis en el carácter económico de la disciplina contable, al centrarla en el estudio y control de la hacienda a través del análisis de sus diferentes valores, a cada uno de los cuales se abre una cuenta, y no a las personas subyacentes. Las siguientes frases constituyen una síntesis, válida pero incompleta, de su pensamiento: **La Contabilidad, desde el punto de vista teórico, estudia y enuncia las leyes del control económico en las haciendas de cualquier clase y deduce las oportunas normas a seguir para que dicho control***

¹² Tua, op. cit. Pág. 133.

¹³ Idem, pág. 134

sea verdaderamente eficaz, convincente y completo; desde el punto de vista práctico, es la aplicación ordenada de estas normas a las distintas haciendas. ”

Otra tendencia que ha mantenido su presencia en las preocupaciones de no pocos estudiosos de la Contabilidad y cuya manifestación emerge en la intencionalidad de investigadores actuales como Lopes de Sa, es la vertiente *Patrimonialista*. El patrimonialismo, fundado por el eminente investigador Vincenzo Masi, seguidor de Besta, plantea que la Contabilidad es la ciencia del patrimonio, orientación que ha sido adoptada por los investigadores no tanto de Italia como de otros países, como España, Brasil, Argentina, Uruguay y Colombia. En palabras del profesor brasileño Lopes de Sa, significa: *La corriente contable que tiene mayor repercusión en la actualidad es la Patrimonialista... El patrimonialismo continúa como una corriente viva avanzando cada vez más profundamente, presentando obras de raro valor científico y filosófico en muchos países del mundo. Los ‘fenómenos patrimoniales’, o sea, todo lo que acontece con la riqueza haciendal, continúan siendo objeto central de estudio de las mejores obras de nuestro tiempo y la propia parte instrumental, formal, escritural, prosigue siendo normalizada dentro de una óptica nítidamente patrimonialista.*¹⁴

Masi (1943), parcela el estudio de la disciplina contable en tres componentes: la estática patrimonial, la dinámica patrimonial y la revelación del patrimonio. Propone la siguiente definición: **“El objeto de la Contabilidad es el patrimonio hacendal, considerado en su aspecto estático y dinámico, cualitativo y cuantitativo... y su fin es el gobierno oportuno, prudente, conveniente, de tal patrimonio en las empresas y en los entes de cualquier naturaleza, sea en situación de constitución, sea en situación de gestión, sea en situación de transformación, cesión, fusión o liquidación.”**¹⁵

Dentro del programa de investigación **económico**, en el desarrollo que el profesor Cañibano hace en compañía del profesor J. A. Gonzalo A. se incluyen tres subprogramas así: **búsqueda del beneficio verdadero, utilidad para el decisor y teoría contable positiva.**

El origen de este programa, dicen los autores, está justificado en la aparición de una gran cantidad de anomalías en la relación **realidad económica-información contable**. Hasta la primera década del siglo XX, la Economía, en los niveles nacional e internacional no manifestaba signos de desequilibrio muy notorios que hicieran pensar en la necesidad de cambios drásticos en los procesos de medición de los fenómenos por parte de la Contabilidad; pero luego de la Primera Guerra Mundial la Economía de Europa sale resentida y la hiperinflación deteriora su estructura productiva y comercial. El criterio del 'costo histórico' como base de valoración de los hechos económicos es cuestionado por diversos autores y por la profesión contable. Afloran nuevas propuestas para la medición y la información económica fruto de actividades investigativas. Aparece el interés por conocer el

¹⁴ Lopes de Sa, A. Teoria de la Contabilidad Superior. Uniao de negocios e administracao (UNA). Belo horizonte, Brasil, 1994.

¹⁵ Tua, op. cit, pág. 136.

beneficio verdadero de la gestión empresarial y, luego, *más allá de esta preocupación por la medición surge el interés por la utilidad de los datos para la toma de decisiones*. Como resultado casi obvio de estas tendencias se aborda el objetivo de alcanzar la explicación y la predicción de hechos económicos como papel principal de la disciplina contable. Dicen los autores al respecto: "Lo que en un principio sería sólo la búsqueda de la principal magnitud periódica en torno a la cual gira todo el proceso contable, el cálculo del beneficio que, naturalmente, se pretendía fuera verdadero (entendiendo esta verdad por su congruencia con la realidad económica), más tarde el énfasis es puesto en la utilidad que para el decisor reporta la información contable, no resultando ya tan importante si el beneficio es "verdadero" o no, sino si dicha magnitud y la información contable de la que se desprende resultan útiles para adoptar decisiones. Por último, saliendo al paso del normativismo implícito que pudiera existir en los subprogramas antes dichos surge la teoría contable "positiva", cuyo objetivo consiste en explicar y predecir la práctica contable tal y como efectivamente es."¹⁶

- El primer subprograma, **búsqueda del beneficio verdadero** inicia su proceso cuando en las primeras décadas del siglo XX se plasman, en la literatura y en la práctica contable de países avanzados económicamente, nuevos conceptos y herramientas en el campo de la valoración contable de los hechos económicos al interior de las organizaciones empresariales. Paton, Canning y Sweeny en Estados Unidos fueron pioneros en la década de los veinte y treinta; más tarde, las obras de Fernández Pirla y Cea en España, Mattessich, Edwards y Bell y AICPA en Norteamérica, Chambers en Australia, entre otros, son demostrativas de la nueva tendencia que se desarrolla definitivamente desde la década de los sesenta en adelante. En general estos aportes a la literatura contable tienen un común denominador en la crítica al costo histórico aunque pueden diferenciarse en las soluciones propuestas.
- Las propuestas valorativas llevan a una nueva porción de excedente contable que hay que calificar como beneficio (pérdida) o ajuste del patrimonio neto, frente a la cual existen diversas posiciones en cuanto a su reconocimiento como beneficio (pérdida) o tan solo como ajuste del neto patrimonial. En todo lo anterior subyace la preocupación por la búsqueda del beneficio verdadero. ***Tal orientación de encontrar un beneficio verdadero ha trascendido hacia otro tipo de excedente, el de los flujos de tesorería, a partir de una Contabilidad de flujos de tesorería con lo que se solventan muchos de los problemas que plantea el reparto de los importes de las operaciones en el tiempo, que para calcular el beneficio hace el principio del devengo.*** Así se pueden obtener estados financieros coherentes, orientados hacia el futuro y útiles para los usuarios, sin ignorar que tales informes son de compleja comprensión.
- El segundo subprograma **utilidad para el decisor** está constituido por orientaciones que indagan la relación existente entre la realidad y el

¹⁶ *Ibidem*, pág. 35.

comportamiento del sujeto, admitiendo aproximaciones positivas o normativas. Muestra las siguientes características:

- ◆ La información contable es una materia prima;
- ◆ Dentro de un modelo de decisión (más o menos especificado);
- ◆ Que tiene en cuenta el entorno y las características del usuario decisor;
- ◆ Cuya eficiencia se mide en función de la utilidad que le proporcione para conseguir objetivos explícitos.

La información contable no tiene valor por sí misma sino por permitir decisiones más eficientes a sus usuarios. Citando a Tua¹⁷, Cañibano y Gonzalo afirman que en Contabilidad financiera los pronunciamientos vinculados a la regulación contable externa ponen a **la utilidad como el objetivo más importante a conseguir por la información emanada de las empresas.**

Se cita el informe Trueblood, trabajo realizado con miras a fundamentar conceptualmente al FASB, emitido en el seno del AICPA en 1973, como ejemplo de orientación de los estados financieros como base de información útil para la toma de decisiones económicas. Los objetivos de la información financiera en este informe se plantean así:

- "1. *El objetivo básico de los estados financieros es suministrar información útil para la toma de decisiones económicas. Además los estados financieros deben:*
2. *Estar al servicio de aquellos usuarios que tienen autoridad limitada, o que no cuentan con la capacidad o con los recursos necesarios para obtener información.*
3. *Proveer información útil a los inversores y acreedores para la predicción, comparación y evaluación de los flujos netos potenciales de tesorería en términos de importe periodicidad y riesgo.*
4. *Suministrar información útil para prever, comparar y evaluar el poder de la empresa para obtener beneficios.*
5. *Facilitar información útil para apreciar la capacidad y responsabilidad de la gerencia en el uso eficaz de los recursos en orden a la consecución de los objetivos básicos de la empresa.*
6. *Proveer información tanto de lo hechos como en la relación con su interpretación, de las transacciones y otros acontecimientos acaecidos en la empresa, necesaria para predecir, comparar y evaluar su capacidad para obtener beneficios.*
7. *Suministrar un estado de la situación financiera útil para predecir comparar y evaluar la capacidad de obtener beneficios de la empresa, facilitando información relativa a las transacciones y otros acontecimientos relacionados con ciclos incompletos de beneficio.*
8. *Facilitar un estado de resultados útil para prever, comparar y evaluar la capacidad de la empresa de obtener beneficios, incluyendo el resultado de los*

¹⁷ Tua J. La investigación empírica en contabilidad. La hipótesis de la eficiencia del mercado. ICAC, Madrid 1991.

ciclos completos de valor y el de las etapas encaminadas a concluir ciclos todavía incompletos.

9. *Presentar un estado de operaciones financieras, útil para predecir comparar y evaluar la rentabilidad potencial de la empresa, centrado especialmente en los aspectos reales de las transacciones que hayan tenido o puedan tener consecuencias significativas en relación con la tesorería.*

10. *Suministrar información útil para realizar predicciones incluyendo las propias de la empresa si ello facilita las realizadas por el usuario.*

11. *En las organizaciones no lucrativas suministrar información útil para evaluar su capacidad de emplear adecuadamente sus recursos en cumplimiento de sus fines organizativos.*

12. *Suministrar información acerca de las actividades de la empresa que afecten a la comunidad, que puedan ser determinadas descritas o medidas, y que sean de importancia para evaluar el papel de la entidad en su entorno social.*¹⁸

En la misma obra citada el profesor Tua¹⁹ se refiere a una clasificación de posibles subprogramas de investigación relacionados con el **paradigma de utilidad**.

El tercer subprograma de investigación del programa **económico** propuesto por Cañibano y Gonzalo es el denominado **teoría contable positiva**.

- Su enfoque, como se deriva de su nombre, es de tipo positivista, que contrasta con el normativismo de corte económico no declarado de los dos enfoques precedentes. Se critica abiertamente la inclusión de juicios de valor al proceso de elaboración de normas contables, acudiendo al conocido criterio positivista relacionado con el papel de la ciencia, la cual no trata con el "deber ser" sino con lo que "es", con lo que su misión está orientada a la comprobación de

¹⁸ Ídem, pág. 91

¹⁹ Ídem, págs. 73 y ss. Tua sigue una clasificación de la American Accounting Association, a la que le adiciona los dos últimos enfoques, y los presenta como relacionados con el paradigma de utilidad:

- ◆ Modelos de decisión. Capacidad predictiva.
- ◆ Comportamiento agregado del mercado.
- ◆ Inversor Individual: Enfoques conductistas y enfoques basados en la teoría de la información.
- ◆ Valor económico de la información.
- ◆ Neopositivismo inductivo.
- ◆ Teoría de los hechos.

Los cuatro primeros, según Tua, están vinculados con el origen y gestación del paradigma de utilidad, cuya aparición es posterior a la década de los sesenta, y nacen como intento de respuesta a las cuestiones planteadas por la orientación al usuario de la información financiera.

El neopositivismo inductivo, dice Tua, es una nueva manera de aproximarse a la disciplina contable, explicándola desde una óptica decididamente empírica y, simultáneamente, en cuanto respecta a la investigación a posteriori, un intento integrador de varias de las hipótesis subyacentes en otros enfoques.

En relación con el enfoque de teoría de los hechos, Tua afirma que trata de subsanar las dificultades inherentes al paradigma de utilidad, abogando por poner a disposición del usuario, de forma neutra e indiscriminada, toda la información posible, al objeto de que sea aquél quien seleccione los datos más útiles a sus modelos de decisión.

comportamientos regulares de los objetos de estudio. El "deber ser" es el campo de trabajo de los políticos.

- Para Cañibano y Gonzalo, la distinción entre lo positivo y lo normativo es una diferenciación artificial "cuyos argumentos han quedado como una reliquia filosófica más, que se puede enseñar en las escuelas y en las universidades, especialmente a los científicos en formación, pero que tiene poca trascendencia para el quehacer diario de quienes llevan a cabo tareas científicas...todo problema científico puede ser positivo o normativo, dependiendo del prisma que se adopte frente al mismo. Los juicios de valor que se tomen serán siempre exógenos al sistema teórico manejado por el científico, que puede internalizar, si lo desea, algunos de ellos y hacerlos objeto de estudio, pero siempre tendrá que recurrir a sistemas teóricos más amplios para encontrar la justificación de todas las premisas (principio de indeterminación de Heisenberg)...El problema, por tanto, no reside en si admitir juicios de valor o no, sino en explicitarlos en todas y cada una de las investigaciones, conociendo que su existencia puede limitar la validez de las conclusiones obtenidas."²⁰

Los profesores Cañibano y Gonzalo citan en este trabajo a los reconocidos investigadores, profesores de la Universidad de Rochester y adalides de la denominada corriente positivista en contabilidad, Ross L. Watts y Jerold L. Zimmerman, gracias a su obra "Positive Accounting Theory"²¹.

Finalizan este acápite con dos puntos de análisis del subprograma contable positivo, a saber:

- Debe destacarse el avance que para la disciplina contable significa la aplicación, desde la perspectiva positiva, de elementos teóricos derivados de la Economía y las finanzas, en el estudio de los fenómenos del mercado de bienes financieros y en la explicación de los comportamientos de las partes que se mueven dentro de la empresa. Sin embargo, es bueno señalar, que parecen más abundantes los anuncios de logros a alcanzar por estos planteamientos que las realizaciones efectivamente desarrolladas y aplicadas. Los pobres resultados conseguidos hasta el momento dejan casi todo por hacer.
- El afán por sustentar cualquier investigación en elementos empíricos ha resultado en una moda entre los estudiosos, quienes se preocupan más por obtener una curva de observaciones bien ajustada a los datos (el síndrome de los R^2)²² que una teoría consistente y bien fundamentada.

²⁰ Cañibano y Gonzalo. Op. cit. pág. 41.

²¹ Watts R.L., y Zimmerman J.L. Positive Accounting Theory. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1986.

²² Cañibano y Gonzalo. Op. cit. pág. 43

De otra parte, debemos anotar la variante que se ha originado al interior de la corriente funcionalista y específicamente dentro del denominado paradigma de la utilidad de la información, en el sentido de hablar, definir o establecer objetivos ya no de la o para la Contabilidad sino de o para los Estados Financieros, circunstancia que es notable en dos de las definiciones que aparecen a continuación. Tal variante merece una consideración de fondo que no vamos a abordar aquí, pero que es una demostración del poco interés que se tiene en la investigación disciplinar la cual se ha trocado por la utilitarista investigación pragmática del objetivo o del producto final, ello es, de los estados financieros, tal como ocurre con la orientación investigativa actual del FASB y del IASB.

AAA (1936): El propósito de los estados financieros es la **expresión, en términos financieros, de la utilización de los recursos económicos de la empresa y de los cambios resultantes en ellos** y en la posición en los mismos de los intereses de acreedores e inversores.

McNeal (1939): La función de la Contabilidad es registrar, coleccionar y presentar **verdades económicas**.

AICPA (1941): La Contabilidad es el **arte de registrar, clasificar y sintetizar** de manera significativa y en términos monetarios, las **transacciones y sucesos** que son, al menos en parte, **de carácter financiero**, interpretando sus resultados.

ICAEW (1952): El principal propósito de los estados financieros es **presentar información a los propietarios**, mostrando cómo han sido utilizados sus fondos y los beneficios derivados de tal utilización.

Pattillo (1965): El objetivo de la Contabilidad financiera es **proporcionar un sistema de información y comunicación externas**, al recopilar, dar forma compacta, interpretar y diseminar **datos económicos**, que den una representación financiera de los derechos económicos y el interés relativo de los segmentos de la economía, **a fin de facilitar a esos segmentos la formulación de juicios y la toma de medidas**.

La AAA (1966): La principal función de la Contabilidad es **acumular y comunicar información económica**, que **permite juicios y decisiones informados a sus usuarios**.

Chambers (1966): La Contabilidad es un método de cálculo monetario retrospectivo y presente, cuyo propósito es **proveer una fuente continua de información financiera**, como **guía para la acción futura** de los mercados de capitales.

AICPA 1970: La Contabilidad es una actividad de servicio, cuya función es **proveer información cuantitativa, principalmente de naturaleza financiera**, acerca de las entidades económicas con el propósito de que sea **útil para la toma**

de decisiones económicas, al hacer elecciones racionales entre cursos de acción alternativos.

Langenderfer (1973): La Contabilidad es un **sistema de medida y comunicación para proveer información económica y social** con respecto a una entidad identificable, **que permita a sus usuarios juicios informados** y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de la organización.

IMCP (1973): La Contabilidad es una técnica que se utiliza para **producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica** y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de **facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones** en relación con dicha entidad económica.

Cañibano (1979): La Contabilidad es una ciencia de naturaleza económica, cuyo **objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica** en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos apoyados en bases suficientemente contrastadas, **a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras externas y las de planificación y control internas.**

Requena (1981): La Contabilidad es la ciencia empírica, que **con respecto a una unidad económica, nos permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económica** con el fin genérico de poner de relieve la situación de dicha unidad y su evolución en el tiempo.

Gonzalo (1983): La Contabilidad como cuerpo de conocimientos, es una ciencia empírica, de naturaleza económica, **cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, del estado y la evolución económica de una entidad específica**, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, **con el fin de poder comunicar a sus usuarios información económica y social objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones.**

El programa de investigación **formalizado**, según Cañibano y Gonzalo, está conformado por cinco subprogramas, a saber: **la axiomatización de la Contabilidad, el análisis circulatorio, la teoría de la agencia, el modelo CAPM/HME y la economía de la información.**

Según Cañibano, este programa surge como resultado de la preocupación de los investigadores contables por fundamentar la disciplina contable en una base teórica y metodológica de carácter hipotético-deductivo que permitiera abstraer, del cuerpo global de conocimientos, aquellos principios sobre los que descansaba todo el

cuerpo teórico, lo que requería aplicar todo el arsenal contenido en el análisis formal²³.

- Inmersos en esta dinámica aparecen diversos trabajos investigativos orientados a justificar, a partir de desarrollos lógico-matemáticos la disciplina contable, hasta que aparece la obra "Accounting and Analytical Methods" publicada en 1964 por el Dr. Richard Mattessich, en la que se formula la propuesta formal más acabada en el camino de la fundamentación axiomática contable.

El subprograma de la **axiomatización de la contabilidad** para Cañibano y Gonzalo constituye el trabajo más importante, desde una perspectiva lógica, en el proceso de dotar a la disciplina contable de un conjunto de hipótesis básicas que le permitan derivar, desde ahí, conjuntos de reglas específicas aplicables en la elaboración de la información contable *útil para la toma de decisiones económico-financieras*.

Durante el siglo XX, la Contabilidad ha intentado desarrollar bases axiomáticas; demostrativos de tal preocupación son los trabajos investigativos aportados por Paton, Littleton, Palomba, Devine y Chambers entre los más importantes hasta la década de los cincuenta. Otros autores que trabajan en esa línea en años más recientes son Moonitz y Sprouse, ya referenciados, Ballestero, Cañibano y Mattessich.

Cañibano en su Teoría Actual ²⁴ propone un contenido básico de una ciencia axiomatizada, así:

- ◆ Un conjunto de *términos primitivos* o indefinidos caracterizados no por una definición explícita, sino por las relaciones en las que queden insertos en virtud de los axiomas de la teoría.
- ◆ Un conjunto de *definiciones* mediante las que se introducen nuevos términos a partir de los primitivos.
- ◆ Un conjunto inicial de premisas denominados *axiomas* o postulados.
- ◆ Un aparato formal lógico-matemático que constituye el conjunto de *reglas de inferencia*, mediante el cual podemos realizar derivaciones a partir de los axiomas.
- ◆ Un conjunto de enunciados derivados de esta forma y que reciben el nombre de teoremas.

Dentro de este subprograma se incluye el trabajo del profesor Mattessich desarrollado a lo largo de los últimos cincuenta años, si bien el contenido de algunos de los últimos trabajos ya no casan del todo dentro de la línea funcionalista, sino que permiten establecer un interesante nexo con la línea crítica.

²³ Cañibano C. Op. cit., pág. 15.

²⁴ Cañibano C., op. cit. pág. 20.

Anotan los profesores Cañibano y Gonzalo²⁵: *“Para el caso de la Contabilidad, que utiliza como otras ciencias aplicadas un tipo de razonamiento instrumental, esto es, dirigido a alcanzar fines concretos de carácter operativo en el mundo empresarial, la introducción de premisas auxiliares o hipótesis instrumentales, con el fin de derivar reglas concretas de actuación es un imperativo necesario. Al introducir las mismas en el razonamiento, la ciencia positiva nos ofrece la posibilidad de alcanzar determinadas metas u objetivos, y se convierte en normativa. El propio Mattessich (1978) dedicó una magnífica obra de epistemología al razonamiento instrumental en las ciencias relacionadas con la dirección, consagrando los anteriores pensamientos en el marco de la Teoría General de Sistemas”.*

La segunda alternativa del **programa formalizado** propuesta por Cañibano y Gonzalo es el **análisis circulatorio**; ésta es una tradición investigativa que considera los fenómenos económicos como flujos de circulación de valor y su acumulación, está originada en los análisis económicos realizados por los fisiócratas y por los economistas clásicos y que en la Contabilidad ha originado, según Vlaeminck²⁶ la escuela económica orientada por René Delaporte y J. Dumarchey.

El análisis circulatorio es una metodología que permite analizar, entre otros y en lo que a la Contabilidad económica compete, los flujos de valor, en un proceso de disección de las actividades productivas y de intercambio de los bienes y servicios de una economía dada. Actualmente esta vertiente investigativa está impulsada por el grupo de trabajo liderado por profesor de la Universidad Autónoma de Madrid, Moisés García G. Este autor desde los años setenta viene publicando sus alcances en una labor ininterrumpida y reconocidamente fructífera.

El profesor Moisés García, luego de aplicar el análisis circulatorio a la contabilidad financiera en su tesis doctoral presentada en 1974, publica su Contabilidad Social²⁷ en 1980, obra en cuyo prólogo el profesor Cañibano dice:

" Si de alguna forma quisiéramos conceptuar el riguroso estudio realizado por el profesor García, forzosamente habríamos de referirnos a su vertiente metodológica, al reflexivo intento de construir una nueva teoría de la contabilidad partiendo de una concepción eminentemente deductiva, que toma como herramienta básica y al propio tiempo como idea motriz el análisis circulatorio bajo un punto de vista formal; surgen así sus conceptos de estructura, sistema y modelo circulatorio, antecedentes obligados de los procesos contables enfrentados con una realidad empírica concreta. Pero, naturalmente, el camino andado sería muy corto si la construcción teórica se mantuviera en el plano de la abstracción formal y no tratara de proyectar su mayor contenido explicativo sobre la realidad objeto de estudio, la realidad económica en nuestro caso. Con los instrumentos formales diseñados se profundiza en el análisis de la actividad económica, su estructura y componentes, a fin de llegar

²⁵ Op. cit., pág. 46.

²⁶ Historia y Doctrinas de la Contabilidad. Index Editorial, Madrid, 1961.

²⁷ García G., M. Contabilidad Social. Del sistema de circulación económica a los modelos de cuentas nacionales. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1980.

a ofrecer una imagen rigurosa de la circulación de valores en los diferentes procesos económicos, en los que se encadenan procesos de intercambio, producción y consumo según sus peculiaridades respectivas, esto es, conforme sean de producción, distribución, financiación, etc. ... tras la disección del sistema se impone su reconstrucción: surgen entonces los modelos contables como los instrumentos adecuados para facilitar el conocimiento y el control de la circulación económica. Su diseño y análisis bajo distintas ópticas preocupan al autor, sobre todo porque a través de ellos introduce la visión macro y microeconómica de la circulación..."

Esta vía de reflexión y de investigación con sus realizaciones cada vez más reconocidas en el ámbito académico contable se presenta como una poderosa alternativa de desarrollo futuro de la disciplina contable por diversas razones entre las que podemos destacar: a) su visión generalista de la problemática contable aparejada a su planteamiento analítico particular e individual de los hechos económicos; b) su plasticidad en la exposición de los fenómenos circulatorios de manera expresiva, panorámica y completa, a partir de la teoría de grafos; c) su posibilidad de formalizarse en expresiones lógico-matemáticas; d) la unificación metodológica que se logra, de los ámbitos micro y macrocontable; e) su perspectiva más allá del campo meramente descriptivo (explicativo), al poseer esa visión comprensiva de los fenómenos económicos, de alcanzar niveles de predicción de dichos fenómenos.

El tercer subprograma del programa formalizado propuesto por Cañibano y Gonzalo es el de **la teoría de la agencia**. Nace como fruto de las relaciones contractuales entre principal (propietario empresarial, accionista) y agente (gerente, administrador), relaciones por naturaleza conflictivas, al encarnar intereses contrapuestos de las partes contratantes.

- Estos autores anotan que el problema más importante de la relación de agencia es diseñar el contenido del contrato óptimo entre el principal y el agente, o lo que es igual, una fórmula para compartir los riesgos, ya que estos contratos suelen contemplar la participación en los riesgos y resultados que se obtengan como resultado de la gestión del agente, conociendo que la información que este último dispone es mucho mayor que la del principal, así como su capacidad de manipularla. Las variables contables se consideran definitivas para el establecimiento de un contrato de agencia, por cuanto sirven para medir la eficacia de la gestión que depende de las acciones del agente y de sucesos externos incontrolables para él y por que sirven para marcar el reparto del resultado entre los dos, según las cláusulas del contrato. Entre los autores que han investigado en esta línea deben destacarse, como pioneros, a R. H. Coase y H. Simon, y en la vía de los estudios empresariales, Jensen Y Meckling, Salas, Arcas Pellicer, Carmona y Carrasco.

Jensen y Meckling²⁸ en su trabajo publicado en 1976 abogan por la necesidad de una investigación positiva frente al desarrollo de la investigación normativa vigente en la época. Sin embargo Jensen²⁹ en 1983 asegura que es bastante habitual la falta de reconocimiento de la importancia de las relaciones entre cuestiones normativas y positivas; así, en el mundo real no se puede adoptar una decisión válida que no contemple aspectos positivos, pero el olvido de los normativos conduce a omisiones importantes; de este modo, aunque la prioridad corresponde al mundo real, no deben dejarse a un lado las construcciones de la lógica de la mente humana no verificables con las técnicas disponibles y con el estado de la ciencia presente, pero que pueden serlo en el futuro. Jensen se muestra partidario de la utilización de teorías normativas en la investigación económica y manifiesta que es preferible una teoría normativa a su ausencia, ya que si es útil no tiene sentido rechazarla.

Estas dos vertientes, más la positiva que la normativa, han dado origen a diversos modelos cuyo propósito es el de servir a la explicación, predicción y control de los fenómenos económicos; específicamente dentro de esta tendencia de **teoría de la agencia**, las dos tendencias tratan de problemas contractuales entre partes inclinadas a la consecución de su propio interés; ambas utilizan instrumentos matemáticos y estadísticos; y las dos buscan minimizar los costos ocasionados por la armonización de intereses divergentes utilizando la vía contractual, ello es, la reducción a la mínima expresión de los costos de agencia. Aunque se articulan de manera diferente, en busca de la consecución de la meta común. Mientras que la teoría positiva se centra en el análisis del entorno y de las técnicas de control que obligan al agente a mantener una determinada conducta, la corriente normativa incide en aspectos relacionados con la incertidumbre en la decisión del agente y la estructuración de las preferencias bajo un sistema de información dado. Asimismo las aplicaciones de ambas ramas recogen distintos resultados: por una parte, la teoría positiva estudia el diseño óptimo de la estructura de capital de la empresa teniendo en cuenta la divergencia de intereses entre los partícipes de ésta; además analiza la evolución de la firma hacia formas diferentes a medida que el grado de especialización de los activos y el costo al que está disponible la información se alteran, obteniéndose la validación empírica en el mercado de capitales y en el mercado de trabajo, tanto interno como externo. Por su parte la corriente normativa investiga la problemática del reparto del riesgo entre el principal y el agente con la finalidad de obtener un acuerdo óptimo que armonice los intereses de ambas partes aún cuando existan asimetrías de información; además desarrolla las alternativas que tiene a su disposición el principal para lograr que el agente actúe de acuerdo con sus deseos estableciendo fórmulas que permitan reducir la posibilidad de fraude.³⁰

Los modelos desarrollados a la luz de estas dos corrientes adolecen de varias fallas, en el primer caso de la sobresimplificación de la realidad al tratar de reflejarla a partir de un número mínimo de variables, y en el segundo caso, el de la corriente

²⁸ Citado por Gago R., S. en op. cit. págs. 45 y ss.

²⁹ Idem, pág. 46.

³⁰ Ibídem, pág. 47 y ss.

normativa, porque sus modelos incluyen soluciones tan complejas que los convierten en casi imposibles de aplicar. Con todo y ello, es mejor contar con tales modelos para el conocimiento de la organización empresarial, ya que los positivos incrementan el conocimiento del ámbito externo en que ésta se desenvuelve, y los normativos ayudan en la comprensión de su comportamiento interno.

El cuarto subprograma propuesto por Cañibano y Gonzalo, dentro del programa **formalizado**, es el de **la economía de la información**.

- Está fundamentado en la teoría matemática de la decisión, especialmente en su versión bayesiana y, además, en la teoría microeconómica de la empresa, en el concepto de modelos de decisión de producción o de consumo que se basan en las funciones de utilidad de los sujetos decisores.

Según Belkaoui³¹ un sistema de información contable puede representarse matemáticamente a través de los siguientes componentes:

- ◆ Una matriz de resultados esperados de las posibles acciones.
 - ◆ Unas relaciones estocásticas entre sucesos futuros y sucesos pasados, cuyas funciones de probabilidad pueden ser revisables en el tiempo en función de la experiencia.
 - ◆ Sucesos y señales posibles provenientes, pasadas y futuras, del sistema de información.
 - ◆ Un conjunto de reglas de decisión, que están en función de las señales recibidas.
-
- Cañibano y Gonzalo anotan que el planteamiento de la economía de la información es complementario con el de la teoría de la agencia, por lo que es normal que estos modelos se asocien. Se requiere tan sólo considerar dentro de la relación principal-agente al profesional contable correspondiente (contador, evaluador, auditor, etc.) para incluir dentro del modelo al sistema de información contable y sus señales, con lo que se facilitan las relaciones principal-agente, aunque tal inclusión puede ser objeto por parte del agente para obtener provecho de la emisión de señales equívocas. Estos autores citando a Mattessich, mencionan como propios de este subprograma los modelos teóricos del *azar moral* y de *la selección adversa*. El primero se refiere a un desarrollo de la teoría de la agencia, con relación a la diferente información que manejan el principal y el agente problema en el cual se conceptúa que la solución, en el mejor de los casos puede ser subóptima. El segundo se refiere a que el agente, al ser profesional de su oficio puede manejar mejor la información que el principal.

³¹ Belkaoui, Accounting Theory. New York, Academic Press, 1992.

El quinto y último componente del **programa formalizado** propuesto por Cañibano y Gonzalo es el **modelo CAPM/HEM**, sigla que significa modelo de precios de activos financieros / hipótesis de la eficiencia del mercado.

- Anotan los autores que este modelo está en el corazón de la teoría financiera de la empresa desde que fuera introducido siguiendo las ideas del economista I. Fisher, quien afirma que el valor actual de cualquier activo financiero depende de la corriente de flujos líquidos que vaya a suministrar en el futuro, así como del riesgo asociado con tal corriente. Lo que supone para la empresa, que la misma o los títulos representativos de su propiedad tienen para sus propietarios un valor igual a la corriente descontada de dividendos en el intervalo de tiempo que se considere, más los importes obtenidos por la hipotética venta final de la propiedad.
- Según Watts y Zimmerman³² el llamado *modelo de mercado* se ha deducido directamente de esta forma de valorar, en el que se afirma que la rentabilidad de cada título está correlacionada con el mercado, siendo el coeficiente de regresión lineal una medida del riesgo sistemático del mismo, lo que da posibilidad de predecir la rentabilidad del activo en función de la obtenida por el conjunto de los activos cotizados.
- La HEM de capitales cuestiona la validez de los intentos de obtener ganancias de cualquier información adicional a la que posee el mercado, afirmando que los precios presentes incorporan información de precios y volúmenes pasados y que incorporan toda la información disponible, incluso la confidencial, de interés para cualquier miembro que opere en el mercado.

Watts y Zimmerman abordan la hipótesis de la eficiencia del mercado (EMH) y el modelo de precios de los activos financieros (CAPM), como dos vías de desarrollo de la investigación contable. El conflicto entre EMH y otro tipo de hipótesis que sustentan prescripciones contables ha ayudado a la introducción y fortalecimiento de la teoría y la metodología positiva en la literatura contable. Esta hipótesis ha originado la producción de literatura empírica sobre las relaciones entre las ganancias contables y precios de acciones. Ello ha originado cambios en el desarrollo racional de la regulación empresarial. El CAPM fue introducido al final de los sesenta desde las finanzas, y también causó un impacto significativo en la literatura contable. Identificó los factores que afectan los mercados de valores de obligaciones, específicamente los flujos de caja esperados y su riesgo.

Como colofón de este breve resumen del programa formalizado debemos anotar que si bien se justifica la inclusión de los autores dentro de cada una de las líneas o subprogramas y de éstas dentro del programa, dada la utilización de herramientas formales para el planteamiento de problemas, hipótesis y propuestas de solución a los problemas característicos de cada subprograma, no es menos

³² Watts y Zimmerman, op. cit, pág. 33-35. Citados por Cañibano y Gonzalo.

cierto que en la mayoría de los casos relacionados con las tres líneas finales, ello es, la teoría de la agencia, la economía de la información y el modelo CAPM/HEM, su adscripción al programa formalizado deja dudas ya que sus desarrollos son expresiones formalizadas del programa económico sin ninguna alternativa más allá de la económica y financiera, dentro de los denominados paradigmas o teorías de la agencia o de utilidad de la información. Muy diferente al caso de los dos primeros subprogramas, que básicamente plantean un discurso abstracto, particular de la Contabilidad, una de cuyas expresiones puede ser la económico-financiera. Por ello los mismos autores que hemos tomado como referencia para tratar este acápite, los profesores Cañibano y Gonzalo mencionan los desarrollos de los tres últimos subprogramas, también dentro de los ejemplos citados dentro de la contabilidad positiva o de la utilidad para el decisor.

Finalmente vamos a reseñar algunas de las definiciones de Contabilidad más representativas y que por su contenido pueden adscribirse al programa de investigación formalizado:

*Mattessich (1964): La Contabilidad es una disciplina que se refiere a las descripciones cuantitativas y predicciones de la circulación de la renta y los agregados de riqueza por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos.*³³

Enrique Ballestero (1975): La contabilidad es una ciencia instrumental que se ocupa de sistematizar las técnicas contables y de explicarlas, ya axiomáticamente, ya mediante modelos, según su naturaleza.

*Al proponer esta definición el profesor Ballestero comenta su contenido en los siguientes puntos*³⁴:

- a) *La Contabilidad se encuadra entre las ciencias instrumentales, esto es, entre aquellas que estudian métodos o instrumentos y que se oponen a aquellas que estudian comportamientos (de la naturaleza, de la sociedad o del hombre). Una ciencia instrumental puede servirse de otras ciencias instrumentales; así ocurre con el uso frecuente de las matemáticas en Contabilidad.*
- b) *La Contabilidad, como ciencia, no se agota en las axiomáticas, que constituyen su parte formal más pura, sino que tiene un complemento importante en los modelos. Estos modelos (como los de valoración y costes), que trascienden el formalismo y se basan en hipótesis de comportamiento entroncadas en la economía, son, en cierto modo, marginales a la Contabilidad, pero se incluyen en ella, mitad por convencionalismo, mitad porque hacen de puente entre la Contabilidad y el análisis económico.*

³³ Los supuestos básicos han sido citados en este trabajo en el acápite correspondiente al subprograma titulado Axiomatización de la Contabilidad.

³⁴ Ballestero, E. Teoría y estructura de la nueva Contabilidad. Alianza Universidad, Madrid, 1979, p. 140.

Moisés García (1995): *La nueva Contabilidad basada en el análisis de la circulación económica **tiene por objeto el estudio de los sistemas de circulación económica**. Podemos considerar a todo sistema de circulación económica como el subsistema fundamental del sistema económico que lo alberga, con el cual puede coincidir eventualmente.*

4.4 El objeto de estudio contable en la orientación crítica.

Las discusiones que desde la orientación crítica en contabilidad se están dando en las últimas tres décadas, emergen del compromiso por aproximarse a la construcción de una teoría contable reflexiva, analítica y propositiva, que cuestione la visión hegemónica que el empirismo, el positivismo y las ciencias naturales, han irradiado en la epistemología moderna, para la comprensión y sistematización del conocimiento social.

Algunos desarrollos de esta vertiente académica e investigativa, recogen los aportes más significativos de la socio-epistemología Kunhiana y Lakatosiana, realizando lecturas profundamente críticas de los planteamientos de estos autores. Fundamentalmente resaltan el carácter ceremonial, simbólico y cultural que entrañan la construcción, validación, socialización y uso del conocimiento como un código particular, gestado desde comunidades subjetivamente interrelacionadas y validado y legitimado por el ejercicio de fuerza que la civilización occidental generaliza por medio de la ciencia, a toda la sociedad. Estas lecturas críticas, retoman los aportes epistemológicos de Nietzsche, Foucault, Derrida, algunos elementos sociológicos de Habermas, y de una gran parte de los denominados filósofos posmodernos (Lyotard, Deleuze, Guattari, Ricoeur, Rorty, Gadamer, entre otros). La sinopsis planteada por estas reflexiones, evalúa las características de la ciencia y el uso que se le da en la actualidad; desenmarañan los problemas de la ciencia como representación del mundo, mostrando que antes que esto, el conocimiento científico es un constructo simbólico, por tanto una expresión cultural; en tal medida, como toda la cultura, la ciencia es una expresión de los poderes, luchas e intereses de clase – de la clase dominante –. Bajo esta óptica, la corriente crítica de la epistemología (que emerge de los autores reseñados), plantea que la ciencia, antes que nada, es un *RÉGIMEN POLÍTICO DE VERDAD* (Foucault).

En síntesis, la orientación crítica de la contabilidad, al retomar las discusiones críticas de la epistemología (posiciones modernas y posmodernas), no está muy preocupada por la identificación de los elementos materiales y formales clásicos de las ciencias fácticas-naturales (objeto, sujeto, método, teorías).

La discusión por el Objeto de conocimiento, es abordada planteando que la realidad social es construida. En tal medida, la observación de esta realidad no es pasiva. Por el contrario, es altamente activa y significativamente política. Por lo cual, dado que el re-conocimiento, decodificación y construcción de las categorías sociales no se hace sobre entes inanimados o con características determinantes y

universales, no tendría mucho sentido hablar de Objeto de conocimiento en contra posición a Sujetos de conocimiento. No habría lugar para hablar de fenómenos o hechos intransitivos y ahistóricos, universales, como la concepción de objeto de la epistemología moderna propone. En cambio, se plantea que para sistematizar el conocimiento de la realidad social, valdría mejor hablar de campos de saber, territorios de conocimiento, o problemas de la realidad. En las primeras denominaciones (campos y territorios) se plantea un énfasis de trabajo centrado en la tradición disciplinaria que la universidad decimonónica heredó. En la concepción de problemas de la realidad, harían presencia concepciones interdisciplinarias, en las que los límites de los conocimientos específicos (disciplinas) son borrosos y la realidad, pese a ser multidimensional, es compacta, es una unidad dialógica y recursiva, es decir, multicausal. Es claro que los conocimientos sistematizados en campos de saber o territorios de conocimiento, responden a planteamientos y problemas de la realidad; la diferencia de los primeros respecto a la última concepción, se centraría en la metodología por la cual se abordan tales problemas.

En tal medida, la perspectiva más visible de la orientación crítica en contabilidad, adopta una postura, respecto a la cual la contabilidad es un campo de conocimientos. Como tal, este campo de conocimientos “organiza, sistematiza y potencia” formas de percibir procesos, hechos sociales, fenómenos intersubjetivos, y construye categorizaciones específicas, a fin de de-codificar espacios de la realidad desde posturas comprensivas e interpretativas. Nótese aquí, el carácter distintivo de “comprensión” e “interpretación” como el objetivo mismo de un campo de conocimientos, específicamente sociales, en contraposición al objetivo explicativo, predictivo y de control, que caracteriza a las disciplinas científicas, bajo la luz de los postulados de la epistemología moderna (Williams, 2000).

La contabilidad, como un conjunto de saberes, prácticas y herramientas sociales, es abordada por la orientación crítica desde un sentir menos técnico-económico y más sociológico y organizacional. Se asiente desde esta postura, que la contabilidad opera en el sustrato de las relaciones técnicas y sociales que determinan la satisfacción de necesidades humanas. Bajo esta concepción, la contabilidad no es una expresión netamente económica, sino que por el contrario su naturaleza social e histórica expresa significativos referentes de orden sociológico, antropológico y organizacional que pueden ser significativamente importantes, para entender cómo opera la sociedad y cual es el papel de la contabilidad en las relaciones técnicas y sociales de satisfacción de necesidades.

Desde esta mirada se recogen varias de las posturas que han sido definidas tradicionalmente como el quehacer de la contabilidad. Es decir, son retomadas conceptualizaciones sobre los objetivos de la contabilidad que la corriente funcionalista ha planteado. Lo significativo es su abordaje, desligando tales funciones y *modus* de las categorías tecno-económicas. Por un lado, se entiende que la contabilidad es un poderoso instrumento de información – comunicación. En segunda instancia, se plantea que la contabilidad posee una lógica intrínseca

de control. Así las cosas, la contabilidad en su primera función, información–comunicación, es estudiada como un mecanismo de construcción de imágenes de la realidad.

El planteamiento central de esta corriente señala que si hemos de enfrentar a la contabilidad reconociendo su naturaleza intrínsecamente social, debemos intentar esclarecer el papel que ésta juega en las relaciones sociales. (Carrasco 1995). Señala que no se puede seguir concibiendo a la contabilidad como una técnica que representa de forma “neutral” el mundo³⁵. Porque a partir de la contabilidad se regularizan comportamientos, se controlan formas de actuar y se construye la realidad que organiza y determina formas de actuar de agentes, organizaciones y la sociedad en general.

Desde una postura sociológica, interesa entender el papel que la contabilidad juega en la construcción del tejido y de las relaciones sociales. Desde allí se plantea que la contabilidad incorpora una tecnología expresada en el poder de simplificación de la realidad diversa de los procesos económicos, los bienes y las actividades que son magistralmente sintetizados por las cifras financieras. La apariencia de objetividad que tal representación expresa se concreta además en el valor que la sociedad occidental ofrece a “lo financiero”,(Carrasco y Larrinaga 1996), y esto repercute presentando una aparente “objetividad” de las cifras duras, tal como acontece con la estadística. Con ello, la contabilidad permite intervenir sobre las acciones de otros, controlarlos, transformarlos, dirigirlos hacia fines específicos. Con estas cifras se cierran hospitales, se despiden empleados, se disminuyen salarios, se venden y comparan empresas muy baratas o muy caras y se quiebran fondos de empleados o se premian inversionistas especuladores, entre muchas otras acciones, señalado que tal determinación es “objetiva”, que debía tomarse la decisión pues era la única opción que la “realidad” dejaba.

Esta tecnología vinculada al lenguaje complejo que la contabilidad incorpora en las prácticas contables (eficiencia, productividad, rendimiento, utilidad, beneficio, entre otras) coloniza las relaciones sociales más cotidianas, (Ariza 2002), e incluye reinterpretaciones de la realidad de acuerdo con tales categorías, determinando y mediando por esta lógica un gran conjunto de las relaciones inter-subjetivas. A partir de ella, se regulariza el concepto de racionalidad económica y se expone como el criterio de racionalidad social.

Así que, como lo señalan Carrasco (1995) y Carrasco y Larrinaga (1997), siguiendo a Hopwood (1985), todos autores “paradigmáticos” de la orientación crítica, la contabilidad irradia el contexto, en tal sentido la contabilidad determina lo que es visible y lo que no, constituyendo así la realidad. Aquí radica el **poder constitutivo de la contabilidad**, en cuanto a su capacidad para considerar lo que es importante de comunicar y lo que se puede ignorar.

³⁵ Carrasco Fenech Francisco y Larrinaga González Carlos. Op cit. Pág. 67.

Desde una postura organizacional, interesa a la contabilidad generar procesos y dinámicas de control, que permitan a la micro-organización estar en sintonía con la macro-organización social (digamos, con el modo de producción). La contabilidad operaria entonces reproduciendo el concepto esencial de “racionalidad” que tornaría a las organizaciones <<eficientes>> (coherentes, cohesionadas y alineadas con los objetivos de la forma social vigente). Por tal razón los instrumentos y procesos de control que subyacen a la contabilidad en los diferentes espacios históricos, son siempre conducentes a garantizar que la organización en su nivel micro, reproduzca pautas, comportamientos y “resultados” según la lógica general que subyazca a la sociedad. De igual forma, estos procedimientos, pautas e instrumentos de control, se concatenan con el interés disciplinario que a nivel interno de la organización se reproducen.

Las fuentes principales de esta mirada, en cuanto a los journals y revistas que sustentan y publicitan sus aproximaciones, son: Accounting Organizations and Society, The Scandinavian Journal of Management, Critical Perspectives in Accounting, Accounting Horizons, Journal of History Accounting, entre otras.

En conclusión, la vertiente crítica se encuentra en construcción. La re-construcción de la teoría contable es quizás su más apremiante labor. Las discusiones al interior de los autores paradigmáticos de esta vertiente, muestran la improcedencia de una reconstrucción contable centrada en el Objeto, en especial, por los fuertes condicionamientos metodológicos y epistemológicos que ello encarna por el énfasis en las ciencias naturales. Esto no quiere decir que no reconozcan la importancia de sistematizar la razón de ser y las labores comunes que la contabilidad encara. Por el contrario, plantean la necesidad y relevancia de hablar de “campos de conocimiento”, territorios de saber y problemas de la realidad. La definición del campo en el que opera la contabilidad es diversa, pero se comparte que las miradas que la reducen al estudio de prácticas de representación de la riqueza social no deben excluir perspectivas sociológicas, antropológicas y organizacionales. Este campo de conocimientos esta en construcción, por lo que su definición clara y determinística es difícil en el estado actual de la investigación crítica. No obstante, esta corriente esta produciendo significativos avances en este momento.

4.5 El tratamiento del objeto contable en los planes de estudio en Colombia.

El abordaje del objeto de estudio (campos, territorios o problemas) de la disciplina contable, de manera coherente con el estado de la temática en el plano internacional, no es una tendencia dominante, ni marcada, ni siquiera notable dentro de los programas académicos de nuestro país. La Contabilidad tradicionalmente ha sido estudiada y enseñada desde una perspectiva técnica con propósitos meramente prácticos, cuyos fines están fuertemente condicionados por la estructura de poder estatuido. La academia contable asume este saber como un conjunto de conocimientos derivados de algún estatuto regulador, confundiendo la base disciplinal con la expresión jurídica construida para orientar la aplicación

contable dentro del sistema socioeconómico imperante. Por ello están ausentes en la mayoría de los planes de estudio las asignaturas o los espacios pedagógicos o los núcleos temáticos relacionados con la teoría contable y cuando alguno de estos espacios aparece, las más de las veces sus contenidos están compuestos por elementos derivados de la regulación contable, tributaria o comercial.

Esta realidad por supuesto tiene sus explicaciones. Una de ellas se basa en la preparación tradicional de los docentes universitarios contables, cuya tendencia dominante está caracterizada por la visión de la Contabilidad como un hacer técnico, donde en general todo está dicho, más que el de un espacio de conocimiento en proceso, merecedor de ser pensado e investigado. Otra explicación posible, complementaria a la primera, es la influencia del medio socioeconómico en la disciplina y en la profesión, que los condiciona a un nivel y tipo de exigencias de productos o servicios, en nuestro caso y en coherencia con los planteamientos de Cañibano (Programa legalista), de carácter marcadamente jurídico, ya sea en el ámbito de la información o del control. Otro ingrediente que se suma como factor explicativo es el de la ausencia de cultura investigativa entre los contables, que los incapacita para cuestionar los espacios conceptuales teóricos y prácticos donde ejercen su actividad, impidiendo que la curiosidad y la dinámica del descubrimiento y de la justificación conceptual sean los compañeros naturales del rol docente y profesional. Parte de este cuadro causal es la ausencia de maestrías y doctorados en nuestro medio, por lo que los investigadores deben hacerse a pulso, venciendo las dificultades propias de esta difícil labor aumentadas por la escasa importancia que se le da, lo que exige del investigador múltiples esfuerzos y férrea voluntad para alcanzar algún producto de valía. Consecuencia de lo anterior ha sido el difícil desarrollo de una comunidad académica y científica contable que a partir del mantenimiento de ciertas dinámicas de presencia y acción continuas, como la organización de simposios, encuentros y la publicación de los productos investigativos en revistas y libros, impulse la producción y el enriquecimiento de la disciplina y de la profesión contables. Finalmente interviene como una causa importante para explicar la diferencia anotada en nuestro medio, el alejamiento del saber contable de las disciplinas socioeconómicas, cuya superación está originando el desarrollo de la vertiente crítica en el plano internacional, como ya lo anotábamos arriba.

Con relación al primer aspecto causal del divorcio entre el pensar (reflexión teórica) y el hacer (práctica profesional) contable dice el profesor Gracia³⁶: *Desde luego en los programas de Contaduría Pública la docencia presenta varios problemas: por una parte la escasa formación de los docentes en el dominio de las disciplinas, lo que ocasiona miradas exclusivamente profesionales de los asuntos de la academia, situación que ha generado lo que se podría denominar como “profesionalización de la enseñanza”. Los efectos de esta problemática no son otros que la fragmentación de los saberes, la inadecuada interpretación de la realidad, la descontextualización de la técnica, y sobre todo, la incubación de un*

³⁶ Gracia E., 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, 2002.

pensamiento tecnocrático que reduce al mundo del exclusivo dominio de instrumentos, lastimando la visión global-social y sistemática de lo asuntos de la disciplina y la profesión. En otras palabras, mediante la profesionalización de la enseñanza, se termina por capacitar un profesional que resulta sordo, mudo y paralítico frente a una realidad que es dinámica y contradictoria.

Completa esta situación de crisis la confusión, arriba mencionada, de parte de una buena porción de los docentes contables, entre lo que constituye la disciplina en su contexto teórico y el sustento práctico, en nuestro caso, los entramados regulativos originados en la visión del organismo regulador (el poder legislativo o el ejecutivo) muchas veces alejado del aporte profesional y mucho más del teórico-investigativo. La asunción del constructo regulativo como el componente teórico contable, constituye una muestra contundente de ignorancia en temas teóricos de la contabilidad. Desgraciadamente, esta situación no está alejada de la realidad de nuestras aulas universitarias.

El cuanto al segundo aspecto causal, relativo a la influencia del entorno en el desarrollo de la disciplina-profesión a partir de las exigencias de información-control, se puede comprobar por la caracterización de nuestras entidades empresariales y de las necesidades que en los temas contables manifiestan, para determinar el papel que el medio juega el progreso o estancamiento del saber contable. Según recientes estadísticas, en Colombia existen poco más de un millón de empresas, más del 95% de las cuales se pueden clasificar como PyMES; las empresas denominadas hoy como de interés público (léase “activas en los mercados financieros internacionales”) tan solo ascienden a 364³⁷, y las entidades que pertenecen a grupos empresariales, entre matrices y subsidiarias no pasan de 2.000. Las empresas de mediano o pequeño tamaño no son actoras en mercados internacionales, ni financieros ni de bienes y servicios y la mayoría de ellas no lo son ni siquiera en los mercados de índole nacional, sino tan solo regional o local. Por ello las necesidades de información y control no van más allá de cubrir requerimientos de información y control en los campos tributarios, de existencias, de deudores-acreedores, ingresos y costos, primando sobre todos los requerimientos tributarios. De aquí que el principal interés de los profesionales y estudiantes contables es el de prepararse en el nivel técnico contable y tributario, capacitación que les permitirá asegurar un lugar en el escenario laboral, circunstancia que actúa al tiempo como factor de alejamiento de los intereses y actividades de tipo científico, tecnológico e investigativo.

La ausencia de cultura en investigación se deriva del panorama expuesto antes. Si los profesionales, en su mayoría se dedican, desde las aulas universitarias y por su ejercicio profesional a prepararse más en el hacer que en el proceso reflexivo y propositivo de identificación, análisis y solución de problemas, naturalmente que su experticia se va a desarrollar en tal nivel. Dada la proliferación de programas universitarios de Contaduría Pública abiertos en el país (aproximadamente 300, en

³⁷ Franco R. En entrevista concedida a *Ámbito Jurídico* (n° 150, Bogotá 5 al 15 de abril de 2004), dice: “El propio Banco Mundial verificó que en Colombia las empresas de interés público son 364, sobre un censo de 1030.000 empresas”.

las diversas modalidades y horarios), el requerimiento de docentes también ha sido masivo. Ante la ausencia de maestros contables preparados para tal oficio, las universidades echan mano del profesional contable que se acomode a sus condiciones de horario, salario y sitio de trabajo, dejando lo concerniente al saber, en muchos casos a la demostración de experiencia laboral en el campo específico, sin mayor exigencia en los aspectos de fundamentación teórica y de producción investigativa. El resultado es obvio: el docente va a orientar sus cursos a partir de lo que sabe hacer, que no es precisamente la orientación reflexiva, crítica e investigativa, sino la reproducción de lo que hace en su práctica profesional. Se convierte en un factor de repetición y continuación del proceso práctico, esta vez difundido a través de la cátedra universitaria. Así, con leves cambios en el panorama de la enseñanza contable hemos transcurrido el medio siglo aproximado de vida universitaria de Contaduría Pública.

El cuarto factor causal está relacionado con el anterior. Al no requerirse una preparación especial para la docencia más allá de la derivada del ejercicio profesional, las universidades no se han comprometido con la organización y mantenimiento de posgrados diferentes de aquellos que se requieren para el perfeccionamiento y actualización de los profesionales: las especializaciones. Los otros niveles en el país aun no son necesarios: las maestrías y los doctorados. En Contaduría, los 300 programas son atendidos por cerca de 7.000 docentes, de los cuales más o menos la mitad son Contadores. Sin embargo los profesores contadores con grado de maestría no alcanzan al 20% y los doctorados no llegan en el país al medio centenar. Sin docentes maestros y doctores los programas contables no pasarán de ser procesos organizados para repetir contenidos y preparar profesionales en el hacer y no para pensar y solucionar los problemas pertinentes planteados por el entorno socioeconómico en el que actuamos.

Se deriva de lo anterior la ausencia de líneas y programas de investigación presentes y activos al interior de los programas académicos, y de aquí la escasa producción de literatura contable, la escasez de revistas y la casi nula presencia de organizaciones que agrupen y convoquen a los investigadores contables. En general el trabajo investigativo en Colombia se hace en solitario, pocas veces reconocido más allá de nuestras fronteras. La difusión de la producción es difícil, por la escasa presencia de revistas y de editoriales universitarias que apoyen la publicación, y la organización de encuentros, simposios o congresos es una labor de apóstoles, puesto que ni las universidades, lugares naturales de estas actividades en otras latitudes, se interesan en ellos y los apoyan, salvo contadas y honrosas excepciones.

Finalmente, el divorcio que existe entre la disciplina-profesión contable y las disciplinas humanísticas se convierte en un obstáculo de difícil superación para el desarrollo del pensamiento social contable. Así se concibe tanto a la disciplina como a la profesión en un hacer meramente técnico sin mayor trascendencia en el entorno social, por lo que no se ve extraño que se proponga, como hoy se está haciendo, la adopción de un conjunto de estándares o normas elaboradas para responder a intereses diferentes a los de la economía nacional y tal propuesta

tenga el aval del gobierno y el apoyo de gremios y profesionales contables. El desconocimiento de las disciplinas humanísticas o su abordaje tan sólo en un nivel de información en los planes de estudio, impide la adecuada reflexión de los problemas socioeconómicos nacionales y locales y el pertinente desarrollo de procesos investigativos que sustenten propuestas de acción profesional con miras a su solución.

Este panorama de crisis expuesto como colofón del estándar 4, *Definición del objeto de estudio en los programas académicos de pregrado*, es un respetuoso llamado de atención tanto a las instituciones universitarias contables como a las autoridades de vigilancia y control de la educación superior. A las primeras para que la orientación académica de los programas de Contaduría Pública se dirija por senderos que posibiliten el cumplimiento del compromiso que la profesión tiene con la sociedad, en primer lugar con el entorno nacional, y para que los desarrollos teóricos-prácticos, fruto de la investigación, surjan como producto natural de la labor creativa de sus docentes investigadores. A las segundas para que la autorización y funcionamiento de las instituciones universitarias se dé en condiciones tales que garanticen la formación adecuada de los profesionales contables; y que con su intervención se evite la proliferación de programas académicos que no llenan los mínimos requisitos de funcionamiento.

5 Caracterización de las competencias y estructuras conceptuales y temáticas que serán evaluadas.

5.1 Competencias base de evaluación.

En el marco de la evaluación de la calidad de la educación superior y atendiendo a los requerimientos modernos de la formación del contador público, se define la competencia a evaluar como un "saber hacer en contexto"; es decir, como "la articulación y uso de conocimientos, de formas de razonar y proceder para comprender situaciones, para fundamentar decisiones o para solucionar problemas en contextos específicos" De esta manera, dicho saber hacer, recoge las interacciones entre los conocimientos apropiados, sus relaciones prácticas y las aplicaciones referidas a contextos o situaciones determinadas.

Las competencias que se evaluarán en los ECAES son las interpretativas, argumentativas y propositivas. La *interpretación* hace referencia a las acciones que realiza una persona, con el propósito de comprender una situación en un contexto específico. La interpretación implica dar cuenta del sentido de un texto, proposición, problema, evento, gráfica, mapa, esquema o símbolo y reconocer los planteamientos, proposiciones y argumentos propios de un referente teórico de la contaduría.

La competencia *argumentativa* por su parte, se refiere a las acciones que realiza una persona con el propósito de fundamentar o sustentar un planteamiento, una decisión o un evento. Esta competencia exige entonces, explicitar los por qué de

un planteamiento; articular conceptos o teorías para justificar afirmaciones o decisiones; vincular premisas para sustentar conclusiones y establecer relaciones de causalidad.³⁸

La competencia *propositiva*, hace referencia a las acciones que realiza una persona para plantear alternativas de decisión o de acción o para establecer nuevas relaciones o vínculos entre referentes teóricos, eventos o perspectivas teóricas. Esta competencia implica plantear alternativas de solución a problemas, establecer regularidades y generalizaciones, plantear hipótesis y elaborar diseños.

5.2 Estructuras conceptuales y temáticas.

De acuerdo con la reglamentación vigente, decreto 2566 de 2003, el ministerio de Educación Nacional definió las características específicas de calidad para los programas, entre otros la resolución 3459 de 2003, definiendo la estructura de las áreas para la carrera de Contaduría Pública.

Las áreas que señala la reglamentación se comprenden como campos de formación referidas a los conocimientos básicos fundados en la apropiación de las disciplinas y a los conocimientos que con sus respectivos componentes habilitan al estudiante para formar parte de la comunidad académica y profesional de la contaduría pública; formación que se soporta fuertemente en la apropiación de valores y reglas sociales-éticas, para efectos de una formación humana e integral.

En el marco de tal reglamentación se desarrolla el presente esquema general de áreas y componentes de la evaluación. No obstante, con base en las diferentes discusiones desarrolladas a lo largo del proceso de construcción de este Marco de Fundamentación Conceptual, la comunidad académica de la Contaduría a nivel nacional, manifestó la necesidad de realizar algunos ajustes, siempre en sintonía con la resolución, que logran expresar de manera más adecuada las tendencias de formación a nivel nacional e internacional y la prospectiva de la formación del Contador Público para dar respuesta los apremiantes problemas del contexto nacional en un entorno global profundamente cambiante. En tal medida, las áreas propuestas se ajustan al modelo que la regulación presenta, no obstante sus componentes han sido ajustados, para expresar de manera más adecuada, coherente conceptual y pragmáticamente con la disciplina y la profesión contable contemporáneas.

De manera pues que son tres las áreas a evaluar, a saber: básica, profesional y socio-humanística.

³⁸ Nuevo Examen de Estado para ingreso a la Educación Superior. Propuesta general. ICFES, 1999.

Componentes del área de formación básica.

Incluye los conocimientos de matemática y estadística, economía, ciencias jurídicas, administración y organizaciones y los fundamentos conceptuales de la contabilidad, disciplinas que le sirven al estudiante de fundamento para acceder de forma más comprensiva y crítica a los conocimientos y prácticas propias de la profesión de la Contaduría Pública.

El componente de MATEMÁTICA y ESTADÍSTICA tiene el atributo de evaluar la capacidad de abstracción, representación y desarrollo lógico del estudiante que le permite interpretar y comunicar resultados, razonar y argumentar con acierto. También le permite a los profesionales la interpretación comprensión y proposición, frente a la descripción e inferencia de datos y muestras poblacionales. en especial este componente hace referencia a lógica matemática, teoría conjuntos, álgebra lineal, estadística descriptiva, estadística inferencial.

El componente de ECONOMÍA busca evaluar la capacidad del estudiante para interpretar, argumentar y proponer soluciones respecto de situaciones y conocimientos relacionados con la ciencia económica y su relación con el contexto. En especial, sobre temáticas referidas a: oferta y demanda, elasticidad, costos de producción, formación de precios, teoría de mercados, economía del bienestar, teoría de la firma, contabilidad nacional, política fiscal, monetaria y cambiaria, ahorro- inversión, comercio internacional, balanza de pagos, la nueva economía.

El componente de ADMINISTRACION Y ORGANIZACIONES tiene como horizonte evaluar competencias interpretativas, argumentativas y propositivas referidas al mundo de las organizaciones y el trabajo, en especial para medir las capacidades de los estudiantes para diferenciar modelos organizacionales, tomar decisiones y proponer soluciones, organizar procesos, diferenciar estrategias y gestionar resultados. Este componente se refiere a los fundamentos propios de la administración y las organizaciones, respecto de temas como: fundamentos de administración científica, ciclo administrativo, estructura organizacional y funcional, pensamiento estratégico, estrategia y estructura organizacional, gestión de recurso humano, selección, evaluación y desarrollo, perspectivas de marketing estratégico.

El componente JURÍDICO está orientado a formar al estudiante de Contaduría en los fundamentos legales de la Institucionalidad, base para el funcionamiento de la economía y de las relaciones sociales; comprende la legislación constitucional, comercial, laboral, tributaria y de comercio exterior. Los temas que se recogerían en este componente son: fundamentos del ordenamiento institucional colombiano, fundamentos de derecho constitucional, fundamentos jurídicos mercantiles y comerciales, formas jurídicas asociativas, bases de derecho laboral individual, bases de derecho laboral colectivo, fuentes de derecho tributario, bases sustantivas tributarias, bases procesales tributarias.

El componente FUNDAMENTOS CONCEPTUALES DE CONTABILIDAD, en el área básica está orientado a formar al estudiante en los pilares básicos de la disciplina contable a partir del abordaje de los desarrollos históricos, los fundamentos socio-epistemológicos y el estudio de los avances teóricos que fundamentan la práctica contable. Los temas incluidos en este componente son: evolución histórica de la contabilidad, escuelas doctrinales en contabilidad, bases de socio-epistemología, paradigmas y programas de investigación en contabilidad, enfoques normativos en la regulación contable, enfoques positivos en la regulación contable.

Área de Formación profesional.

El componente de CONTABILIDAD Y FINANZAS, orientado a formar al estudiante en los conceptos, procedimientos y técnicas para la identificación, medición – valoración, representación y control de transacciones económicas y de los procesos de generación y distribución de la riqueza. Se retoman los elementos centrales de la operatividad del mercado financiero y las variables financieras de las organizaciones. Los temas a evaluar son: contabilidad de operaciones, contabilidad de financiación e inversión, consolidación contable, procesos de cierre, ajuste y mayorización, estados y reportes financieros, presupuestos, costos, planeación, tratamiento contable de impuestos directos, tratamiento contable de impuestos indirectos, tratamiento contable tasas y otros; declaraciones tributarias; contabilidad de entidades sin ánimo de lucro; contabilidad gubernamental; contabilidad ambiental; análisis financiero vertical y horizontal -razones financieras, modelos de valoración de activos, matemática financiera, estructura de mercado de valores; inversiones de renta variable – valoración, gestión y control; evaluación financiera de proyectos.

El componente CONTROL, se centra en recoger los elementos teóricos, prácticos y procedimentales del control en sus diferentes tradiciones (latino y Sajón). Su importancia radica en la característica intrínseca de la contabilidad como lógica que desarrolla procesos de control de la riqueza económica y social. Los elementos temáticos que recoge la prueba en este componente son: aseguramiento, teoría del control sajón, auditoría financiera, auditoría operativa y gestión, auditoría de cumplimiento, revisoría fiscal, teoría del control latino, instrumentos de control permanente, control interno, control de operacional, evaluación del desempeño.

El componente de REGULACIÓN se dirige a formar a los estudiantes en los diferentes modelos de regulación que se dan a partir de la definición de políticas económicas y sociales. En este componente, la evaluación retoma fundamentalmente los elementos regulativos nacionales e internacionales que tienen relación directa con el desempeño la organización y las responsabilidades de la profesión. Los temas que incorpora el componente son: normas y pautas profesionales de contaduría, servicios profesionales y aseguramiento de la calidad, códigos de ética profesional, responsabilidad social del contador público,

elementos de buen gobierno corporativo, normas internacionales de contabilidad / información financiera, normas internacionales de auditoría.

El componente de INFORMACIÓN busca entregar al profesional, los elementos conceptuales, los instrumentos y las herramientas que permiten al contable comprender, diseñar, construir, analizar, interpretar y evaluar sistemas de información – comunicación para la satisfacción de los objetivos y requerimientos de los diferentes grupos de interés que convergen en las organizaciones; con ello garantizar los procesos de responsabilidad social, salvaguarda del interés general y generación de confianza que la sociedad requieren. Los temas generales que recoge este componente son: enfoque de la teoría general de sistemas, sistemas operativos informáticos y bases de datos.

Área de formación socio- humanística.

El componente COMUNICACIÓN Y HUMANIDADES comprende saberes, valores y prácticas que fundamentan la formación integral del contador público orientados a proporcionar una visión holística del ejercicio profesional, que facilita el diálogo inter-disciplinar y el trabajo con profesionales de otras disciplinas y profesiones. Incluye la formación socio-humanista, el ejercicio profesional responsable y comprometido socialmente, por ser depositario de la facultad de dar fe pública, a partir de sus actos profesionales. De igual manera, al ser la comunicación el mecanismo básico que dinamiza los procesos sociales y culturales, este componente centra sus esfuerzos en valorar las competencias comunicativas básicas de un profesional. Los temas que recoge la evaluación de este componente son: comunicación, solución de conflictos, elementos básicos de sociología, bases conceptuales de antropología cultural, fundamentos axiológicos y responsabilidad social.

6) Definición de las especificaciones de la prueba.

a) Áreas y Componentes a evaluar.

ÁREAS Y COMPONENTES A EVALUAR EN LA PRUEBA

ÁREAS	COMPONENTES	%	
BÁSICA	MATEMÁTICAS Y ESTADÍSTICA	10	42.5%
	ECONÓMICO	7.5	
	ADMINISTRATIVO - ORGANIZACIONAL	10	
	JURÍDICO	7.5	
	FUND. CONCEPTUALES DE CONTABILIDAD	7.5	
PROFESIONAL	CONTABILIDAD Y FINANZAS	19.5	47.5%
	CONTROL	13	
	REGULACIÓN	7.5	
	INFORMACIÓN	7.5	
SOCIO HUMANÍSTICA	COMUNICACIÓN Y HUMANIDADES	10	10%

COMPONENTES Y SUB-COMPONENTES DE LA PRUEBA

COMPONENTES	SUB-COMPONENTES
MATEMÁTICAS Y ESTADÍSTICA	Matemática
	Estadística
ECONÓMICO	Microeconomía
	Macroeconomía
	Economía Colombiana
ADMINISTRATIVO – ORGANIZACIONAL	Teoría Organizacional
	Gerencia Estratégica
	Talento Humano
	Mercadeo
JURÍDICO	Instituciones Jurídicas y Constitucional
	Comercial
	Laboral
	Tributario
FUNDAMENTOS CONCEPTUALES DE CONTABILIDAD	Historia de la Contabilidad
	Socio-epistemología
	Epistemología Contable
	Enfoques de Teorías Contables

CONTABILIDAD Y FINANZAS	Contabilidad Financiera
	Contabilidad de Gestión
	Contabilidad Tributaria
	Contabilidades Especiales
	Finanzas Empresariales
	Finanzas Corporativas y mercado de valores
CONTROL	Aseguramiento
	Auditoría
	Revisoría Fiscal
	Control organizacional
REGULACIÓN	Normas Profesionales
	Calidad de Servicios Profesionales
	Ética Profesional
	Código de Buen Gobierno
	Normas Internacionales de Información Financiera y Auditoría.
INFORMACIÓN	Teoría General de Sistemas
	Paquetes Tecnológicos
COMUNICACIÓN Y HUMANIDADES	Comunicación
	Humanidades

SUB-COMPONENTES DESAGREGADOS POR TEMAS

SUB-COMPONENTES	Temas Generales de Evaluación
Matemática	Lógica Matemática
	Teoría Conjuntos
	Álgebra Lineal
Estadística	Estadística Descriptiva
	Estadística Inferencial
Microeconomía	Fundamentos de la Teoría Neoclásica
	Teoría Económica de la empresa (firma)
Macroeconomía	Fundamentos de Macroeconomía
Economía Colombiana	Estructura económica Colombiana
	Historia económica colombiana
Teoría Organizacional	Fundamentos de Administración Científica
	Ciclo administrativo
	Estructura Organizacional y funcional
Gerencia Estratégica	Pensamiento Estratégico.
	Estrategia y Estructura organizacional
Talento Humano	Gestión de Recurso Humano
	Selección, evaluación y desarrollo
Mercadeo	Perspectivas de Marketing Estratégico
Instituciones Jurídicas y Constitucional	Fundamentos del Ordenamiento Institucional Colombiano
	Fundamentos de Derecho Constitucional

Comercial	Fundamentos jurídicos mercantiles y comerciales
	Formas Jurídicas Asociativas.
Laboral	Bases de derecho laboral Individual
	Bases de derecho laboral Colectivo
Tributario	Fuentes de derecho tributario
	Bases sustantivas tributarias
	Bases procesales tributarias
Historia de la Contabilidad	Evolución Histórica de la Contabilidad.
	Escuelas Doctrinales en Contabilidad
Socio-epistemología	Bases de socio-epistemología
Epistemología Contable	Paradigmas y programas de investigación en Contabilidad.
Enfoques de Teorías Contables	Enfoques Normativos en la regulación contable
	Enfoques Positivos en la regulación contable
Contabilidad Financiera	Contabilidad de Operaciones
	Contabilidad de financiación e inversión
	Consolidación Contable
	Procesos de cierre, ajuste y mayorización.
	Estados y Reportes Financieros.
Contabilidad de Gestión	Presupuestos
	Costos
	Planeación
Contabilidad Tributaria	Tratamiento contable de Impuestos Directos
	Tratamiento contable de impuestos Indirectos
	Tratamiento Contable Tasas y otros.
	Declaraciones tributarias.
Contabilidades Especiales	C. Entidades sin ánimo de lucro.
	C. Gubernamental.
	C. Ambiental
Finanzas Empresariales	Análisis Vertical y Horizontal -Razones Financieras.
	Modelos de Valoración de Activos
	Matemática financiera
Finanzas Corporativas y mercado de valores	Estructura de mercado de Valores
	Inversiones de renta variable –valoración, gestión y control.
	Evaluación financiera de proyectos
Aseguramiento	Aseguramiento
Auditoria	Teoría del Control Sajón
	A. Financiera
	A. Operativa y gestión
	A. Cumplimiento
Revisoría Fiscal	Fuentes de derecho
	Teoría del control latino
	Instrumentos de control permanente
Control organizacional	Control Interno
	Control de Operacional

	Evaluación del desempeño
Normas Profesionales	Normas y pautas Profesionales de contaduría
Calidad de Servicios Profesionales	Servicios Profesionales y aseguramiento de la Calidad
Ética Profesional	Códigos de ética profesional
	Responsabilidad Social del Contador Público
Código de Buen Gobierno	Elementos de Buen gobierno Corporativo
Normas de Internacionales de Contabilidad y Auditoría.	Normas Internacionales de Contabilidad / Información financiera.
	Normas internacionales de Auditoría
Teoría General de Sistemas	Enfoque de la T.G.S.
Paquetes Tecnológicos	Sistemas operativos informáticos y Bases de datos
Comunicación	Lenguaje
	Comunicación
	Solución de conflictos
Humanidades	Elementos básicos de sociología
	Bases conceptuales de Antropología Cultural
	Fundamentos Axiológicos y responsabilidad social.

b) Tipos de preguntas que incluirá la prueba.

La prueba tiene como objetivo la evaluación de competencias de los estudiantes para el adecuado e idóneo ejercicio de su profesión. Para el efecto se evaluarán las competencias para interpretar, argumentar y proponer, en el contexto de las áreas y componentes descritos en el apartado anterior.

En la prueba se utilizarán dos tipos de preguntas: 1) de selección múltiple con única respuesta y 2) de selección múltiple con múltiple respuesta.

Las preguntas de selección múltiple con única respuesta se desarrollan en torno a un enunciado, problema o contexto frente al cual, el evaluado debe seleccionar entre cinco opciones identificadas con las letras A, B, C, D y E., aquella que responde correctamente la pregunta planteada.

Las preguntas de Selección múltiple con múltiple respuesta, constan igualmente de un enunciado, problema o contexto a partir del cual se plantean cuatro opciones numeradas de 1 a 4; el evaluado debe seleccionar la combinación de dos opciones que responde adecuadamente la pregunta. Este tipo de preguntas se usa para poner en consideración una situación en la que es necesario tener en cuenta dos posibles consecuencias, aplicaciones o condiciones para definirla correctamente.

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. N° 1, Julio.

Ballesteros, 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 Auditoría 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.