

# De la crisis del paradigma de utilidad a la emergencia del enfoque integral

*Of the crisis of the paradigm of the utility to the emergency of the integral focus*

Por C.P. Rafael Franco Ruiz\*  
Investigar1@gmail.com

## Resumen

Las grandes corrientes reguladoras representativas de los enfoques anglosajón, norteamericano e internacional aportan gran base social y reconocimiento político al paradigma de utilidad y su producto, la regulación contable, enfocada a los estados financieros y distante del proceso contable.

El paradigma de utilidad se consolidó en la década de 1970, por acontecimientos que transformaron la actividad contable de servicio en mercancía, dentro de la lógica de la sociedad de mercado. El compromiso con el interés general como creador de confianza fue sustituido por el interés en las expectativas del cliente, en los requerimientos establecidos por la demanda y se abandonó la producción de investigaciones que permitieran la construcción de servicios de oferta que transformaran los desarrollos conceptuales y tecnológicos de la disciplina. La investigación abandonó el estudio de una teoría básica de la contabilidad que soportara un marco conceptual sobre el que se construyeran sistemas contables y se orientó a la llamada investigación empírica, la cual se limita a construir soluciones específicas a problemas específicos.

**Palabras clave:** Paradigma, Paradigma de utilidad, Tradición legalista, Tradición económica, Tradición formalizada, Enfoque anglosajón, Enfoque latino, Contabilidad integral, Contabilidad multidimensional, Contabilidad del territorio, Contabilidad de la cultura, Contabilidad de la economía, Contabilidad de acumulación de la riqueza, Contabilidad de distribución de la riqueza, Entidad contable, Polivalencia patrimonial, Partida doble, Sistemidad.

**Key words:** Paradigm, Paradigm of utility, Legalistic tradition, Economic tradition, Formalized tradition, Anglo-Saxon focus, Latin focus, Integral accounting, Multidimensional accounting, Accounting of the territory, Accounting of the culture, Accounting of the economy, Accounting of accumulation of the wealth, Accounting of distribution of the wealth, Countable entity, Patrimonial polivalencia, Double entry, Systematic.

## Abstract

The big average representative regulatory of the Anglo-Saxon, North American and international focuses contributes great social base and political recognition to the paradigm of utility and their product, the countable regulation, focused to the financial and distant states of the countable process.

The paradigm of utility consolidated in the decade of 1970, for events that transformed the countable activity of service in merchandise, inside the logic of the market society. The commitment with the general interest as creator of trust was substituted by the interest in the client's expectations, in the requirements settled down by the demand and gave up the production of investigations that allowed the construction of offer services that transformed the conceptual and technological developments of the discipline. The investigation abandoned the study of a basic theory of the accounting that would supported a conceptual mark on which countable systems were built and it was guided to the called empiric investigation, which is limited to build specific solutions to specific problems.

\*Egresado de la Universidad Libre de Bogotá, ha cursado estudios de Maestría en Administración Económica y Financiera en la Universidad Tecnológica de Pereira, sobre Metodología de Investigación y Docencia en la Universidad Incca de Colombia y varios de formación docente en las universidades del Valle en Cali y Guatemala.

Profesor e investigador en las universidades Libre y Gran Colombia de Bogotá, Javeriana y del Valle en Cali, y del Quindío en Armenia. Ha orientado más de 500 seminarios para la mayor parte de los capítulos del Colegio Colombiano de Contadores, asociaciones de egresados de Contaduría Pública de varias universidades, Consejo Nacional de Controladores, Cámaras de Comercio, Cajas de Compensación Familiar, Consejos Regionales de Planeación CORPES, así como en las universidades del Cauca, Nacional, Central del Valle, Manizales, Amazonía, Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Tecnológica de Pereira, Popular del Cesar, Corporación Universitaria de Ibagué, Cooperativa de Colombia, Medellín, Cartagena.



## INTRODUCCIÓN

Este es un tema novedoso, socialmente complejo en momentos de consolidación de modelos globales orientados al incremento de la productividad, cuya base fundamental es la normalización, entendido el término en su sentido pragmático de estandarización de procesos. Las grandes corrientes reguladoras representativas de los enfoques anglosajón, norteamericano e internacional aportan gran base social y reconocimiento político al paradigma de utilidad y su producto, la regulación contable, tan enfocada a los estados financieros y hasta ahora distante del proceso contable, característica que se modificará por lo menos en Estados Unidos.

El paradigma de utilidad se consolidó en la década de 1970, como consecuencia de una importante serie de acontecimientos que transformaron la actividad contable de servicio en mercancía, dentro de la lógica de la sociedad de mercado. El compromiso con el interés general como creador de confianza fue sustituido por el interés en las expectativas del cliente, en los requerimientos establecidos por la demanda y en consecuencia se abandonó la producción de investigaciones que permitieran la construcción de servicios de oferta que transformaran los desarrollos conceptuales y tecnológicos de la disciplina.

Así, la investigación abandonó las pretensiones de desarrollar una teoría básica de la contabilidad que soportara un marco conceptual sobre el que se construyeran sistemas contables y se orientó a la llamada investigación empírica, la cual se limita a construir soluciones específicas a problemas específicos, generando una pluralidad conceptual que conduce más al caos que al cosmos, incluso a la creación de ilusiones de transparencia según las cuales existen diferentes contabilidades, diferentes principios básicos de acuerdo con los objetivos de la información.

El paradigma se fue flexibilizando para dar solución a todo tipo de enigmas y con ello rompió la posibilidad de coherencia lógica de su discurso hasta culminar avanzando por un sendero de degeneración que lo transformó de instrumento informador, constructor de representaciones de la realidad, aunque solo fuera en sentido financiero, en mercancía creadora de valor, es-

pecialmente por la incorporación de formas alternativas de valoración, como el valor razonable, no orientadas sobre probadas teorías económicas como el valor trabajo y el valor utilidad, sino por un juego de conveniencias determinadas por la demanda que culminó en el réquiem por la confianza que sacude al mundo, al permitir la construcción de ficciones de eficiencia que resultaron simplemente en burbujas financieras, que en su explosión destruyeron empresas, capitales, empleos, provisiones, obligaciones, servicios públicos y la posibilidad de satisfacer necesidades básicas esenciales.

Una solución para cada requerimiento de la demanda fue la metodología que agenció la degeneración del paradigma de utilidad, incluso lo hizo nacer raquítico y separó a la contabilidad de la posibilidad de desarrollarse como disciplina científica, sometiéndola a la condición de servidumbre del Derecho y la Economía, eliminando las posibilidades de consolidación como ciencia social. A esta condición de estancamiento y subdesarrollo disciplinar de la contabilidad contribuyeron los intereses y valores integrados en los propios Consejos (*Board*) de regulación en el plano internacional, creadores de reglas flexibles para que pudieran jugar las funciones deseadas en las relaciones de producción, en las de circulación e intercambio, según cuales fueran los intereses prevalecientes. El paradigma incorporó más elementos de ideología que de ciencia o por lo menos de rigor discursivo.

Cuando un paradigma se degenera, o cuando pierde desde su estructura lógica, epistemológica o simplemente práctica, la capacidad para resolver enigmas y anomalías, cultiva campos para la emergencia de paradigmas sustitutivos, capaces de dar respuestas a todos los problemas que resolvió el anterior, con mayor efectividad y de recapitular nuevos enigmas y anomalías en planos de mayor rigor metodológico y epistemológico, generando superiores elementos a la coherencia lógica, a los principios discursivos de identidad, no contradicción y tercero excluido, tan vilipendiados por las prácticas pragmáticas de la investigación empírica.

La opción de Contabilidad Integral como desarrollo de una concepción social fundamentada en el interés público, parte de unas premisas necesarias que se sitúan sin



duda, en los planos de la teoría general de la contabilidad y la redefinición de su marco conceptual. Un primer elemento que debe abordarse es el referente a la teoría del poder como factor determinante de la construcción de representaciones contables y la determinación de su naturaleza, su objeto e inclusive su método, hecho considerado por los más importantes representantes del pragmatismo como un problema decimonónico.

El viejo paradigma no abordó el problema de una teoría general de la contabilidad, partió de la definición de un marco conceptual ligado a las condiciones del entorno, estableciendo como tales la existencia de una sociedad que rige sus relaciones sobre la base de la propiedad privada de los medios de producción, la existencia de grandes volúmenes de transacciones e información que tienen demanda entre unos usuarios, generalmente externos a la organización o entidad y el reconocimiento de un sistema monetario base de las mediciones y representaciones construidas por la contabilidad, es decir, partió de una visión parcial de la vida, de una parte de la sociedad y de una concepción del capital como supremo hacedor de la actividad económica incorporando como principios determinantes unos elementos ideológicos que reivindican la existencia del capital como rector de la economía y definiendo por tanto a la contabilidad como su instrumento de control y supervivencia, de medición de la ganancia y la acumulación, concentrada exclusivamente en los asuntos relacionados con la creación y acumulación de riqueza y el control de su propiedad.

Dentro de este marco se ha considerado que las empresas son la expresión por excelencia de la sociedad capitalista y en torno a ellas se ha desarrollado la regulación y la investigación empírica, desconociendo que los sistemas contables deben estructurarse en relación con los objetivos de las organizaciones y algunas de ellas como la economía estatal y la economía social poseen intereses, valores y objetivos claramente diferenciados de los de las empresas.

Los cultivadores de la ciencia normal dentro del paradigma de utilidad, en palabras de Thomas Kunt, o de la heurística positiva en las de Imre Lakatos, parten de la verdad incontrovertible de que la empresa es el símbolo

del capitalismo y en ella la estructura de poder le da una coherencia que permite definirla como un conjunto armónico de recursos físicos, financieros y humanos que interactúan por el logro de un objetivo común, el del capital, la creación y acumulación de riqueza, medida y representada en términos de moneda, es decir, se parte de una concepción de organización sin contradicciones que actúa por la racionalidad capitalista.

Estas observaciones permiten concluir que la contabilidad hace énfasis en el aspecto financiero, en los flujos de dinero representados en los informes contables y de otra parte su utilidad es externa además de posterior a los actos administrativos, dado su carácter histórico, lo cual la hace inútil para los administradores en sus procesos de planeación, coordinación, dirección y ejecución de las actividades que le son propias. La preocupación acerca de los contenidos de la información se concentra en los intereses de usuarios externos, en especial otorgantes de crédito e inversionistas y ello puede ser válido en una sociedad caracterizada por un gran desarrollo de la sociedad anónima, casi inexistente en el medio latinoamericano. Si la regulación contable permite el procesamiento libre de información, se generan muchas posibilidades para la construcción de una información amplia, útil a fines de múltiples usuarios, objetiva y multidimensional en términos de objetivos y bases de valoración.

La contabilidad tiene la intencionalidad de producir información útil a usuarios externos (proveedores, otorgantes de crédito, Estado, clientes, capital e inversionistas potenciales) y por ello siempre se ha concentrado en medir la eficiencia empresarial a través del indicador utilidad, una utilidad básicamente comprendida como diferencia entre ingresos y egresos, aunque definida de alguna manera en torno al mantenimiento del capital que la relaciona con la diferencia de activos y pasivos. Se produce un indicador de eficiencia, la utilidad, y se deja ahí como una información global, en lo cual imita a los modelos de contabilidad macroeconómica, según la cual, el bienestar de la sociedad se mide por el crecimiento del Producto Interno Bruto, no importa quién tenga la apropiación del mismo.

Por esta vía se inicia la emergencia del paradigma del interés público por la ampliación de los intereses y va-



lores determinantes en la empresa, el cual en la mutación de la primera a la segunda teoría de la agencia reconoce no solo al capital como principal, amplía el criterio al financiamiento, es decir, los contribuyentes a la formación del pasivo total e incluso a los clientes, aceptando la importancia de otros agentes sociales en la actividad económica. El paradigma del interés público es engendrado en las propias entrañas del paradigma de utilidad.

Muchos argumentarán que estas reflexiones constituyen una expresión prospectiva, están equivocados, corresponden al aquí y ahora. La verdadera frontera en el desarrollo de la contabilidad se ubica en la ruptura epistemológica con sus obstáculos y ella se fundamenta en su definición como disciplina social, dejando atrás los lastres de lo jurídico y lo económico.

## 1. REPENSANDO TRADICIONES

El trabajo avanzado en este texto aborda la problemática de un enfoque regulativo, resultando incompleto de no considerar las distintas tradiciones contables desarrolladas en el mundo, para terminar formulando una hipótesis que despertará controversia en razón a los enfoques temáticos de todas las tradiciones. La hipótesis considera a la Economía y el Derecho como los obstáculos epistemológicos para el desarrollo de la contabilidad; generará reflexiones problemáticas entre quienes han desarrollado teoría contable a partir de la Economía y el Derecho, pudiendo resultar controversial para quienes han considerado que discutir de naturaleza, objeto y método de la contabilidad es un problema decimonónico; el problema tiene plena vigencia.

No puede lograrse el planteamiento de esa hipótesis o ilustrar su justificación si no es a partir de una recreación de los desarrollos de la llamada teoría contable, aquí caracterizada como tradiciones contables. Gran parte del pensamiento contable desarrollado hasta hoy puede ser objeto de una hermenéutica jurídica inclusive de una hermenéutica de la cotidianidad más que de un análisis epistemológico.

La clasificación en programas de investigación o en paradigmas, es un recurso interesante, más que para construir conocimiento, para reconstruir su historia. Los

más importantes trabajadores del pensamiento contable han generado ese tipo de clasificaciones; Belkaoui (1981) plantea una clasificación en los paradigmas antropológico inductivo, del beneficio verdadero. Utilidad en la toma de decisiones (desagregado en modelos de decisión, comportamiento agregado del mercado, decisor, usuario individual) y economía de la información. Mattessich (1993) establece la clasificación en tres tradiciones de investigación; Leandro Cañibano formula la existencia de tres programas de investigación: el legalista, el económico y el formalizado.

Cualquiera de esas clasificaciones describe la historia del pensamiento contable. En este texto, a partir de los programas de investigación de Cañibano se intenta identificar algunos elementos referentes a objetos, y megatendencias del pensamiento y práctica de cada tradición contable, relacionándolos con tres categorías claves dentro del pensamiento contable: la contabilidad pública en el sentido de información producida con carácter externo, para el público; contabilidad interna o de uso administrativo y el control.

### 1.1 Enfoque legalista

El enfoque legalista caracteriza la contabilidad como un sistema registral de actos jurídicos o como el proceso constructivo de una serie de prescripciones que van a regular la acción de los productores y usuarios de la información contable. Este enfoque partió de consideraciones forenses de las transacciones comerciales y avanzó a la producción de información requerida externamente por el desarrollo del mercado de valores. Cañibano considera tres enfoques en la tradición legalista a los cuales se adiciona en este análisis el enfoque lógico.

#### 1.1.1 Códigos y leyes

El primer nivel de desarrollo de las tradiciones contables, tiene origen en la propia historia de la civilización, surgiendo al lado del Derecho y desarrollándose con él. La primera mención encontrada está en el Código de Hammurabi estableciendo el reconocimiento de derechos y obligaciones por su registro en libros, práctica incorporada en las sociedades griegas, donde se desarrolla el concepto de cuenta, dando organización al registro de información antes solo enunciada en memoriales. La sociedad romana desarrolla grandes avances legislan-



do sobre libros de contabilidad, estableciendo normas sobre el Adversa o borrador y Codex o libro para la posteridad. Cicerón en su famosa Ley Paetia Papiria establece que basta con la inscripción del nombre del deudor en el Codex del acreedor con el consentimiento del primero y la mención de la cantidad debida, para crear la obligación.<sup>1</sup> Es evidente que el desarrollo de esta tradición es una judicialización de la contabilidad orientándola a la constitución de pruebas a través de un proceso registral en libros y papeles con requerimientos jurídicos, en un ámbito de confidencialidad de la información.

La contabilidad cumple con una función de registro de actos jurídicos que la tipifica como aritmética jurídica; y se mantiene como un instrumento de captación y representación de datos, con un reconocimiento jurisdiccionalizado territorialmente a un marco geográfico de vigencia de la norma, en provincias, imperios, reinos, naciones, regiones intentando finalmente un ámbito internacional. Son las raíces del modelo continental europeo que desarrolla amplias regulaciones sobre libros y papeles de comercio, sus requisitos formales e incluso los planes de cuentas y las normas de registro en un marco global de la compilación de información.

El desarrollo del mercado de valores crea la necesidad de información pública, para uso del público, la cual debe expresarse en informes denominados estados o cuadros financieros, generando una regulación sobre sus contenidos, formas de elaboración y presentación. Es la presencia del Derecho, originaria de la contabilidad como sistema documentado de información tendiente a constituirse en prueba judicial y a establecer responsabilidades jurídicas por los contenidos informativos, los requisitos y libros.

El método de construcción de estos artefactos regulativos es casuístico, reflejo de los desarrollos del Derecho Civil y cuando se formó como *corpus* independiente el mercantil, su objeto fueron los actos jurídicos y en lo referente al control se dirigió a evitar el fraude en lo interno y generar pruebas judiciales en relaciones de intercambio.

1. FRANCO, Rafael (1997). *Reflexiones contables*. Pereira: Investigar Editores, segunda edición.

El control en el enfoque legalista funciona con ese criterio, sus primeras orientaciones son la de actuar en el control del fraude a partir del principio de la mala fe, todos dentro de la empresa son ladrones y el control tiene que actuar para evitar que se roben el patrimonio social, por eso se asimila con los conceptos del control vigilancia en su sentido militar o con el control fiscalización en que las acciones de control deben adelantarse de tal manera que se detecten las anomalías y se identifiquen los culpables; la diferencia fundamental entre vigilancia y fiscalización es precisamente esa, la vigilancia cuida que los recursos no se pierdan, la fiscalización cuida que los recursos no se pierdan, pero cuando se pierden además busca a los culpables y desde luego los inculpa.

### 1.1.2 General aceptación

La tradición de la general aceptación no empieza a construirse en los Estados Unidos a partir de 1917, es una práctica con antecedentes en el mismo origen de la modernidad, alrededor de organizaciones gremiales y las escuelas politécnicas localizadas en regiones que siglos después constituirían la Italia unificada. Los llamados principios de general aceptación se fueron formalizando a partir de la necesidad de construir un resumen de las cosas que los contadores realizaban en sus prácticas cotidianas: es un enfoque pragmático; si se le quisiera hacer una concesión de carácter psicológico se podría considerar inductivo.

El método de la construcción de las estructuras de la general aceptación es la solución problema por problema; a cada circunstancia nueva, desconocida, se le busca una serie de soluciones, fundamento de la práctica contable, relativas a clasificación, medición, registro e información. Para cada problema se establece una solución, acrecentando el *corpus* regulativo. Los principios se consideran generalmente aceptados porque tienen un apoyo autorizado sustancial, otorgado por la misma práctica o por las declaraciones de organizaciones gremiales.

Además de este criterio metodológico de solución problema a problema, esta tradición desarrolló una técnica sistemática que se pudiera llamar investigativa, el inventario. Es una técnica que consulta la realidad para

ir generando una sumatoria de procedimientos normalmente utilizados por la gente, convirtiéndose en una estructura semántica de general aceptación porque es de general práctica. El objeto de conocimiento abordado por los enfoques metodológicos de inventario y tratamiento problema por problema son las transacciones de carácter económico y fundamentalmente aquellas transacciones que generan derechos u obligaciones dentro de la lógica de la sociedad organizada en la modalidad de la propiedad privada. El modelo de la general aceptación es una simple sumatoria descriptiva de prácticas, carente de coherencia lógica.

### 1.1.3 Marco conceptual lógico

La carencia de coherencia lógica acusada por la general aceptación empezó a ser satisfecha, especialmente en los Estados Unidos de América. Con la aplicación de un método inductivo se acopian las descripciones y prácticas de general aceptación, sistematizándolas, proporcionándoles una clasificación a partir de la cual se constituyen unas justificaciones lógicas, aparentemente teóricas, constitutivas de una sumatoria de características comunes de los procedimientos técnicos o grupos de ellos, dando origen a un modelo en apariencia hipotético-deductivo por encabzarse con el planteamiento de unos postulados desarrollados por normas generales explicadas a su vez por normas técnicas. Puede entenderse también como un marco conceptual por contener aspectos generales, formales y específicos.

Es una ilusión de transparencia en palabras de Bachelard. La apariencia de modelo hipotético-deductivo ha dado para que muchos autores interpreten y generen en los investigadores la ilusión de haber logrado en la historia del pensamiento contable desarrollar programas de investigación con aplicación de métodos deductivos, constituyentes de prestigio en la historia del conocimiento.

Sin embargo, cuando se toman estos modelos aparentemente hipotético-deductivos y se someten a la crítica hermenéutica, se encuentra el verdadero método de construcción, el modelo no se construyó de arriba hacia abajo, se hizo de abajo hacia arriba, es decir la observación, la creación de clasificaciones y finalmente la justificación de las prácticas, no aparece allí una formu-

lación desde los conceptos de la lógica o de la Psicología que pueda considerarse como hipotético-deductiva. Es un modelo pragmático al cual se le edificó un *corpus* justificativo que está muy lejos de ser un *corpus* de conocimiento científico.

La tradición del marco conceptual lógico expresa su mayor desarrollo en los trabajos de Sprouse y Moonitz en los comienzos de la década del 60, en los Estados Unidos de América. La creación de las justificaciones de las prácticas contables terminan sistematizadas en lo que ellos mismos denominaron los supuestos del entorno, clasificados en condiciones cualitativas y aspectos cualitativos. Las condiciones cualitativas basadas en la teoría de la escasez de medios y recursos, fundamento de todo el desarrollo de la teoría económica tradicional; el reconocimiento de la existencia de un régimen jurídico caracterizado por la defensa de la propiedad privada y la existencia de unas relaciones empresariales caracterizadas por la existencia de propietarios y administradores.

Los aspectos cualitativos plantean que la información tiene muchos usos y numerosos usuarios, orientándose a satisfacer las necesidades de los propietarios o terceros (usuarios externos); la información debe dar cuenta de la organización económica realizada a través de empresas individuales de propiedad privada actuantes con base en el lucro y que existen unos medios para medir esa actividad económica, utilizando la ganancia como factor de éxito y la moneda como unidad. Los medios de medición están ligados a la teoría económica, a la teoría del valor trabajo y la teoría del valor utilidad que no es tan nueva como se piensa, estaba presente en la obra de Smith.

En el enfoque lógico se construyen una serie de justificaciones de las prácticas contables con características que solo consultaron las del mundo occidental, del mundo de la propiedad privada; con base en un inventario de prácticas se construyen unas justificaciones, precisamente las de la sociedad capitalista, las de la teoría económica de la propiedad, restándole universalidad al pensamiento contable, convirtiéndolo en un saber estratégico.



El objeto de conocimiento se desplaza de las transacciones comerciales a los estados financieros para satisfacción de intereses de usuarios externos y el método utilizado integra características ideológicas al construir una serie de justificaciones para la defensa de una forma específica de relaciones sociales de producción, una estructura de ideas y valores orientada a la generación de beneficios antes que de conocimiento.

#### 1.1.4 Marco conceptual teleológico

Considerar esta tradición dentro del enfoque legalista ha fastidiado a muchos investigadores, pero lo es. El enfoque teleológico a pesar de ser influido por múltiples pensadores, tiene origen en la Sociología y fundamentalmente en los trabajos de Max Weber, en su pensamiento fundamental, la acción con arreglo a fines. Es la materialización del paradigma de utilidad.

Se pretende construir un sistema conceptual que dirija la acción de los contables hacia el logro de unos fines determinados no por los intereses de la ciencia sino por los intereses de la sociedad; no lo son los intereses del conocimiento sino son los de la producción, la economía, las relaciones sociales de producción, la demanda de información, los que determinan los fines.

Sobre la base del modelo conceptual lógico se realizó una modificación, más bien un ocultamiento de los elementos básicos de las condiciones del entorno manejado en los estudios de Sprouse y Moonitz. Comienza a desarrollarse el enfoque teleológico, sustituyendo las condiciones del entorno por los objetivos de la contabilidad, objetivos que tienen que ver con la satisfacción de necesidades de los usuarios, con la utilidad de la información asunto distinto a la medición de la utilidad, con una característica fundamental, se trata de información elaborada para el público.

Los intereses determinantes establecidos como ideas reguladoras de la contabilidad son de los usuarios externos a las organizaciones empresariales; el estado con sus intereses de determinación de bases gravables o de regulación del mercado público de valores, los inversionistas privados con sus necesidades de información para alimentar las decisiones de inversión; no se establecen objetivos de la contabilidad relacionados con los intere-

ses internos de la empresa, con los procesos de toma de decisiones y mucho menos con criterios de verdad surgidos del compromiso con el saber. El enfoque legalista ha estado orientado a la satisfacción de los intereses generales, fines y objetivos de los usuarios externos a la empresa, no de usuarios internos. Son desarrollos que tienen que ver tácitamente con la contabilidad pública, fuertemente orientada a la regulación del mercado de valores.

Los asuntos de objeto y método de la contabilidad son comunes al modelo conceptual lógico, existe preocupación por los estados financieros para usuarios externos, solo se sustituyen los supuestos del entorno por los objetivos de la información o se superpone una nueva categoría al modelo en algunos casos en que sobreviven las justificaciones, como en el itinerario lógico de Tua. La construcción de modelos conceptuales ha sido acumulativa a partir de la aceptación general, lo que se pretende como altas categorías deductivas solo son proposiciones *ad hoc*.

Los desarrollos del control en las tradiciones lógicas y teleológicas son comunes, en correspondencia con los intereses de la contabilidad dirigidos a la defensa de los intereses del capital frente al trabajo, optando por la denominación de auditoría financiera, actuando con independencia de la administración en forma posterior y selectiva, con fuerte énfasis en la detección de fraudes. Las prácticas de la auditoría se fundamentan en una estructura regulativa conocida como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas dados sus rasgos de familia con la tradición contable de general aceptación, complementada con unas técnicas fuertemente estandarizadas dirigidas a la uniformización de los procesos de trabajo, paso previo a la concentración de su ejecución.

#### 1.1.5 Segunda tradición de códigos y leyes

Los modelos conceptuales lógico o teleológico avanzan a una fase de legitimación, realizando retorno y fusión con las tradiciones de códigos y leyes. Los modelos que alcanzaron apoyo autorizado sustancial por la práctica y los gremios buscan reconocimiento legal en fronteras nacionales y ámbitos internacionales. Se asiste a una síntesis jurídica y en ese proceso se incorporan, por lo menos en nuestro medio, los productos de la conta-

bilidad continental europea y la anglosajona a pesar de diferir sustancialmente. La contabilidad continental europea se constituye como sistema documentado de información tendiente a convertirse en prueba judicial, está muy preocupada por los problemas del registro y las reglas de operación que conducen a un detallado sistema soportado en planes de cuentas orientando a la conformación de la contabilidad como servidumbre del derecho. El enfoque anglosajón se encamina a la emisión de normas técnicas y generales con función de líneas orientadoras de la acción de los contables y básico énfasis en los estados financieros.

Los modernos desarrollos de la tradición de códigos y leyes integran un componente conceptual y otro procesal. En el caso de la actividad mercantil colombiana estos componentes se prescriben en el Decreto 2649/93 sobre normas y principios de contabilidad y el Plan Único de Cuentas, estableciendo choques entre los dos modelos, orientando uno, el anglosajón, a estados financieros y regulación del mercado de valores con información para toma externa de decisiones y otro, el continental europeo, a la construcción del sistema probatorio de información.

En el caso colombiano el retorno o desarrollo de códigos y leyes se caracteriza por la pretensión de sumar experiencias internacionales para lograr lo más grande a nivel mundial, sin considerar que hay dos concepciones, una operativa y forense y otra de orientación justificadora del funcionamiento de la sociedad capitalista. Eso hace de nuestra regulación contable un artefacto profundamente caótico.

#### 1.1.6 Megatendencias en el enfoque jurídico

Una megatendencia es un comportamiento de larga duración, amplia permanencia en el tiempo, forma de continuidad de unas condiciones actuales hacia el futuro determinada por la permanencia de los factores causales que la designan, frente a las cuales los profesionales y las organizaciones empresariales deben prepararse para sufrir el futuro porque las cosas van a seguir siendo como son. Las megatendencias se presentan solo en la economía y la sociedad, donde tiene gran importancia la fortaleza de las instituciones, la cultura y la organización de una represión social y política frente al cam-

bio; también existen en el conocimiento por la vigencia de paradigmas, programas de investigación o marcos conceptuales compartidos por las comunidades científicas, sociológicamente agente de control social frente al cambio, y su institucionalización por la legitimación política.

En la contabilidad las cosas no son diferentes, está establecido un paradigma o modelo compartido con respaldo estatal, legitimado por el ordenamiento legal o la adhesión gremial, sólidamente protegido social y conceptualmente por la imposición de barreras profesionales a la emergencia de saberes alternativos o por la formulación permanente de proposiciones *ad hoc* ante la presencia de anomalías, las cuales actúan como cinturón de seguridad protegiendo el núcleo del modelo, los supuestos del entorno y los objetivos determinantes de una acción con arreglo a fines.

En el enfoque legalista de la contabilidad, la megatendencia establecida hace relación en el plano nacional a lo erróneamente llamado normalización y en lo internacional a lo denominado estandarización.

La normalización es un término prestado del lenguaje de la producción para identificar requerimientos de sistematización y estandarización de materiales y procesos para obtener un producto, concepto de discutible utilización en la producción de conocimiento social donde su comprensión como estandarización se refiere al trabajo de producción de información y control como problema del derecho, establecido a través de reglas de operación determinadas por esta disciplina.

La estandarización consiste en la construcción de una forma homogénea de realización de los procesos de trabajo tanto en la información como en el control a fin de que esos procesos estandarizados cumplan con el principio de la sociedad capitalista que es la uniformización que permita establecer una serie de análisis compartidos y la identificación de oportunidades de inversión dependiendo de distintas características de los países que están viviendo una internacionalización estratificada; no existe una internacionalización abierta, su difusión ha sido una falacia de los organismos multilaterales de crédito para lograr la apertura de fronteras de unos, mientras se permite y estimula el cierre de otras.



La estandarización pretende que en todas partes las cosas se hagan de la misma forma y con base en el principio de especialización, los trabajos de los contables sean más rápidos, más eficientes, generando las condiciones para la realización del siguiente principio de la sociedad capitalista que es la concentración del mercado en grandes organizaciones multinacionales. La economía internacionalizada y la economía global conducen a la concentración, se caracterizan por la imperfección de la competencia de mercado y la consolidación de oligopolios y monopolios. Hacia allá conduce en el enfoque legalista, la megatendencia de la estandarización, la más reconocida en el medio profesional, con un elemento sustancial; gran preocupación por el hacer y bajo nivel de preocupación por el saber: ese es el camino por el que conduce el enfoque legalista en contabilidad.

Una arista adicional de las megatendencias del enfoque legalista es el fortalecimiento de los procesos de rendición de cuentas, surgido del reconocimiento de la existencia de propietarios y administradores, donde los segundos periódicamente rinden cuentas de su gestión a los primeros, a fin de que estos las evalúen a través de agentes externos a la administración normalmente conocidos como auditores, oidores en sus orígenes etimológicos. Las rendiciones de cuentas evolucionan de la sustentación documental propia de los enfoques latinos a estados financieros propios de los enfoques anglosajones.

## 1.2 Enfoque económico

El enfoque legalista de la contabilidad concentró su interés en la producción de información para terceros, de carácter externo, énfasis en los propietarios e inversionistas. El enfoque económico, más bien microeconómico, opta la vía contraria dedicando sus conceptos a la información interna, en los requerimientos de la organización en aspectos como la correcta medición de resultados, la toma de decisiones, el control de la productividad, la explicación y predicción de cómo se hace y se hará contabilidad no a partir del deber ser sino de su ser. Como sucedió en el enfoque legalista, en este se dan separaciones conceptuales con la clasificación de Cañibano, orientadas a perfeccionar la descripción y desarrollar el paradigma de utilidad.

### 1.2.1 Tradición del beneficio verdadero

El enfoque jurídico fundamentó su estructura en una concepción de la medición, el costo histórico puro, hecho explicable por cuanto este refleja eficientemente los flujos de efectivo, elemento determinante de la evaluación de gestión financiera y control de fraudes, preocupaciones esenciales de los inversionistas y propietarios. Estas mediciones no resultan oportunas desde la gestión global por cuanto desconocen la influencia de fenómenos económicos en las estructuras patrimoniales y operativas, especialmente relativas a los precios y sus comportamientos macroeconómicos y específicos.

El programa del beneficio verdadero tiene una gran preocupación por la correcta determinación de los resultados de las actividades ejecutadas por las organizaciones empresariales, por la medición de la ganancia, de la verdadera dimensión de creación de riqueza, y recientemente por la medición de la distribución de la riqueza en el modelo económico.

Se pone en tela de juicio la utilización en los procesos de medición contable de la teoría económica del valor trabajo, fundamento de la medición en costo histórico puro. Esta teoría plantea que el valor de un bien es el trabajo socialmente necesario para producirlo, proviene del liberalismo clásico y fue formulada por Ricardo, a partir de conceptos desarrollados por la escuela fisiócrata. El costo histórico es una deficiente aplicación técnica de la teoría del valor trabajo en los procesos de medición contable; lo registrado en el proceso de compilación de información es la remuneración al trabajo acumulado y ese costo en su versión tradicional nunca tuvo en cuenta una serie de fenómenos de carácter económico que eliminan para la contabilidad, o para utilizar un término poperiano, falsan en la contabilidad el concepto de unidad de medida, estableciendo, aunque no se haya reconocido a través de las publicaciones, que la moneda no es la unidad de medida en contabilidad, por lo menos en uno de sus escenarios la unidad de medida en contabilidad es el poder adquisitivo de la moneda, concepto bien diferente. Una cosa es el metálico como símbolo de valor y otra cosa es el valor mismo.

A partir de esta concepción se inicia un trabajo dirigido a la reformulación de las bases de medición en con-

tabilidad generando aportes entre los que se pueden mencionar: la contabilidad para la inflación, los ajustes por inflación, bien se manejen esos ajustes por inflación utilizando índices generales o específicos. En otra línea de pensamiento se da entrada en las concepciones contables a otra teoría de la valoración en economía, la teoría del valor utilidad según la cual el precio de un bien está determinado por su capacidad de satisfacción de necesidades, se establece por las propias condiciones del mercado. Es el aporte de la renovación del liberalismo, del neoliberalismo; se plantean opciones alternativas de medición determinadas por el concepto económico de valor utilidad, destacándose la contabilidad a valores de realización y a valores de reposición, genéricamente denominadas contabilidad a valores de mercado, segmentado en precios de compra y de venta, reposición y realización.

Avances sin duda muy interesantes para la calidad de la información con tratamientos diferentes para los enfoques anglosajón y continental europeo. La escuela anglosajona formó la tradición del beneficio verdadero con unos procesos orientados a la producción de información referidos a reexpresión de estados financieros, los cuales son presentados en varias bases de medición para las distintas cuentas que los integran. El enfoque continental europeo o los influidos por él, tomaron el concepto de contabilidad para la inflación e incorporaron los registros de los efectos inflacionarios sobre los valores históricos puros y de los comportamientos de los mercados, originando un elemento caótico para las posibilidades de análisis, convirtieron a la contabilidad en una sopa de bases de medición, confluentes en el sistema de información y alternativas en unas y otras cuentas, como si se pudieran realizar operaciones matemáticas con valores expresados en distintas bases de medición, ruptura de los principios elementales de la aritmética.

Otra línea de tradición sobre el beneficio verdadero se orientó a la sustitución de la contabilidad de causación por la de caja, estableciendo que por este medio se eliminan las influencias de los cambios de precios de tanto impacto en los reconocimientos. Esta óptica ha cautivado el interés de analistas y administradores financieros originando una corriente internacional por la

eliminación de la contabilidad de causación al considerar que la información de flujos efectivo o de tesorería constituyen elementos determinantes para la realización de diagnósticos y pronósticos que soporten la gestión financiera, asimilando desarrollos de organismos multilaterales de crédito como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial que aportaron sus metodologías de operaciones efectivas de caja, de amplia y obligatoria aplicación por los usuarios de sus servicios.

Una tercera línea de tradición, anglosajona, orientó sus actividades hacia los estados financieros, no para reexpresarlos sino para diversificarlos, estableciendo que estos deben integrar una declaración de objetivos plasmados en un plan financiero y estados de flujo de efectivo proyectado, de situación patrimonial a valor de mercado, de resultados que midan el excedente financiero, de cambios en la riqueza financiera, de distribución de resultados y flujos de tesorería retrospectivo, determinando que la información interna y externa es la misma y solo difiere por el nivel de detalle. Los auditores ampliarán sus funciones a la explicación y comentario de los contenidos de los informes. La revelación de información es objeto de un tratamiento selectivo y se resuelve por la producción de informes en diferentes bases de valuación, destacándose la importancia de plantear una alternativa al costo histórico constituida por información del futuro relacionada con planes y presupuestos, estableciendo la puerta de entrada al valor razonable.

El objeto de investigación en esta tradición es la determinación del resultado y el método aplicado es analítico para construir soluciones parciales a partes problemáticas de la contabilidad, renunciando a la formulación de teorías capaces de orientar de manera genérica las prácticas contables. Es la inducción el camino escogido.

### 1.2.2 Tradición de la productividad

Radicalmente concentrada en el control de la productividad y en tiempos recientes por su distribución entre los agentes económicos, ha construido como elementos importantes la contabilidad de costos y el análisis de productividad de los factores. La contabilidad de costos ha tenido significativa influencia de la economía, toma su estructura, orientada al control de la productividad,



de la sociedad fordista, la sociedad industrial tradicional. En la sociedad con este tipo de organización económica los materiales, fundamentalmente recursos naturales, eran costosos y los productos por su gran tamaño lo requerían en grandes cantidades, generando sustanciales desperdicios por los retrasos tecnológicos; la mano de obra era intensiva, a pesar de la invención de la maquinaria no era posible sustituir la mayor parte de las actividades humanas en los procesos productivos; el resto de los costos tenía poca importancia y se manejaron como los demás, se llamaron costos indirectos de fabricación, carga fabril, costos indirectos de operación; eran el reducto clasificatorio donde se mandaba un resto sin importancia para el control de la productividad.

El costo primo integrado por la mano de obra y la materia prima ocupaba más del 90% del costo total de producción, la empresa se interesó en su control por considerar garantizado por él, el control de la productividad. Desde la perspectiva de los mercados se vivía una sociedad de oferta, donde el rey es el productor; él fabrica a su gusto, no hay otras opciones. Famosa es la respuesta de don Henry Ford ante la pregunta, ¿por qué no produce unos automóviles un poco diferentes?, respondió: voy a construir, diversos automóviles siempre y cuando sean modelo T de color negro. El productor determina el diseño y el precio de venta es determinado con base en el costo, como un margen sobre el costo total al comienzo y al desarrollarse la escuela marginalista de la economía, el margen de contribución, es decir, el valor que excede al costo variable para cubrir los costos fijos, los gastos de administración y distribución y la rentabilidad del capital.

En la contabilidad de costos es donde más se observa la relación intensa entre el comportamiento de la economía y la estructura de la información contable, objetivo fundamental de la contabilidad de costos y el control de la productividad lograda por el control del costo primo, tradición con vigencia actual, determinante de una clasificación de información por elementos del costo; es lo que continúan enseñando en las universidades; no se ha observado que la sociedad ha cambiado, no vivimos una sociedad de la oferta, lo hacemos en la sociedad de la demanda; de otra parte la participación de los elementos en la constitución del costo se ha modificado sustancialmente.

Por efectos de la aparición, derivada del desarrollo de la ciencia y la tecnología, de materiales sintéticos y la miniaturización de los productos, la materia prima ha bajado sustancialmente su participación en el costo, por efectos de precios y cantidades. El desarrollo de la informática, la automática y la robótica han ocasionado una sustitución sustancial del trabajo humano haciendo que en países de desarrollo medio el costo no alcance o difícilmente alcance el 35% del costo total; la contabilidad de costos tradicional ya no puede cumplir con su función de control de la productividad por su énfasis en el control de la mano de obra y la materia prima. El énfasis de la contabilidad de costos debe orientarse a los costos indirectos de producción, hoy constitutivos básicos del costo, especialmente por la remuneración al conocimiento a través de licencias, patentes, franquicias y la amortización o depreciación de los bienes de alta tecnología que se requiere incorporar en los procesos productivos.

Se genera una mutación en la contabilidad de costos en la década del 60; los costos indirectos de fabricación no seguirán siendo asignados a los productos mediante prorrateos formales practicados cuando no tenían un peso específico en el costo. Se crea una nueva forma de asignación y control sobre los costos indirectos a partir de los enfoques ABC (*Activity Based Cost*) moda de los años 1960 que en Colombia es la revolución de los 90. Los costos ABC hacen asignaciones de los costos indirectos de fabricación dentro de actividades definidas como conjunto de tareas necesarias para obtener un producto o servicio y a partir de esa estructura desarrollan una serie de nuevos controles de la productividad por eliminación de acciones que no generen valor al producto final, de dependencias no generadoras de valor al cumplimiento de la misión, con el rediseño de procesos para eliminar las pérdidas de tiempo, variable fundamental en los enfoques ABC.

Los costos ABC reconocidos como una revolución en la contabilidad no apuntan al asunto fundamental de la contabilidad; vivimos una sociedad de demanda, en ella el mercado establece el precio y las empresas deben adaptar unas estructuras y procesos que les permitan producir a esos precios. El costo deja de ser importante. Ahora es la taxonomía del precio, información probable

a partir de la teoría de Cadenas de Valor, aún incipiente y desconocida.

Durante los últimos 30 años del siglo XX las contabilidades de costos, gerencial y administrativa, por influencia en los cambios en las relaciones económicas, se han cuestionado y transformado dando origen al concepto de contabilidad de gestión como su síntesis, abordando unos elementos que permiten identificar como una de las megatendencias fundamentales de los próximos años el desarrollo de la contabilidad de gestión fundamentada en cadenas de valor.

En otra línea del control de la productividad se crean nuevos informes contables, estados de valor agregado originados en la actividad, los estados de valor económico agregado a partir de la situación. Tienen vigencia en Inglaterra en los comienzos de los años 70 y se presentan hoy, en muchos países, como los últimos desarrollos de la tecnología contable. La aparición de criterios de solidaridad y responsabilidad social de la empresa exige para la sostenibilidad del sistema capitalista unos comportamientos empresariales fundamentados en esos criterios dando origen a informes sociales, no la contabilidad social, básicamente tablas de puntajes contributivos al bienestar de comunidades internas y externas. Por los mismos objetivos se desarrollan en Francia unos informes con capacidad de medir la distribución del excedente social, entendiendo por tal la productividad global, es decir, el incremento en la ganancia entre dos períodos continuos o discontinuos una vez eliminada cualquier influencia de los cambios de precio. Son avances ligados a los desarrollos de la economía.

### 1.2.3 Tradición del comportamiento del decisor

Aborda elementos referentes a decisores, esencialmente los internos. Los decisores externos normalmente concentran su análisis en información externa y los desarrollos que esta tradición aporta se refieren a su comportamiento, a sus preferencias, antes que a los modelos de decisión.

La primera línea de la tradición de utilidad del decisor corresponde a reglas de decisión, un proceso que tiene por objeto la decisión a tomar. La contabilidad supera su interés en la compilación y comunicación de informa-

ción global tomando la información interna o analítica como materia prima para formular modelos de decisión entre alternativas con criterios de éxito, de eficiencia. Un elemento determinante de esta tradición es la superación de la atención en aspectos internos, abordando factores externos para el análisis. La información para toma de decisiones debe ser relevante, es decir oportuna, pertinente, futura. La información histórica por naturaleza es irrelevante y por ello solo sirve como referente, como parámetro o base de construcción de los datos relevantes.

Para la construcción de modelos de decisión se requiere información de mercado, compra (reposición) y venta (realización), valores de oportunidad, valor presente de flujos futuros, información en unidades y otras magnitudes, información en general extraña a los sistemas históricos tradicionales. Desde luego la información histórica puede tener un papel en la toma de decisiones, especialmente la obtenida de costos, áreas de responsabilidad y actividades.

La contabilidad por áreas de responsabilidad puede considerarse alternativamente como instrumento de control de productividad y toma de decisiones. En el primer aspecto, bien se mire en un enfoque parcial aplicado a cuentas de actividad o en un enfoque total, incluyendo cuentas de situación, la información obtenida permite la evaluación de gestión y desempeño y fundamenta el control interno al permitir evaluar la asignación de responsabilidades, la división especializada del trabajo y las relaciones de poder, autoridad y subordinación en su estructura. En relación a la toma de decisiones, la contabilidad por áreas de responsabilidad, permite construir análisis de alternativas de hacer o hacer hacer, centralizar o descentralizar, concentrar o desconcentrar. El desarrollo de estas estructuras informativas se originó en Estados Unidos de América en los años 40. Algo similar sucede con la contabilidad por actividades; estas pueden desarrollarse solo en relación a costos o sobre datos de actividad y situación permitiendo control de productividad y asignación de recursos, al tiempo que permite fundamentar decisiones, entre ellas de estrategias competitivas.

Es necesario recordar la importancia de los flujos de



caja para la toma de decisiones y la existencia de una presión mundial para la eliminación de los sistemas contables de causación.

Una segunda línea de tradición de utilidad del decisor la constituyen los enfoques conductistas orientados al conocimiento de las preferencias del decisor en aspectos de comportamiento. Ha desarrollado trabajos de campo en observación y experimentos con grupos controlados, abordando temas como la relación de la contabilidad y las ciencias del comportamiento; contabilidad, comportamiento y toma de decisiones; motivación y contabilidad, cambios conceptuales contables y comportamientos profesionales.

Finalmente se ha desarrollado una línea de procesamiento humano de información en la cual tienen gran importancia los presupuestos y la simulación con escenarios.

Las tradiciones del beneficio verdadero, información y control de la productividad y utilidad del decisor se encuentran sustancialmente influidas por concepciones regulativas. Donde se observa de manera más clara la acción con arreglo a fines, paradigma de utilidad, es en la utilidad del decisor, en la cual se evalúan unas alternativas para establecer cuál de ellas responde mejor a un resultado deseado.

#### 1.2.4 Tradición de la teoría positiva

Está orientada al estudio de casos, fundamento de la investigación empírica, plantea una contradicción frente a los modelos teleológicos: la contabilidad no debe preocuparse por el deber ser, debe hacerlo por el ser y la predicción. El trabajo de investigación contable debe orientarse a entender la contabilidad, comprenderla, conocer sus características, las relaciones entre sus elementos y potenciarla para permitir predicciones sobre cómo se hace y cómo se hará contabilidad, pero no a partir del establecimiento de un deber ser.

La investigación positiva se ha apoyado en las finanzas desarrollando estudios relativos a las relaciones entre el precio de títulos en los mercados de valores con las valoraciones contables, la determinación de valores de activos financieros a partir de la información contable

y determinación de valores de empresa en marcha, la teoría del valor parece constituirse en la materia prima de sus actividades y por ello genera importantes argumentos a los problemas de valoración contable y su relación con la realidad económica. En esta tradición ha sido importante la vinculación de una organización administrativa de la investigación, la utilización de información de campo y el uso de herramientas matemáticas y estadísticas que cuando han alcanzado madurez en la demostración de hipótesis han conducido a su clasificación de enfoque formalizado, nicho en que la virulencia de los ataques de la llamada investigación normativa merma o cesa. Tal es el caso de la Hipótesis de Mercados Eficientes de Watts y Zimmerman y el Modelo de Precios de Activos Financieros (*Capital Asset Pricing Model*, CAMP) de Sharpe y Lintner.

Un segundo grupo de investigaciones positivas se ha orientado a medir el impacto económico de las normas contables verificando mediante investigación empírica los agentes, sectores o actividades económicas, como también la capacidad de las estructuras normativas para producir información que refleje la realidad, una especie de falsacionismo, incómodo a la investigación normativa que deriva sus prescripciones de convenios intersubjetivos antes que de la realidad económica.

Finalmente, la investigación positiva indaga por la práctica contable, cómo se hacen las cosas y cuál es el nivel de subordinación de las entidades a la regulación establecida. La tradición positiva ha sido ampliamente cuestionada por sus pobres resultados, pero resulta del mayor interés para la producción o falsación de conocimiento y la descripción y predicción de diferentes fenómenos.

### 1.3 Enfoque formalizado

Se orienta a expresar los conocimientos contables a través de modelos lógico-matemáticos, recogiendo bien las conclusiones de investigación positiva, bien las convenciones normativas para expresarlas en un cuerpo de definiciones y axiomas desarrollados por teoremas, utilizando instrumentos matemáticos como la teoría de conjuntos, álgebra y programación lineal, álgebra logarítmica, cálculo infinitesimal, modelos estocásticos y probabilísticos. Se trata de matematizar el conocimiento

contable o transformarlo en una ingeniería de la información, con la ilusión de que solo lo matemático es científico.

Su enfoque es hipotético-deductivo, intenta establecer una estructura basada en proposiciones lógico-matemáticas apriorísticas definidas como axiomas los cuales se aplican para la explicación de problemas expresados como teoremas, determinando la verdad como demostración, una coherencia entre los supuestos lógico-matemáticos, los teoremas y las ecuaciones construidos con base en ellos para solucionar o explicar problemas. Una intención formal de matematizar elementos económico-sociales eliminando la influencia de factores ideológicos en la formulación de teorías científicas.

### 1.3.1 Tradición de axiomatización

Sus orígenes se remontan a los trabajos de Paton (1922), Devine, Littleton, Moonitz, Sprouse y Chambers, quienes intentaron expresar una serie de elementos fundamentales de la práctica contable a través de postulados o axiomas con un valor determinante, dado por cierto, apriorísticos. A partir de estos postulados se pueden construir una serie de teoremas que permitan la solución de los diversos problemas que se presentan al interior de las organizaciones. La axiomatización es matematización, mediante ella se pretenden expresar todas las relaciones contables, procedimiento que puede contradecir la regulación por cuanto su enfoque político, participación de usuarios y productores de información en comités de emisión de reglas debe sustituirse por un enfoque lógico-matemático, hecho convertido en un obstáculo social y epistemológico para su desarrollo.

Los elementos constituyentes de una contabilidad axiomatizada, en la perspectiva de Cañibano son:

- Los términos primitivos, indefinidos, cuya relación se produce a través de los axiomas;
- Las definiciones, que introducen nuevos términos a partir de los primitivos;
- Un conjunto inicial de premisas, que son axiomas o postulados, y que en contabilidad se derivan de la práctica existente, por inducción, dando lugar a los conocidos 18 postulados básicos de Mattessich;
- Reglas de inferencia lógico-deductivas, para reali-

zar derivaciones a partir de los axiomas; y

- Un conjunto de teoremas, que son los enunciados derivados de la utilización de las reglas anteriores.

La identificación de los términos primitivos, la construcción de definiciones y la determinación de premisas iniciales se fundamentan en la práctica contable, lo cual hace discutible su carácter hipotético-deductivo dándole tintes positivo-normativos y eventualmente dialécticos al constructo o mentefacto lógico. Igual origen determina las reglas de inferencia y en consecuencia los teoremas derivados, haciendo de este conocimiento una descripción matemática de las prácticas contables, sin mayores logros en la formulación de teorías, por cuanto sus componentes básicos se determinan por la doxa, no por los elementos de la esencia, únicos que permiten el conocimiento real de los elementos a vincularse en las construcciones hipotético-deductivas. A pesar de las pretensiones en este sentido sus desarrollos y aplicaciones han sido pobres, en lo fundamental por el énfasis de la práctica para la determinación de los asuntos capitales del modelo.

### 1.3.2 Tradición del análisis circulatorio

El objeto de conocimiento de esta tradición contable lo constituyen los mapas circulatorios de recursos entre las distintas actividades económicas en aspectos referentes a flujos y fondos, actividad y acumulación de riqueza. Sus orígenes se ubican en la macroeconomía, en las cuentas macroeconómicas, especialmente en los desarrollos matriciales orientados a medir el Producto Interno Bruto y en general las llamadas cuentas nacionales, Balance Nacional, Balance Cambiario, Balance Monetario, Producto Nacional Bruto, Producto Interno Bruto, Ingreso Nacional Bruto.

Estas cuentas se han elaborado tradicionalmente desde la economía utilizando métodos econométricos con fundamentos estadísticos, los cuales originan algunas desconexiones con los fenómenos económicos, especialmente situaciones de coyuntura o cambio de tendencias. Los contadores han intentado eliminar las deficiencias de los enfoques econométricos a partir de la agregación de información de situación o actividad, produciendo modelos de relaciones interempresariales que reflejan mapas circulatorios, dando fundamento a



una contabilidad económica con interesantes desarrollos, como los alcanzados por Jean Meyer (1971), Moisés García (1974, 1980, 1984), J. P. Powelson (1955) y los enfoques críticos de Danilo Astori (1978).

Los mayores obstáculos para los economistas los han constituido el concepto de depreciación y la ausencia real y metodológica de inventarios de bienes de capital, junto con la ausencia del uso de cuentas que le den permanencia y oportunidad a la información, a más de los problemas contables a los cuales deben abrir posibilidades de construcción y análisis. Los mayores problemas de los contadores surgen de su imposibilidad técnica para el manejo de información de flujos y fondos físicos en complemento a los financieros, la reincorporación de conceptos de contabilidad de caja en complemento de la causación y la solución de los problemas de economía subterránea e informal en complemento a los datos de la economía formal para lograr el paso de las transacciones interempresariales a las cuentas macroeconómicas.

En Colombia se empiezan a desarrollar pasos importantes en este enfoque con la elaboración de investigaciones inéditas de muy alta conceptualización y promisorios resultados (Édgar Gracia, 1995, 1997 y Harold Álvarez, 1997). La superación de las anomalías anotadas, la construcción de macrocuentas a partir de la agregación y su utilización para el control económico determinan las megatendencias de esta tradición contable.

### 1.3.3 Tradición de la agencia

Busca una formalización matemática de los contratos de mandato, de la relación jurídica dada entre el principal o mandante y el administrador o agente, para gestionar los recursos en la perspectiva de crear riqueza, a partir del reconocimiento de propietarios y administradores, evolucionando al campo financiero al reconocer como principal o mandante no solo a los accionistas, socios o propietarios, sino a todos los proveedores de recursos, los integrantes de la financiación; se procura determinar una serie de explicaciones axiomatizadas para informar las características y resultados de la relación entre financiación y gestión, buscando las cláusulas óptimas en riesgo compartido y distribución del resultado, incluyendo requerimientos contables o de desempeño que

permitan la evaluación de la gestión y la medición del cumplimiento de compromisos. La contabilidad debe permitir el conocimiento de la interrelación entre agente y principal, las condiciones del contrato de agencia y las características de las medidas económicas utilizadas en el mismo, a partir del reconocimiento de la existencia de intereses contradictorios entre las partes contratantes.

Según Cañibano se pueden señalar entre otras posibilidades de investigación las siguientes:

- El estudio de la minimización de costos del contrato de agencia para el principal, en especial si desea monitorizar de cerca las actuaciones del agente;
- Las elecciones contables del agente, e incluso la presión que ejerce ante los órganos que fijan normas contables o los cambios que introducen en los métodos contables, para maximizar su remuneración, en función de las variables que utilice para medir el resultado del período...;
- Las decisiones de endeudamiento del agente, tratando de optimizar la relación entre el riesgo asumido y la remuneración esperada, así como el diseño de las cláusulas con condiciones basadas en cifras económicas en los contratos de préstamo (el principal aquí es el prestamista);
- El diseño de sistemas de control interno, donde el principal y el agente pertenecen a niveles jerárquicos diferentes en la organización empresarial, por ejemplo a través de los procesos de asignación de costos...

No hay duda, asuntos como los convenios de desempeño hoy utilizados en contratos de crédito corresponden a desarrollos de la teoría de la agencia y surgen nuevos horizontes a partir de las innovaciones relativas a responsabilidad social de la empresa dando lugar a nuevos espacios contractuales incorporables a los programas de investigación en la teoría de la agencia.

Este enfoque está llamado a cumplir un papel determinante en la regulación contable, especialmente en sus conceptos operativos o a que esta se convierta en obstáculo para su desarrollo. Su objeto se constituye por los contratos de agencia originados por las interrelaciones de agentes económicos con intereses diversos, buscando

do en el campo del control una gestión fundamentada en la coalición de esos intereses.

#### 1.3.4 Economía de la información

Proviene de una síntesis entre el análisis microeconómico, teoría de la producción, teoría de la distribución, teoría del consumidor y los modelos de decisión con fuertes componentes matemáticos. Formula estructuras decisionales a partir de la confrontación de situaciones con escenarios deseables, una situación con metas cuantitativas de realización por parte de las empresas, se relacionan la información histórica y las tendencias que estas determinan para evaluar cuál es el tipo de estrategia a desarrollar por una unidad productiva para ir desde una situación actual real a una situación futura deseada; es un modelo de decisión en el cual tiene gran importancia el manejo de la información futura, el presupuesto, la prospectiva y, por supuesto, el control de factibilidad, viabilidad y sostenibilidad.

En la construcción de los modelos decisionales tienen gran importancia la matemática y la estadística y pueden representarse en un sistema incorporando los resultados esperados, las relaciones estocásticas entre sucesos y las funciones de probabilidad, un sistema de indicadores que relacione y mida las variaciones entre metas y logros y un conjunto de reglas de decisión. Señala la posibilidad de sistemas integrales de información y control, superando los artificios tradicionales soportados en el registro que sigue a la transacción.

En una de sus variantes, análisis de agencia de información, avanzado especialmente por Mattessich, relaciona los factores decisionales con los intereses que median los contratos de agencia, dando origen a una síntesis fuertemente sistematizada, considerada como uno de los mayores avances en axiomatización contable. Los actos de los administradores constituyen el objeto de estudio y permiten consolidar expectativas de control estratégico muy poco desarrollado en otras tradiciones contables preocupadas en lo fundamental por los asuntos históricos, siempre de cara al pasado y a los factores internos de las organizaciones.

#### 1.3.5 Modelos de valoración

Desarrollos de la investigación positiva, alcanzan dig-

nidad científica al matematizar sus variables componentes. Son en verdad modelos de valoración-decisión aplicables a los activos financieros de las empresas o el mercado de valores.

El modelo de precio de los activos financieros, CAMP (Camp Asset Pricing Model) señala que el valor actual de un activo financiero se determina por el valor presente neto de los flujos de caja que pueda suministrar en el futuro, su valor final de realización y el riesgo asociado, es decir, consiste en una metodología financiera de valor presente neto; a partir del modelo CAMP se desarrolló el modelo de mercado de Watts y Zimmerman (1986) el cual postula que existe una sinergia del valor de mercado con la rentabilidad de las inversiones, en que el coeficiente de correlación es la medida del riesgo sistemático.

Los mismos autores desarrollan la Hipótesis de Eficiencia de Mercados de capitales (HEM), en la que se cuestiona la validez de obtener mayores ganancias con base en información adicional a la que proporciona el mercado, afirmando que los precios actuales incorporan información del pasado, del presente sea disponible o confidencial, determinando que cuanto más eficiente sea el mercado en la valoración de los activos financieros y su rentabilidad, menores serán las posibilidades de predecir cambios. Se niega la validez de la información contable fundamentada en costo histórico como insumo para la valoración o el cálculo de la rentabilidad de los activos financieros.

Los campos de investigación evalúan la incidencia de datos contables tradicionales como razones financieras, rentabilidad histórica y flujos de efectivo, flujos de caja libre, valor económico agregado, valor económico de mercado, etc., para medir el riesgo, valorar la inversión o determinar su rentabilidad, el efecto de la información contable con sus cambios regulativos y de bases de valuación en los precios de los activos financieros y la verificación de los comportamientos estadísticos de los valores y rendimientos en los precios y rentabilidades. Esta investigación tiene fundamento empírico, es impulsada como respuesta a la abundancia de hipótesis *a priori*, el desarrollo de acciones interdisciplinarias y la politización de la regulación contable, con fuerte



influencia matemática y estadística que le proporciona los beneficios de reconocimiento formalizado, utilizando como objeto de estudio la valoración de los activos financieros y la determinación de su beneficio verdadero, a partir de un método inductivo de investigación. Sus desarrollos dieron origen al concepto de valor razonable y a las prácticas de contabilidad creativa.

## 2. CONTABILIDAD INTEGRAL, UN NUEVO CAMINO

### 2.1 Naturaleza de la contabilidad

*El periplo por las tradiciones contables se hace con el objetivo de demostrar cómo la contabilidad ha actuado como servidumbre del Derecho en sus procesos operativos y de la economía en sus construcciones tecnológicas, sin alcanzar una identidad como disciplina entendiendo por tal a un corpus de conocimiento y técnica. La contabilidad está sometida a los movimientos que se dan en las relaciones económicas y a los reconocimientos de las estructuras jurídicas, amarrada a unos condicionamientos externos que no le permiten avanzar en la construcción de conocimiento.*

Del periplo realizado por las tradiciones contables quedan algunas conclusiones; la primera, desde el punto de vista de la naturaleza de la contabilidad solo han existido dos enfoques: naturaleza jurídica (los actos jurídicos dan origen a registros contables, la contabilidad es un sistema documentado de información tendiente a constituirse en prueba judicial) y naturaleza económica (los hechos económicos determinan el origen de los registros contables, la contabilidad es disciplina auxiliar de la Economía); si se pensare en un tercer enfoque este sería una mixtura de las anteriores, por cuanto el Derecho termina regulando las relaciones y hechos económicos.

Se ha hablado de la naturaleza social de la contabilidad, pero un repaso riguroso de las tradiciones contables a las cuales se pueden adscribir los estudios realizados, demuestra que en el mundo no se han desarrollado enfoques donde se aborde el problema contable desde lo social.

Ese es el primer desafío estructural, conceptualizar lo

que está ahí, no es inventar ese campo. La contabilidad tiene naturaleza social, sus rasgos de familia se encuentran en la teoría de la sociedad, sus construcciones conceptuales parten del concepto de comunidad, agrupación de individuos conviviendo porque entre ellos existen relaciones e intereses comunes y comparten espacios creadores de identidad. Sin identidad no hay comunidad; uno de los agentes de disolución de la sociedad es precisamente la desaparición de dichos factores.

Los factores de identidad son el territorio, la cultura y la economía. Hasta ahora la identidad ha sido determinada por la economía; el territorio y la cultura se han visualizado a través de la óptica económica. Esas han sido las megatendencias en relación a la naturaleza de la contabilidad y frente a ellas se presentan dos opciones; el reconocimiento de las megatendencias y la adaptación de los saberes y las habilidades para responder a ellas, prepararse para sufrir un futuro predeterminado por las condiciones del pasado y el presente, es la primera opción, triste opción; la segunda es el cambio, la modificación de la forma y la estructura por la influencia de los conocimientos, la cultura, los valores.

El cambio implica ruptura, sustituir lo utilizado por lo innovado, repensar los fundamentos de la naturaleza, objeto y método de la contabilidad para poder abordar la construcción de nuevos conceptos, con la potencialidad de solucionar problemas a partir del saber. Esta debe ser la aventura intelectual a emprender, sin afán; el presupuesto para el desarrollo de un proyecto cognoscitivo no es un asunto de soluciones de un día para otro ni de problema por problema y conduce a conclusiones que van a parecer suficientemente elementales.

### 2.2 Objeto de la contabilidad

A partir de la conceptualización de la naturaleza social de la contabilidad se requiere volver a formular aspectos trascendentales del pensamiento contable para posibilitar su desarrollo, no desde un discurso social preocupado exclusivamente por lo económico, a partir de su naturaleza misma. La naturaleza de la contabilidad se determina por la existencia de una comunidad que demanda información y control de los campos integrantes de la identidad, determinantes de su esencia, el

territorio, la cultura y la economía. Estos se mantuvieron ocultos por la influencia del Derecho y la Economía que solo permitieron la observación de una contabilidad de deberes, una contabilidad tiránica con fuertes entrelazamientos con la Economía.

Una concepción restringida sobre la naturaleza de la contabilidad ha conducido a una definición análoga de su objeto de conocimiento. Por tal han sido tomadas las transacciones comerciales, los estados financieros, la medición de resultados financieros, los factores de producción, la toma de decisiones, las prácticas contables, elementos siempre relacionados por la contabilidad y el Derecho, por la considerada naturaleza de la contabilidad. Un cambio en la naturaleza de la contabilidad determina un cambio en la identificación del objeto de conocimiento.

No se puede seguir pensando con mente empírica que el objeto de conocimiento de la disciplina está integrado por los objetos de información o por los instrumentos de comunicación de los mismos objetos. Para decirlo de alguna manera la contabilidad no estudia las transacciones mercantiles en sí mismas, estudia la representación de las transacciones y los transactores, las interrelaciones que socialmente ellos generan, los efectos sobre esas relaciones sociales, utilizando como instrumento conceptual y metodológico a la cuenta, determinante de procesos de información y control de los elementos de su naturaleza.

El objeto de conocimiento no es algo material, lo es conceptual porque constituye el punto de partida de los procesos de abstracción, las operaciones mentales, de la inteligencia y no de la doxa, que aprehende, analiza, reconstruye los hechos y fenómenos materiales para generar representaciones, reconstrucciones y transformaciones de sus cualidades, componentes, características y relaciones, permitiendo el conocimiento de comportamientos, tendencias y cambios.

La aprehensión de objetos materiales como objetos de conocimiento ha mantenido a la contabilidad en un estado de empirismo y pragmatismo, causa esencial de su subdesarrollo científico, determinando una conjunción con su naturaleza para establecer que el conocimien-

to es descriptivo y esta se conoce por las condiciones jurídico-económicas establecidas por unas relaciones de poder existentes en un momento determinado, condiciones del entorno, con lo cual se determina una verdad para cada momento histórico y para cada realidad social; la imposibilidad de establecer verdades trascendentes en el tiempo y en el espacio, desde luego, dentro de la relatividad de esta.

La ruptura epistemológica en el tránsito del saber contable hacia un saber científico, la constituye la invención de la cuenta, síntesis de lo cualitativo y lo cuantitativo, origen de la clasificación de transacciones y transactores, siendo las primeras, variaciones de los objetos representados y los segundos, los elementos sociales integrados a las transacciones. El tránsito del saber cotidiano al saber intelectual se inicia con el paso de los memoriales a las cuentas, no por la modificación de las relaciones de propiedad o de prescripciones del Derecho, solo pertenecientes a la realidad material clasificada y representada por las cuentas. La historia del conocimiento contable tiene orígenes previos a la sociedad capitalista.

Es cierto que el concepto de entidad aportó al desarrollo del conocimiento contable pero no constituye su esencia, mucho menos si se continúa reconociendo como tal al concepto de entidad jurídica; con él se dio solución a problemas de clasificación de transacciones y transactores y se perfeccionaron instrumentos de representación, lo cual no puede confundirse con el origen del saber contable.

A partir de la determinación del objeto de conocimiento se puede iniciar el camino de descubrimiento de sus características trascendentes, los problemas sustanciales a resolver, sus principios o leyes fundamentales, la descripción de sus componentes y soluciones, la construcción de instrumentos de conocimiento y aplicación, elementos originarios de la teoría contable que emerge como saber autónomo, abandonando su condición de servidumbre del Derecho y la Economía.

La contabilidad es una disciplina de conocimiento de la representación de las transacciones y los transactores de la realidad social, se ocupa en principio de definir e identificar las transacciones, los transactores y los con-



secuentes problemas de clasificación, cuantificación, valoración, representación y control de esas categorías.

Una transacción es una mutación de las representaciones incorporadas por la cuenta y un trabajo de partida lo constituye la necesidad de identificar las transacciones objeto de representación, hasta hoy considerando solo los actos jurídicos, las operaciones mercantiles o hechos económicos. La comprensión de la naturaleza social de la contabilidad indica que las transacciones están determinadas por los recursos determinantes de la identidad que da existencia a una comunidad, enunciados como el territorio, la cultura y la economía en una primera fase de clasificación.

Los transactores son aquellos elementos incorporados en las transacciones y dentro de ellos pueden considerarse los flujos, los fondos, los agentes sociales como el Estado, la comunidad, las organizaciones empresariales y los recursos de que estos se sirven para mantener su identidad. Una vez identificadas las transacciones y los transactores, se deben determinar las estructuras de clasificación, las cuales no pueden reducirse a las relaciones de propiedad establecidas por los enfoques patrimonialistas vinculados con las tradiciones jurídicas, ni a los enfoques operacionales reivindicados por las tradiciones microeconómicas de la contabilidad de gestión.

Las clasificaciones deben fundamentarse en unos objetivos de la representación, que en el caso del territorio han sido tradicionalmente económicos generando clasificaciones en recursos renovables y no renovables dentro del criterio de economía sostenible, pero desde un punto de vista social deben apuntar a clasificaciones ecológicas, concepción social de la Biología, conduciendo a clasificaciones sobre lo biótico y lo abiótico en entornos donde deben mantenerse unas cadenas alimenticias para certificar los flujos permanentes de energía que garanticen la existencia de los recursos, los caminos clasificatorios de los recursos del territorio pueden continuar procesos de desagregación, utilizando tradiciones de la Biología como los reinos de la naturaleza, los ciclos vitales y aun desarrollando posibilidades sistémicas por las configuraciones cuantitativas que entre esos recursos se den.

Los enfoques jurídicos y económicos de clasificación hasta hoy utilizados no tienen aplicación en este criterio donde se parte de la concepción de identidad y no de la jurídica de propiedad, superando las tradicionales relaciones del Estado y el mercado, que establecidas sobre las bases del poder y el dinero dieron origen a una contabilidad despótica. Se incorporan en sus elementos al conocimiento, a la ciudadanía con sus organizaciones sociales y el ejercicio de derechos que permiten incluir el concepto de patrimonio social en una nueva dimensión de la valoración, independiente del patrimonio económico surgido del cumplimiento de deberes fundamento de las organizaciones sociales sustentadas en la propiedad privada.

En un segundo nivel debe desarrollarse la tarea clasificatoria de los recursos de la cultura campo más inexplorado que el del territorio en factores que deben incorporar por lo menos a la población, los patrimonios arqueológicos, arquitectónicos e históricos, las tradiciones con sus componentes de música popular, fiestas y carnavales, artesanía, tradición oral, el arte y el conocimiento. Estos son elementos inexplorados en la contabilidad, campos fértiles de investigación sobre el factor determinante de la identidad que da cuerpo a la sociedad.

El aspecto final objeto de clasificación es la economía sobre la cual se han obtenido avances sustanciales en la historia del conocimiento contable, la cual puede determinarse sobre el ciclo de producción, distribución, consumo y gestión, a partir del cual se desprendan clasificaciones especiales para distintas actividades económicas. En la clasificación de los recursos de la economía la decisión aún está influenciada por la prevalencia del Derecho (enfoque patrimonialista, de propiedad) o de la Economía (enfoque operativo). Pero se requiere avanzar de la representación de la acumulación a la de la distribución, de lo interno al entorno y de lo micro a lo macro en todos sus componentes.

Estas anotaciones iniciales sobre la clasificación señalan rupturas epistemológicas de la contabilidad tradicional, jurídica y económica y abre campos insospechados de la investigación que desvirtúan para siempre a la contabilidad como saber terminal.

El cuarto elemento a desarrollarse alrededor del objeto de la contabilidad es el problema de la cuantificación, es decir de la determinación de magnitudes, el establecimiento de dimensiones para las transacciones que se incorporan al sistema de representación de la actividad social. Las magnitudes deben tener la capacidad de expresar las distintas características de las transacciones y en tal virtud pueden ser fundamentales o derivadas, utilizar mediciones simples, paralelas o compuestas.

La economía como obstáculo epistemológico al desarrollo de la contabilidad en la práctica ha eliminado de su contenido los problemas de cuantificación y de un salto ha accedido a los problemas de valoración, estableciendo exclusivamente dimensiones financieras, de circulación de moneda. Las transacciones, sin embargo, incorporan otro tipo de dimensiones que pueden ser de cantidades o establecidas en relación a un patrón de medida relacionado con longitudes, pesos, intensidades, áreas, volúmenes, fuerzas, etc.; el desarrollo de investigación acerca de los procesos de cuantificación o establecimiento de magnitudes en todos los elementos de la naturaleza de la contabilidad, establecen una prioridad inaplazable, requisito indispensable no solo para la representación del territorio y la cultura, sino también de la propia economía que ha desconocido este componente determinante, ocultando por esta vía una parte sustancial de la realidad material.

El siguiente problema a superar es el de la valoración. Hasta hoy la contabilidad ha venido utilizando métodos valorativos desarrollados en la economía para establecer los precios de transacción de mercancías, es decir, de bienes destinados a la circulación económica hechos comprensibles en el marco de una interpretación contable de naturaleza económica. Se han aplicado fundamentalmente la teoría del valor trabajo y la teoría del valor utilidad provenientes juntas de la economía clásica y aplicables a la economía de mercado.

La teoría del valor trabajo establece que el valor de un bien se determina por el trabajo socialmente necesario para colocarlo en disposición de consumo, por las remuneraciones acumuladas en los procesos de explotación, producción y distribución; así se alimenta el concepto de costo histórico constituido por la acumulación

de las remuneraciones al trabajo y al capital, según el cual el trabajo es el único creador de valor y en su ausencia todo bien que no se crea como su efecto, carece de este, negando la posibilidad de existencia de valores heredados como son los recursos del territorio y la cultura que no han sido objeto de operación económica y en gran medida soporta las relaciones de intercambio norte-sur, países desarrollados y subdesarrollados, productores tanto de tecnología como de factores donde los últimos remuneran a los primeros todos los procesos de trabajo intelectual y material incorporados en bienes tecnológicos, mientras que los primeros solo remuneran a los segundos los costos de explotación sin indemnización alguna por la existencia de factores producto de la dinámica natural y no del trabajo humano. La teoría del valor trabajo y su aplicación en el costo histórico ha generado una falsa representación de las relaciones de intercambio, ocultando la explotación a los productores de factores por los proveedores de tecnología. La teoría del valor trabajo fue expresada formalmente por Ricardo con base en los desarrollos teóricos aportados por los fisiócratas en el desarrollo del llamado liberalismo clásico.

Una segunda concepción es el valor utilidad, según la cual el valor de un bien se determina por su capacidad de satisfacción de necesidades, hecho que implica que es la demanda de bienes, el mercado, el determinante del valor. Solo tienen valor los bienes destinados al mercado y aunque la determinación del valor se desplaza de la oferta a la demanda, sigue siendo el mercado el que lo determina manteniéndose el principio según el cual los bienes no destinados a la circulación carecen de valor, realidad social de los recursos naturales, soporte de la existencia de los productores de factores. Esta teoría se expresa en la contabilidad a partir de los valores de mercado, compra o venta, reposición o realización, características de informes ampliados o complementarios incorporados por exponentes de tradiciones contables de naturaleza económica.

Lo aquí encontrado son valoraciones estrictamente económicas, un concepto restringido de valoración, mientras la naturaleza social de la contabilidad requiere valoraciones sociales. Valor es el grado de importancia de



un objeto, la capacidad de este para satisfacer necesidades o alcanzar objetivos, o la medida en que se satisfacen determinadas características y este criterio supera sustancialmente el valor económico. Es absurdo pretender la continuidad de las formas tradicionales de valor en los intentos de contabilidad de recursos naturales, equivocadamente denominada contabilidad ambiental, por cuanto los recursos del territorio no necesariamente están destinados a la circulación o aun estándolo el interés de la sociedad prevalece sobre los intereses privados o de particulares. Los métodos tradicionales de valoración han originado el concepto de patrimonio definido como conjunto de bienes y derechos regidos por prescripciones de titularidad jurídica de su propiedad; muchos recursos especialmente del territorio y de la cultura carecen de esa titularidad y por tanto, no son valorados o poseyendo la titularidad se establece por derechos jurídicamente reconocidos o por simple relación social que su propiedad privada no puede trascender el interés común.

Una valoración para la contabilidad de naturaleza social incorpora la construcción del concepto de patrimonio social, es decir, el reconocimiento de la existencia de bienes generadores de identidad y satisfactores de necesidades sociales antes que de intereses privados. Si una persona posee una edificación en un área de conservación arquitectónica ella es titular de los derechos de propiedad de esa edificación, pero está impedida para hacer libre disposición de su propiedad, porque el interés general la considera un patrimonio cultural, determinando prevalencial el interés social. Este sencillo ejemplo sirve de explicación para plantear un principio contable que se denominará polivalencial, según el cual un recurso tiene simultáneamente varios valores determinados por prescripciones jurídicas e intereses sociales, pudiendo por tanto, ser objeto de multivaloraciones a distintos objetivos de la representación.

El hecho de que valor sea la satisfacción de un conjunto de características, la capacidad para alcanzar objetivos, la capacidad de satisfacer necesidades, entra a incorporar un elemento nuevo en la contabilidad, la diferenciación entre cuantificación, establecimiento de magnitudes, y valoración, reconocimiento por características. La contabilidad lograría un gran desarrollo, alcanzando

niveles de cuantificación, pero su verdadera dimensión se encuentra en los niveles de valoración permitiendo a la cuenta lograr su función de representación en dimensiones homogéneas, e incluso heterogéneas dentro de concepciones matriciales.

Si quisiéramos ilustrar este complejo argumento teórico en el caso de los recursos del territorio, podríamos asegurar que para el objetivo de la sostenibilidad, los suelos más valiosos, no son los urbanizados, sino aquellos destinados a la conservación como los bosques húmedos tropicales o los cultivados en especies nativas, hecho contradictorio con la economía, que los considera de bajo valor o sin valor de acuerdo a su capacidad de circular o satisfacer necesidades o al trabajo socialmente incorporado en ellos. El interrogante fundamental que surge es si la unidad de valoración económica, la moneda, sirve para construir representaciones de valor ecológico o si será necesario la construcción de sistemas alternativos de valoración, determinados por los objetivos de la representación social que consulten factores referentes a esos objetivos.

Un ejemplo sencillo: hay dos ecosistemas de extensión y usos iguales; en uno de ellos hay diez tigres y cuatro venados, en el otro hay diez tigres y cien mil venados, ¿cómo valorar los tigres? ¿por kilos de carne o centímetros de piel? No podría hacerlo porque en un escenario el tigre es un depredador y en el otro un regulador. ¿Cómo valorar los venados? En un escenario son una especie en extinción, en el otro una plaga. Necesitaríamos formas distintas para valorar en cada ecosistema y esta es una alternativa a explorar, pero es posible que profundizando en trabajos de investigación transdisciplinaria se puedan encontrar unos factores comunes que permitan establecer cuándo un ambiente satisface las características óptimas para su supervivencia y a partir de ello originar una nueva unidad de medida, un nuevo cuanto que podría resultar tremendamente complejo por tener que utilizar valoraciones relacionales, es decir, por las proporciones en que se relacionan unos elementos con otros y que seguramente concluirían en modelos matemáticos, de matemática relacional, en la que puede tener gran importancia el álgebra y la programación lineal, la programación de enteros, la matemática discreta, determinando a través de su solución un cuanto

de energía, elemento determinante de la existencia biótica y abiótica.

Estas valoraciones del territorio son independientes de su propiedad, están orientadas a un objetivo distinto y eventualmente algunos de estos recursos podrían tener otra valoración adicional incluso a la económica, lo que nos permite una primera aproximación a la comprensión del principio de polivalencia.

Desde la lógica de la valoración los recursos del territorio deben ser representados en su valor óptimo, es decir, en un nivel de cumplimiento de todas las características necesarias para garantizar los objetivos, por ejemplo de la sostenibilidad, y disminuir tal valoración por sus contaminantes, bien esos contaminantes sean aportados por la acción humana o por la propia dinámica de la naturaleza a través de fenómenos tectónicos como lo recomiendan los enfoques ecogeodinámicos, permitiendo medir la efectividad de los gastos de mitigación y el auténtico impacto del deterioro ambiental en una valoración distinta de la relación costo-beneficio impuesta por la economía.

El asunto es menos claro en los recursos de la cultura, determinar una unidad y un sistema de valoración a los patrimonios culturales, a los fenómenos de desculturización y aculturización derivados de integración y globalización, la valoración del impacto de estos fenómenos no parece tarea fácil, pero a la luz de una fundamentación teórica clara se hará factible.

Una neoconceptualización de la naturaleza y del objeto de la contabilidad da origen a nuevos y amplios campos para la investigación y el desarrollo del conocimiento, permite identificar con precisión los obstáculos y construye la certeza de desarrollo para un saber autónomo que tiene como condición para su progreso la ruptura con megatendencias que durante siglos hicieron de la contabilidad una servidumbre del Derecho y la Economía a partir del abandono de los métodos de problema por problema o simplemente descriptivos, adoptando una alternativa que contenga por lo menos las siguientes características:

- Una visión de totalidad de los problemas para per-

mitir el conocimiento del objeto en sus aspectos más generales, evitando la dedicación a problemas particulares sin resolver los primeros, procurando no tropezar a cada paso aun sin tener conciencia de ello.

- Para conocer realmente el objeto se deben considerar y examinar todos sus aspectos, conexiones e intermediaciones.
- El objeto de conocimiento debe ser tomado en su desarrollo, en su historicidad, analizando cómo ha cambiado y cuál ha sido el hilo conductor de sus cambios y movimientos.
- El análisis debe partir de lo concreto real a lo abstracto y de aquí a lo concreto pensado, permitiendo el conocimiento de las particularidades del objeto, la formulación de ideas, cuya síntesis nos permite reconstruir el objeto en su plenitud a un nivel más elevado.

Como en contabilidad se ha trabajado a partir de las características del entorno, desde el modelo hipotético-deductivo de Sprouse y Moonitz al itinerario lógico de Tua Pereda, sobre ellos se han establecido unas normas de pragmática. La realidad es diferente, existe un nivel conceptual que orienta la pragmática en el cual se pueden identificar por lo menos cuatro principios:

**Entidad:** Existen entes susceptibles de ser informados y controlados, no correspondientes como en la regulación contable con la empresa o el comerciante. La entidad es un elemento conceptual, un ente susceptible de ser informado, independientemente de su personalidad jurídica, incluso de la ausencia de esta.

**Causalidad:** Toda causa tiene su efecto, lo transitorio converge en real y lo real en transitorio; no es plantear la igualdad de débitos y créditos como la causalidad, más bien la dialéctica, donde todo elemento tiene su contrario y entre ellos hay una relación causal.

**Sistemicidad:** Todas transacciones con recursos, hechos y fenómenos sociales, son susceptibles de representación a través de cuentas y

**Polivalencia en representaciones:** Un mismo recurso es



susceptible de varias valoraciones y representaciones.

Transacciones, transactores, cuantificación, valoración, principios, control y representaciones son campos mutados por la neoconceptualización de la naturaleza, objeto y método en la contabilidad, para que esta oponga el cambio a la megatendencia y se consolide como saber autónomo.

La contabilidad ha medido la eficiencia de la administración por un valor global, la utilidad, pero no se interesa por saber qué es, cómo se integra y cuáles agentes sociales contribuyen a su formación o se constituyen en sus beneficiarios. Aquí surge una posibilidad para el desarrollo del paradigma de interés público, avanzando hacia ambientes sociales, primeros pasos hacia condiciones en las cuales la contabilidad se puede constituir en generadora de valor.

Se avanza de una contabilidad de la acumulación de capital, de la medición de acumulación de riqueza, a una contabilidad de la distribución de esa acumulación; se trata de ser creativos en la formulación de informes contables, los cuales dejan de ser estrictamente financieros, como son estados de valor agregado, de origen y aplicación de excedente social, de productividad global, que permiten no solo conocer el valor de la riqueza creada, también identificar su origen, el factor de productividad contribuyente a su creación, cuáles fueron los valores aportados por agentes sociales y así mismo identificar a los agentes sociales beneficiarios de la acumulación de la riqueza y la productividad.

Los informes de valor agregado permiten identificar los orígenes de la creación de valor en las operaciones de las organizaciones y la estructura de su distribución, no solo en términos de factores de costo, también de los agentes sociales o transactores que se representan a través de las cuentas y registro de transacciones.

Los informes de productividad global de los factores constituyen una herramienta eficiente para la medición de la productividad empresarial, de la cual mucho se habla pero poco se calcula. En el discurso social se ha incorporado como una de las políticas de equidad social, considerar en el aumento real de los salarios el

factor productividad y ello se ha quedado en el plano expositivo por la incapacidad de medirlo, asunto que se soluciona con la determinación del índice de productividad global de los factores y la contabilidad cuenta con los mecanismos para hacerlo a partir de la información de la actividad, combinando variables financieras y no financieras en un ambiente de eliminación de la influencia de los cambios generales y específicos de precios.

Los informes de origen y distribución del excedente social identifican los factores de generación de ese excedente, incluyendo los agentes sociales o transactores y los beneficiarios de los mismos, así como la productividad. Estas son herramientas determinantes para el análisis contable que trasciende lo exclusivamente financiero y permite avanzar en lo social y puede complementarse con análisis de acumulación como el Valor Económico Agregado y el Valor Económico de Mercado.

Los paradigmas de la utilidad de la información consideran que la formulación de informes contables fundamentados en la distribución, no tienen lógica. Las teorías clásicas liberales creen que en la medida en que le vaya bien al capital se crea bienestar social. Empresa exitosa es sociedad de bienestar, es la lógica perversa desarrollada en los textos de Adam Smith y David Ricardo. Cuando se investigan los desarrollos de la administración contemporánea, se confirma cómo en la medida en que una empresa actúa con la lógica de maximización de la ganancia aplicada al capital, genera conflictos internos, conflictos de interés entre los agentes que interactúan en las organizaciones, que finalmente se reflejan en la disminución de la productividad y la formación de situaciones de crisis.

En este punto se incorpora una contradicción fundamental para el desarrollo del paradigma del interés público y este debe romper el cordón umbilical con su origen. Se desarrollan nuevas teorías del poder en las organizaciones, definiéndolas como escenarios de conflictos antes que unidades armónicas, definiendo cómo en ellas concurren los intereses y valores de capital institucional y rentista, administración, trabajo, clientes, consumidores, otorgantes de crédito, proveedores, competencia, Estado y sociedad, todos los cuales interactúan al interior de las organizaciones, directa o indirectamente,



emplean sus propias formas de ejercicio de poder, entendido como la capacidad de lograr que otros actúen para la satisfacción de sus particulares intereses y al mismo tiempo ponen controles, barreras al uso exorbitante de poder por los otros agentes, estableciendo unas tensiones que solo son dinámicas en la medida en que las organizaciones actúen por el logro de los mayores niveles de satisfacción de los intereses de todos los agentes, actúen en procura de intereses convergentes, minimizando la influencia de los divergentes, logren la máxima satisfacción del interés público.

La información para la distribución permite medir la equidad de las organizaciones y dentro de estas, de las empresas y entre ellas solo progresan, en el mundo contemporáneo, las que actúan con base en el interés público, el cual se mide, por el nivel de distribución del excedente, transformando la contabilidad como sistema de medición de la acumulación de capital en un sistema que además describa los procesos de distribución de la riqueza y los niveles de desarrollo de la equidad social.

Este primer escenario hace que la contabilidad sea importante para la sociedad, porque en la medida en que una organización actúe con una concepción de equidad a partir del interés público, avanza sin emergencia de factores críticos que la conduzcan a situaciones irregulares, sin riesgos en la productividad, permite la medición de la función social de la economía y de la empresa. Así la contabilidad sirve a las organizaciones sindicales, al Estado, a los otorgantes de crédito, a los proveedores, a los clientes, a los consumidores, a la administración, a la competencia, al capital y a la sociedad, sin sesgos originados en relaciones de poder.

Se construye una representación a través de un tipo de medición clave en la economía global de los negocios según la cual los estados y las organizaciones se encuentran interconectados a través de sistemas de información y donde la cooperación va sustituyendo a la competencia sobre todo porque esta última solo puede ser garantizada por la libre concurrencia de oferentes y demandantes al mercado y la globalización es una economía oligopólica en vía al monopolio, contraria a las pretensiones de una sociedad competitiva.

La contabilidad permite muchas utilidades adicionales, si se deja de ver como producto final y se concibe como proceso continuo, no como el informe de cierre de período, sino como la construcción permanente de información durante todas las acciones de la organización. El proceso de compilación de información no constituye un fin de la contabilidad, solo una etapa en una ruta aún lejana de su meta. Se encuentra una cantidad de nuevas posibilidades para la utilización de la contabilidad en términos de medición y control de la productividad.

Las teorías de la cooperación toman fuerza en una economía empresarial fuertemente integrada. Se torna relevante la medición del impacto de las decisiones empresariales sobre los proveedores y clientes; no se pueden tomar decisiones de una manera diferente porque estamos en un mundo integrado.

Los contadores encuentran aquí un desafío, representar las nuevas realidades a través de información pertinente; para este objetivo no es necesario transformar las bases conceptuales y técnicas de la compilación de información, no se requiere eliminar los pilares de la partida doble sustituyéndola por una partida enésima como aseveran algunos pregoneros de falsas revoluciones contables que no distinguen entre esta base conceptual fundamentada en relaciones causa-efecto, la relación dialéctica de la circulación de la riqueza y la propiedad, la correlación de lo físico y lo simbólico y la representación matricial de realidades múltiples a través de los informes contables.

Con la misma información, desarrollando creatividad en la representación, se pueden construir informes en estructuras de cadenas de valor, las cuales fundamentan análisis de productividad y, ahora sí, de competitividad, dado que el precio es la conexión con la demanda, que modifican el sentido del análisis tradicional fundamentado en el costo, en la oferta. La tecnología, el saber hacer, está disponible.

En contravía al sentido común, la contabilidad no termina en la elaboración de los estados financieros, comienza allí una nueva dimensión. Esta no es solo registro



como lo postulara Grady,<sup>2</sup> la contabilidad es un sistema de representación de magnitudes y esas magnitudes se pueden construir de manera directa por clasificaciones de la información o de manera indirecta por relaciones y correlaciones de información a través de la utilización de índices e indicadores; esta concepción de la contabilidad como sistema de representación de magnitudes tiene la capacidad de potencializar nuevos informes como los tableros de control o cuadros de mando integral, ahora denominados en su neo-emergencia, balance *scord card*. Los Tableros de Control tienen la capacidad de dar alarmas cuando se superen comportamientos de tolerancia dentro de los que se considera normal el funcionamiento de una entidad, permitiendo el desarrollo del control por excepción y la administración por excepción, liberando tiempo para dedicar los mayores esfuerzos a aquellas áreas en las que se generan anomalías sin tener que desarrollar ingentes esfuerzos para estar examinando la totalidad de las áreas organizacionales, ni asumir los riesgos del muestreo.

En 1995 el tratadista de administración Peter Drucker en un importante artículo de prensa<sup>3</sup> lanzó una sentencia, una premonición: si la contabilidad no se replantea en sus contenidos, funciones y productos, está condenada a desaparecer, a ser sustituida por disciplinas y tecnologías emergentes, porque en su conformación actual no pasa de ser el sepulcro donde se depositan las causas de las quiebras empresariales.

Una contabilidad con posibilidades de sobrevivir en este proceso de desarrollo de la ciencia y la tecnología, debe tener capacidad para informar el futuro y el entorno. Se debe avanzar en esa concepción; la contabilidad no debe informar solamente el atrás y el adentro de las empresas, debe permitir conocer el futuro y el entorno de las mismas. Así la contabilidad se constituye en un instrumento para el control estratégico, un control que no va a ser lamentativo, permitirá evitar la emergencia

súbita de las crisis al posibilitar predecirlas con la suficiente antelación para poder reorientar las estrategias empresariales y no caer en las condiciones en que hoy tantas empresas se desploman por la insuficiencia de la información.

En la concepción de información integral el control encuentra el soporte para desarrollar una fiscalización integral; los auditores, en cumplimiento de su función de impartir instrucciones, podrán ir enseñando a la administración cómo evitar situaciones de crisis, detectándolas antes de su emergencia, cuando hay posibilidad de reorientar para proteger los bienes sociales, dando una nueva dimensión al significado de oportunidad del control, que ya no será cuando se detecten irregularidades, como en la auditoría, más bien cuando deben detectarse, rompiendo para siempre el control como lamentación, al consolidarlo como prevención en una dimensión que no toma como evento crítico el acto administrativo sino el proceso administrativo. Es la emergencia de la fiscalización estratégica, con su artefacto tecnológico integrado por metodologías como índices de calidad de visión, índices de calidad de misión, índices de calidad de objetivos, índices de calidad de estructura, índices de calidad de actividades, índices de calidad de asignación de responsabilidades, índices de calidad documental, nuevas metodologías ya desarrolladas, disposiciones tecnológicas que la profesión puede apropiarse, para fortalecer la calidad de su ejercicio profesional.

## BIBLIOGRAFÍA

- FAYOL, Henri (1986). *Administración industrial y general*. Barcelona: Ediciones Orbis.
- FRANCO RUIZ, Rafael; ÁLVAREZ, Harold (1989). *Enfoque contable para la inflación*. Armenia: Investigar Editores.
- FRANCO RUIZ, Rafael (1997). *Ajustes integrales por inflación*. Cuarta Edición. Pereira: Investigar Editores.
- FRANCO RUIZ, Rafael (1997). *Reflexiones contables, teoría educación y moral*. Segunda Edición. Pereira: Investigar Editores.
- FRANCO RUIZ, Rafael (1998). *Contabilidad integral, teoría y normalización*. Pereira: Investigar Editores. Tercera Edición.

2. GRADY, Paul (1977). *Inventario de principios de contabilidad generalmente aceptados*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México. Este texto reproduce el Estudio de Investigación Contable No. 7 (ARS/) del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).

3. Se trata del artículo "La información que requieren los ejecutivos", incorporado en una suma denominada *Drucker: su visión sobre la administración, la organización basada en información, la economía, la sociedad*. Publicada en castellano en 1996 por Editorial Norma, Bogotá D.C.



- FRANCO RUIZ Rafael (2002). *Réquiem por la confianza*. Pereira: Investigar Editores.
- FUFUYAMA, Francis (1995). *Confianza*. Buenos Aires: Atlántida.
- GRADY, Paul (1977). *Inventario de principios de contabilidad generalmente aceptados*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- KAPLAN, Robert y NORTON, David (1996). *Cuadro de mando integral*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- KAUL, Inge y otros (2000). *Bienes públicos mundiales*. Oxford University Press.
- MITNICK, Barry (1989). *La economía política de la regulación*. Fondo de Cultura Económica.
- NEGRU, Toni y HARDT, Michael (2001). *Imperio*. Grijalbo.
- STEVENS, Mark (1981). *Las ocho grandes*. Planeta.
- STEVENS, Mark (1985). *Las guerras de las empresas auditoras*. Planeta.
- STIGLITZ, Joseph (2002). *El malestar en la globalización*. Taurus.
- TOFLER, Alvin (1990). *El cambio de poder*. Plaza y Janés.
- TUA PEREDA, Jorge. *La investigación empírica en contabilidad, la hipótesis de eficiencia del mercado*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda.