

DINAMICA
ECONÓMICA Y
CONTABILIDAD
INTERNACIONAL:
UN ENFOQUE HISTÓRICO

Gustavo Mora Roa

1393

[Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico](#)

Gustavo Mora Roa

Editado por Servicios Académicos Internacionales para eumed.net
Derechos de autor protegidos. Solo se permite la impresión y copia de este
texto para uso personal y/o académico.

Este libro puede obtenerse gratis solamente desde
<http://www.eumed.net/libros-gratis/2014/1393/index.htm>

Cualquier otra copia de este texto en Internet es ilegal.

Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico

“Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico”

GUSTAVO MORA ROA

**GICIC
GRUPO DE INVESTIGACIÓN EN CONTADURÍA
INTERNACIONAL COMPARADA
UNIVERSIDAD DEL QUINDIO
COLOMBIA**

**Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque
Histórico”**

HOJA DE VIDA ACADÉMICA DEL AUTOR

ESTUDIOS

Economista Universidad Autónoma de Colombia 1984. Tarjeta Profesional CNPE 6476. 1984

Especialización en Gestión y Planeación del Desarrollo Urbano y Regional. Escuela Superior de Administración Pública y Universidad del Quindío. 1996.

Magíster en Gerencia del Talento Humano. Universidad de Manizales. 2007

EXPERIENCIA UNIVERSITARIA

Universidad del Quindío, Decano Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. 2005 – 2008.

Universidad del Quindío, Consejo Académico, Representante de los Decanos Año 2005 – 2006.

Universidad del Quindío, Integrante del Comité de Proyección Social de la Universidad del Quindío. Año 2007 – 2008.

Universidad del Quindío: Catedrático y Profesor de planta en categoría Asociado. 1993 a la fecha.

EXPERIENCIA EN PROYECTOS DE INVESTIGACION

Coinvestigador en la Línea Contaduría Internacional Comparada de la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas de la Universidad del Quindío, Categoría A1 de Colciencias (Colombia)

LIBROS PUBLICADOS (coautor)

1. Efectos de la Regulación Contable Internacional. Año 2005
2. Contabilidad y Medio Ambiente. Año 2006.
3. Enfoque de Propiedad y Control en los Informes Financieros Internacionales. Año 2007.
4. Perspectiva de la Regulación Contable Internacional para Pymes. Año 2007.
5. Organización Administrativa del Estado Colombiano. Colección para no Abogados. Año 2007.
6. Contaduría Pública y Responsabilidad Social. Año 2008
7. Evaluación del Sistema de Control Interno. Año 2008
8. Auditoría y Control. Teoría General. Año 2009
9. Contabilidad Internacional y Responsabilidad Social de las Organizaciones. Año 2011. <http://www.eumed.net/libros/2011b/949/index.htm>.
10. Fundamentos de Presupuesto Público. Año 2012

RECONOCIMIENTOS Y AGRADECIMIENTOS

A la Profesora C.P. María Constanza Díaz Cruz una infinita gratitud por su inmenso afecto, compromiso, estímulo y apoyo que hicieron posible culminar este esfuerzo intelectual; su visión permitió superar problemas de análisis y comprensión de ciertos aspectos de la contabilidad.

Al Profesor y amigo C.P. Eutimio Mejía Soto por su desinteresado aporte con su debate, visión, ideas y comentarios permanentes que enriquecieron este ejercicio académico, el cual se realizó para continuar la construcción de este tipo de reflexiones académicas sobre las relaciones entre la economía y el desarrollo del pensamiento contable.

Al Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío por albergarme como Economista en este interesante campo del conocimiento y permitirme adentrarme en ciertos terrenos de la disciplina contable.

A los jóvenes estudiantes de la Escuela de Formación en Investigación Contable EFIC de nuestro Programa Académico de Contaduría Pública de la Universidad del Quindío, quienes con su entusiasmo e inquietudes estimularon, en el día a día, continuar y culminar este aporte inicial al necesario debate sobre la economía y la contabilidad.

A todos los lectores de este texto por su paciencia al hacerlo. Mis agradecimientos por anticipado por construir, destruir o enriquecer los planteamientos aquí expuestos, mediante su comprensión y análisis de este intento transdisciplinario. Sin Ustedes este libro sería un inoficioso e intrascendente esfuerzo, en una sociedad signada por preocupaciones centradas en la utilidad, la rentabilidad y la apariencia.

Agradecimientos

Economista Gustavo Mora Roa
Profesor Asociado de la Universidad del Quindío.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	14
CAPITULO 1	
LA ECONOMIA Y LA RELACION CON LA CONTABILIDAD	23
1.SÍNTESIS DE LOS PENSAMIENTOS ECONÓMICO Y CONTABLE	24
1.1 SÍNTESIS DEL PENSAMIENTO ECONÓMICO	24
1.1.1 Pensamiento económico no científico	24
1.1.1.1 La economía en la antigüedad	24
1.1.1.2 La economía en la edad media	25
1.1.1.3 El Mercantilismo y el surgimiento de capitalismo	27
1.1.2 Pensamiento Económico Científico	30
1.1.2.1 La Escuela Fisiocrática	30
1.1.2.2 La economía política clásica en Inglaterra	30
1.1.2.3 A la par de la Escuela Clásica surgieron algunas concepciones	35
1.1.2.4.Escuela Histórica	36
1.1.2.4.1 La Escuela Histórico Alemana	36
1.1.2.4.2 Nueva Escuela Histórica	37
1.1.2.5 La Escuela Socialista	38
1.1.2.5.1 La Escuela Socialista utópica de la primera mitad del siglo XIX	38
1.1.2.5.2 La Teoría del Socialismo Científico	40
1.1.2.6 La Escuela Neoclásica o Austriaca	42
1.1.2.7 La Escuela Matemática	44
1.1.2.8 La Escuela de Cambridge	46

“Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico”

1.1.2.9 Capitalismo regulado o Keynesianismo	47
1.1.2.10 El Neoliberalismo	49
1.1.2.11 La Escuela de Chicago	51
1.1.2.12 Nueva Economía Keynesiana	52
1.1.2.12.1 El Keynesianismo Americano	53
1.1.2.12.2 La Teoría del Incremento Económico	54
1.1.2.13 Las Teorías de la “Transformación del Capitalismo”	55
1.1.2.13.1 La Teoría de la Revolución Capitalista	55
1.1.2.13.2 La Teoría de la Revolución Administrativa	56
1.1.2.13.3 La Teoría de la Economía Coordinada	56
1.1.2.13.4 Humanismo económico y las relaciones humanas	57
1.1.2.13.5 Segunda Revolución Industrial y otras teorías	57
1.1.2.13.6 Teoría de La Integración	57
1.1.2.14 El Maltusianismo Contemporáneo	58
1.1.2.15 Economía de los Problemas del Subdesarrollo	58
1.1.2.16 Enfoques económicos alternativos	59
1.1.2.16.1 Enfoque Estructuralista	59
1.1.2.16.2 El Neoestructuralismo	60
1.1.2.16.3 Desarrollo a Escala Humana	61
1.1.2.16.4 Economía del Bienestar	63
 1.2. SINTESIS DE LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD	 65
 1.2.1 El Empirismo	 65
1.2.1.1 La Contabilidad en la antigüedad	65
1.2.1.2 La Contabilidad en la Edad Media	70
1.2.1.2.1 Periodo de estancamiento de la técnica contable	70
1.2.1.2.2 Edad media y germen del mercantilismo	74
1.2.1.2.3 Mercantilismo y surgimiento del capitalismo	77
1.2.2. El Periodo Científico de la Contabilidad	84

1.2.2.1 Clasificación de Vlaemminck.	87
1.2.2.1.1 Desarrollo de la técnica:	87
1.2.2.1.1.1 La escuela unicontista	87
1.2.2.1.1.2 Las teorías matemáticas	87
1.2.2.1.2. Desarrollo científico de la contabilidad	88
1.2.2.1.2.1 Siglo XIX o siglo de los contrastes	88
1.2.2.1.2.1.1 La Escuela Lombarda	89
1.2.2.1.2.1.2 La Escuela Toscana	89
1.2.2.1.2.1.3 La Escuela Veneciana	90
1.2.2.1.2.2 La Contabilidad en el Siglo XX	93
1.2.2.1.2.2.1 La Teoría Personalista	93
1.2.2.1.2.2.2 La Teoría Jurídica	94
1.2.2.1.2.2.3 Las teorías Económicas	96
1.2.2.1.2.2.4 La investigación de la contabilidad pura	100
1.2.2.1.2.2.5 Contabilidad y organización científica	103
1.2.2.2. Clasificación según Vicente Montesinos	109
1.2.2.2.1 Doctrinas Jurídico- personalistas	110
1.2.2.2.2 Doctrinas Contistas y Neocontistas	110
1.2.2.2.3. El Enfoque Económico	111
1.2.2.2.4 La teoría Matemática y el Empeño Formalizador	116
1.2.2.2.5 La Introducción de los aspectos conductistas y concepción comunicacional	119
1.2.2.3. Clasificación según Leandro Cañibano	120
1.2.2.3.1 Programa legalista (b):	123
1.2.2.3.1.1 subprograma Códigos y normas legales	123
1.2.2.3.1.2 El subprograma determinación de los principios contables	123
1.2.2.3.1.3 En el subprograma marco conceptual para la regulación contable	123
1.2.2.3.2. El programa de investigación económico (b)	124
1.2.2.3.2.1 En el subprograma de búsqueda del beneficio verdadero	124

1.2.2.3.2.2 El subprograma de Utilidad para el Decisor	125
1.2.2.3.2.3 La teoría contable positiva	126
1.2.2.3.3 El programa de investigación Formalizado (b)	127
1.2.2.3.3.1 La axiomatización de la contabilidad	127
1.2.2.3.3.2 El subprograma El Análisis Circulatorio	128
1.2.2.3.3.3 La Teoría de la Agencia	128
1.2.2.3.3.4 La economía de la información	130
1.2.2.3.3.5 El modelo CAPM/HEM	131
1.2.2.4. El Programa Formalizado y los tres subprogramas de investigación de Jorge Tua	131
1.2.2.4.1 Subprograma de búsqueda	132
1.2.2.4.2. El subprograma lógico	132
1.2.2.4.3. Subprograma teleológico	133
1.2.2.5 La clasificación de la investigación contable de Richard Mattessich	134
1.2.2.5.1. Tradición Investigativa de Gerencia	135
1.2.2.5.1.1 La propuesta de periodización	135
1.2.2.5.1.2 La propuesta original de la agencia	135
1.2.2.5.1.3 La propuesta agencia-información	136
1.2.2.5.2 Tradición Investigativa de Valuación-Inversión	136
1.2.2.5.2.1 La propuesta del valor presente y valor corriente	136
1.2.2.5.2.2 La propuesta del riesgo compartido	137
1.2.2.5.2.3 Mercado de capitales:	137
1.2.2.5.3 Tradición Investigativa de Información-Estrategia	137
1.3. OTRA MIRADA DE LA RELACIÓN ECONOMÍA Y CONTABILIDAD	138
1.3.1. Con respecto a la ubicación de la Contabilidad en el campo de conocimiento	139
1.3.1.1. Contabilidad como ciencia	139
1.3.1.2 Contabilidad como disciplina, técnica, arte, rama, sistema	141

1.3.1.3 Normativa Internacional	142
1.3.1.4 Contabilidad social	143
1.3.2 Con respecto al objeto de estudio de la contabilidad	144
1.3.3 Respecto a los métodos en Contabilidad.	147
1.4 A manera de conclusión sobre la relación de la Economía y la Contabilidad	150

CAPITULO 2

2. FACTORES QUE IMPULSARON LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL.	157
2.1 EL MUNDO Y LA GLOBALIZACION	157
2.2 LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y EL DESARROLLO CONTABLE	159
2.3 LAS CRISIS FINANCIERAS INTERNACIONALES Y LA INFORMACIÓN	161
2.4 LA ERA DIGITAL Y LA INFORMACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA	166

CAPITULO 3

3. ANTECEDENTES DE LA REGULACION CONTABLE INTERNACIONAL: MODELO DEL CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB	168
3.1. DE LAS REGULACIONES LOCALES Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS A UN SISTEMA HOMOGENIZADO PRETENDIDAMENTE UNIVERSAL	168

3.2. EL NUEVO EMISOR DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTABLE: UNA RESPUESTA.	172
3.2.1. Historia de los organismos relacionados con Estándares Internacionales	173
3.2.2. La Fundación Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF)	179
3.2.2.1. Aspectos generales	179
3.2.2.2. Los objetivos de la Fundación IASC	180
3.2.2.3. Componentes de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC	181
3.2.2.3.1 Consejo de Estándares de Contabilidad – IASB	181
3.2.2.3.1.1 Marco Conceptual del IASB	182
3.2.2.3.1.2 Objetivos del Consejo de Estándares de Contabilidad IASB	183
3.2.2.3.1.3 Elementos básicos del funcionamiento del IASB	183
3.2.2.3.1.4 Procedimiento de aprobación de una NIIF	184
3.2.2.3.2 Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF	186
3.2.2.3.2.1 Objetivos del CINIIF	187
3.2.2.3.2.2 Procedimiento para la elaboración de las interpretaciones por parte del CINIIF	188
3.2.2.3.2.3 Procedimiento de las interpretaciones de las NIIF	189
3.2.2.3.3 Consejo Asesor de Normas CAN	190
3.2.2.3.3.1 Objetivos del Consejo Asesor de Normas	190
3.2.3 Conclusiones	191

CAPITULO 4

4.ESQUEMA DE LA ESTRUCTURA GENERAL DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD	192
4.1. ALCANCE Y AUTORIDAD DE LAS NIIF	199
4.2. ESTÁNDARES INTERNACIONALES PARA ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO	202
4.2.1. Tipo de entidad regulada	202
4.2.2. Alcance	202
4.2.3. Entidad emisora	203
4.2.4. Estándar emitido	203
4.2.5. Proceso actual de regulación en Colombia	206
4.3. ESTÁNDARES INTERNACIONALES PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS – PYME	209
4.3.1 Propuesta de ISAR-UNCTAD	210
4.3.1.1 Tipo de entidad regulada	211
4.3.1.2 Alcance	211
4.3.1.3. Entidad emisora	211
4.3.1.4. Estándar emitido	212
4.3.2. NIIF para Pyme del IASB	213
4.3.2.1. Tipo de entidad regulada	215
4.3.2.2. Alcance	215
4.3.2.3. Entidad emisora	216
4.3.2.4. Estándar emitido	216

4.4. ESTÁNDARES O NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA ENTIDADES GUBERNAMENTALES NICSP	218
4.4.1. Tipo de entidad regulada	218
4.4.2. Alcance	218
4.4.3. Entidad emisora	219
4.4.4. Estándar emitido.	220
4.4.5. Colombia y las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público	222
CAPITULO 5	
5. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA REGULACION CONTABLE INTERNACIONAL.	227
CAPÍTULO 6	
6. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA PERTINENCIA DEL PROCESO DE ADOPCIÓN DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y REPORTES FINANCIEROS NIC-NIIF EN COLOMBIA	246
CONCLUSIONES GENERALES	260
BIBLIOGRAFÍA	278

LISTA DE CUADROS

Cuadro 1 Clasificación del Pensamiento Contable Científico según Vlaemminck	85
Cuadro 2 Clasificación y actualización del Pensamiento Contable según Leandro Cañibano y Gonzalo Angulo	122
Cuadro 3 Clasificación de Richard Mattessich	134
Cuadro 4 Nueva Arquitectura Financiera Internacional	165
Cuadro 5 Estructura de la Regulación Contable Internacional	201
Cuadro 6 Estándares para entidades de interés público	204
Cuadro 7 Interpretaciones vigentes de IAS y NIIF	205
Cuadro 8 Estándares para pequeñas y medianas empresas – propuesta de ISAR-UNCTAD	212
Cuadro 9 NIIF para PYME	216
Cuadro 10 Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público	220

INTRODUCCIÓN

La vinculación docente al programa de Contaduría Pública a partir de 1996 y la participación como coinvestigador desde el 2004 en los diferentes trabajos del Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío, me ha llevado a entender la necesidad de comprender las relaciones que existen entre el desarrollo de la técnica y el pensamiento contable con respecto a la evolución de los acontecimientos y doctrinas económicas a lo largo de la historia de la humanidad, superando un poco la tendencia de simple apoyo a la formación contable desde escuetos ingredientes descriptivos, instrumentales e informativos sobre el área económica, tendencia que de manera general se viene dando en la formación del futuro profesional.

Con el desarrollo de presente trabajo se busca contribuir parcialmente a las necesidades de investigación económico-contables y en particular develar la correspondencia entre la situación económico-empresarial de un país y el sistema de regulación contable, por consiguiente es necesario señalar algunas implicaciones que para la economía puede generar el cambio de dicho modelo contable. El presente trabajo es el resultado de la investigación titulada “Marco teórico de los efectos económicos en Colombia del proceso de adopción en la regulación contable nacional de los estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros IAS-IFRS conforme al modelo del consejo de estándares internacionales de contabilidad IASB” *finalizado en el año 2011*.

Comprender y encontrar esos referentes nos permitirá una visión de aquellos elementos esenciales en la construcción de conocimiento base, que facilite al estudiante una formación más analítica, crítica y sistémica, es decir, contribuir a formación de personas que aprendan a aprender, mediante el buen juicio histórico y la solución de problemas, a lo cual el presente trabajo aspira aportar algunas semillas.

Como la contabilidad constituye un saber estratégico al servicio de intereses económicos diversos y busca satisfacer las necesidades de información, pero también de planificación de orden económico, financiero, social, ambiental y cultural, en el presente trabajo se concentra el esfuerzo en las relaciones e impactos económicos, con énfasis en los últimos procesos de regulación contable impulsados por la Fundación Comité de Estándares Internacionales de

Contabilidad(International Accounting Standards Committee Foundation IASCF) y de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants IFAC), entre otras, dentro de los requerimientos de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional.

La regulación contable en los distintos países del mundo, es un proceso reclamado por organismos multilaterales como la ONU, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, buscando blindar los mercados financieros mundiales y el gran capital de las multinacionales, mediante la detección temprana de riesgos para la toma de sus decisiones, lo cual hace que la pretendida aceptación generalizada no se haya logrado en todas las economías del mundo, a pesar del gran avance que los grupos dominantes y hegemónicos han alcanzado mediante procesos impositivos de dichos marcos regulatorios internacionales, regulación que en la actualidad se discute en Colombia sobre la forma de implementarlos por parte del gobierno nacional.

En el primer Capítulo ‘La Economía y la Relación con la Contabilidad’, se presentará la síntesis de los pensamientos económico y contable, desde la antigüedad hasta inicios del presente siglo, con el propósito de mostrar la relación entre evolución de la relaciones de producción y los grandes acontecimientos con el desarrollo del pensamiento científico y no científico de ambas disciplinas; así como señalar aquellos registros contables de hechos económicos desde los diferentes enfoques de la contabilidad, particularmente aquellos que tienen una mayor influencia desde la ciencia económica, así como identificar las diferentes escuelas económicas y contables, propósito inicial de este trabajo.

En la segunda parte se mostrará la relación de contabilidad y economía identificada a partir de una revisión bibliográfica que permitió analizar de manera breve el componente gnoseológico, para determinar la ubicación y relación de la contabilidad con el campo del conocimiento económico.

En el segundo capítulo ‘Factores que impulsaron la regulación contable internacional’ se muestra como el mundo contemporáneo ha venido impulsando un proceso de globalización en lo económico, cultural, ambiental, religioso y social, donde las relaciones en todos los niveles y sentidos se dinamizan apoyadas por el importante avance en las tecnologías de la información y la comunicación, entre otras. Este proceso ha venido tomando mayor fuerza en lo económico, explicado por el crecimiento exponencial de la provisión de capitales internacionales, el aumento de los niveles de inversiones internacionales directas; el incremento

acelerado de ofertas internacionales de títulos valores y la dinamización de nuevas formas de negociaciones internacionales, así como mayores transacciones entre los países de bienes y servicios.

Se señala de igual manera, como las empresas multinacionales son altamente beneficiadas con la implementación de una normativa contable común en todos los países, lo que representa una reducción en sus costos de preparación, presentación y auditoría de la información económica – financiera. Referente a la toma de decisiones su utilidad estaría dada por la brevedad en el tiempo que representaría un proceso de conversión.

Esta globalización de la economía ha implicado cambios drásticos en las estructuras de los diferentes entornos, donde la profesión contable es considerada como una actividad profesional importante en dicha internacionalización económica.

Así mismo se muestra como los mercados de capitales que comprenden los mercados financieros, de seguros y de valores vienen creciendo de manera significativa a nivel mundial. Los mercados públicos de valores se han ido constituyendo también en una importante fuente de financiación de las empresas, los cuales superan las barreras de las fronteras entre los países y el mercado local, en la búsqueda de financiación internacional; igualmente los inversores locales no limitan sus fondos a la financiación de actividades nacionales sino que diversifican sus inversiones en varios países, y participan de prácticas especulativas financieras en la búsqueda de mayores rentabilidades.

Este escenario ha estado acompañado del surgimiento de periódicas y profundas crisis económicas globales, atribuidas además de la especulación a problemas de demanda y la falta de transparencia en el manejo de la información contable y financiera. Existe una gran preocupación por la regulación de los mercados financieros internacionales, afán que se ha profundizado con los escándalos que antecedieron a la recesión del 2008 y que ha demandado una vez más el fortalecimiento de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional como instrumento de control de la movilidad de riqueza mundial.

En el capítulo tercero ‘Antecedentes de la regulación contable internacional: Modelo del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB’ se reflexiona desde las regulaciones locales y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a un sistema homogenizado pretendidamente universal.

Así mismo se realiza una breve Historia de los organismos relacionados con la elaboración de los estándares internacionales, tal como el International Accounting Standards Committee¹ IASC creado en 1973, que fue el organismo encargado hasta el año 2001 de la emisión de los International Standards Accounting IAS² (NIC), siendo reemplazado por el International Accounting Standard Board IASB³ que empezó a funcionar en abril del 2001 y es el encargado de la emisión de los International Financial Reporting Standards IFRS⁴ (NIIF).

De igual manera se reseña la estructura general de los estándares en contabilidad a partir de La Fundación Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASCF que fue aprobada en la Asamblea de miembros de IASC el 24 de Mayo del año 2000, que se constituye en el organismo de gobierno, de revisión y supervisión de las actividades de la Fundación y del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB, así como del Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera CINIF y del Consejo Asesor de Normas CAN, de los cuales se señalan sus aspectos generales, marco conceptual, objetivos, componentes y procedimientos.

En el cuarto capítulo 'Esquema de la estructura general de los estándares internacionales de contabilidad en general' se reflexiona sobre ciertos aspectos teóricos de la información contable y financiera que sustentan la necesidad de un proceso de estandarización global, que en el fondo busca apoyar la internacionalización de las relaciones económicas de las multinacionales y de los grandes capitales internacionales.

En este sentido se reflexiona sobre aspectos relacionados con la información contable y financiera que no es neutral, donde toda regulación contable busca favorecer a determinados grupos de interés. Como los mercados no son eficientes, genera acceso privilegiado a la información lo cual genera importantes favorecimientos a unos actores frente a otros usuarios de la misma información. También se señala como algunos actores tienen capacidad de manipulación de la información contable y financiera para el beneficio del gerente o en la búsqueda de determinadas situaciones ventajosas. De igual manera se analiza cómo la

¹Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad.

² En lo sucesivo se presentará en idioma español como Normas Internacionales de Contabilidad NIC.

³Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad.

⁴ En lo sucesivo se presentará en idioma español como Normas Internacionales de Información o reportes financieros.

aplicación de principios de contabilidad de diferentes países pueden arrojar resultados diferentes, por ejemplo el resultados de utilidades en un país y puede representar pérdidas en otro.

Por consiguiente, la información financiera no es uniforme y presenta una variedad de formas de presentación y de criterios de revelación y desagregación de la misma. Las diferencias se deben básicamente a dos aspectos: las necesidades y condiciones del usuario demandante de información, y de otra parte las del oferente de la misma. La normativa internacional ha hecho ingentes esfuerzos por lograr una mayor uniformidad en la aplicación de procedimientos para la elaboración de información financiera. El Marco Conceptual constituye un paso definitivo del organismo emisor en la búsqueda no sólo de la uniformidad procedimental sino también teórica. El marco conceptual regula los estados financieros que se preparan y presentan con propósitos de información general, es decir para cualquier usuario que pueda estar interesado en la información.

Las NIC-NIIF buscan satisfacer las necesidades de un usuario universal mediante el desarrollo de un sofisticado paradigma de la utilidad. En este sentido se mostrara el alcance y autoridad, de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para las entidades de interés público, emitidas por el IASB, así como el proceso de aplicación de las mismas en Colombia.

De la misma manera se presentan los estándares Internacionales para PYME tanto de la propuesta, hoy considerada histórica-académica, del ISAR- UNCTAD, así como las NIIF para PYME del IASB aprobadas en julio del 2009, pero diseñadas bajo la misma lógica de las NIIF de la entidades de interés público tales como los bancos y entidades financieras, fondos, compañías de seguros, compañías de bolsa internacionales, entre otras.

De igual forma se muestra la entidad emisora de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Publico IPSAS (NICSP), su alcance y el desarrollo que ha venido teniendo en el caso colombiano su aplicación armonizada por la Contaduría General de la Nación.

En el quinto capítulo ‘Efectos económicos de la regulación contable internacional’ se estudian seis aspectos centrales:

En el primer aparte se analiza como la creciente actividad financiera- bursátil y la necesidad de garantizar información confiable que dinamice cada vez más los

mercados de las empresas multinacionales, se ha presentado la necesidad de incrementar el volumen y la calidad de la información contable emitida, situación que se hace más complicada en la medida que la empresa participa en un mayor número de países y cotizan sus acciones en diferentes bolsas de valores del mundo; escenario que se hace complejo cuando se ha de facilitar a los usuarios de otros países unos estados financieros comprensibles, frente a lo cual se presentan varias opciones para tal fin. Estas situaciones han promovido la emisión y la implementación de un conjunto de instrumentos de preparación y presentación de información económica financiera, llegando a acuerdos que se han denominado la Nueva Arquitectura Financiera Internacional.

En el segundo aspecto se reconoce el carácter normativo de la contabilidad y su relación de fines- medios, donde los efectos económicos de la regulación contable constituirán un sustento obligado en el momento de estudiar la viabilidad de un sistema contable. Se señala la necesidad que la normalización en contabilidad debe estar de la mano con la política macroeconómica, de forma que tal regulación sea un instrumento útil para la consecución de los fines propuestos, cuestionándose el hecho de la implementación en economías ‘en desarrollo’ de un sistema de información contable complejo y con funciones especializadas que se diseñaron sustentadas en modelos de economías desarrolladas, lo cual lleva a que se genere una ruptura entre el modelo económico y el modelo contable del otro país donde se aplica.

En tercer lugar se analiza la contabilidad ‘creativa’, los intereses y sus consecuencias. De igual manera se muestra como los diferentes actores reaccionan frente a las posibles consecuencias que conllevan los resultados presentados en los estados financieros, siendo los administradores quienes tienen la mayor capacidad para reaccionar ante las consecuencias adversas que trae un resultado contable. Se indica como los gerentes se pueden ver motivados para manipular la información contable, con el propósito de inducir a los diferentes usuarios a una toma de decisiones que favorezca los intereses de la administración, así como otras razones políticas o sociales que inducen a este tipo de práctica. Se concluye como en la realidad el camino de los Estándares Internacionales de Contabilidad, tienen una fundamentación en las necesidades de las empresas que cotizan en los mercados bursátiles internacionales.

En el cuarto aspecto se muestra cómo frente a los efectos económicos de la normalización encontramos propuestas diversas, desde los que opinan que la emisión de normas contables se debe realizar en el contexto de un marco

conceptual y un plan de coherencia lógica que permita alcanzar objetivos, pero primando a largo plazo los aspectos técnicos; hasta los que consideran que la regulación contable es materia de política económica, pasando a ser las normas instrumentos de ésta, como forma de poner la contabilidad al servicio de metas nacionales, debate que se da en el marco de adoptar o armonizar las normas internacionales. Así mismo se reflexiona sobre la evolución del Paradigma de utilidad y su paso a un Paradigma bursátil-interés público.

En el quinto aparte se muestra como la dinámica del desarrollo económico, ha impulsado nuevas necesidades de información, tanto en el campo financiero-estratégico, como en el campo social y ambiental, en respuesta a las exigencias crecientes de la comunidad, que ven en la empresa una célula de la sociedad que no puede actuar por fuera de los objetivos macro-estatales, posiciones que han venido cobrando fuerza jurídica y es de obligatorio cumplimiento en algunos países las revelaciones de tipo social y ambiental en la formulación de los nuevos elementos de la información contable.

En sexto lugar se formula la necesidad de volver a los fundamentos éticos en los procesos no sólo de regulación contable, sino de toda la dinámica propia de la economía, planteándose la necesidad de una regulación supervisada o dirigida por principios éticos y no por una auto-regulación cifrada por la ambición lucrativo-financiera del capital especulativo, que ha venido contribuyendo a las recientes crisis económicas globales y en particular la reciente gran recesión del 2008.

En el capítulo 6 ‘Análisis crítico de la pertinencia del proceso de adopción de estándares internacionales de contabilidad y reportes financieros NIC-NIIF en Colombia’, se analiza cómo la regulación contable internacional se encuentra con diferentes entornos que van desde los sin tradición en la regulación, lo cual lleva a que adopte la normativa internacional sin un mayor juicio crítico; y entornos con alta tradición en la regulación contable que implica un proceso de análisis de los efectos que trae la implementación de una nueva norma y los intereses y modelo de economía que representa dicha norma, así como la alternativa de camino a elegir.

Se muestra igualmente de qué manera la aceptación de una nueva normatividad, depende de múltiples factores en los que se incluyen el grado de aceptación de la norma tradicional vigente, la costumbre a utilizar modelos de innovación permanentemente, las dificultades y capacidad de respuesta a las necesidades de los usuarios de la norma tradicional y la nueva propuesta, la relación costo-

beneficio de la nueva normatividad, la complejidad, comprensibilidad y fácil adaptabilidad de la misma, entre otros factores, en los que se incluyen aspectos de tipo educativo, jurídico y económico.

Se señala de igual manera, como lo ideal de la aplicación de una nueva norma es ser compatible con los patrones culturales del entorno, la posibilidad de comunicación de los efectos de la nueva regulación y la posibilidad de aplicación parcial o progresiva de esta normatividad (aunque la regulación internacional del *IASB* es explícita al prohibir la adopción parcial del cuerpo de estándares aplicables), así como valorar si en el proceso de aceptación han sido partícipes todos los actores económicos, desde gerentes y sus estamentos directivos, los inversores propietarios y los inversores prestamistas, hasta el gobierno y el público en general.

Se señala cómo en el proceso de implementación de una normatividad nueva concurren dos estrategias: la aceptación mediante adopción voluntaria y la jurídica de implementación obligatoria; la primera común de los países con tradición de regulación de carácter privado y la segunda estrategia es típica de países con tradición regulativa de carácter público-oficial, por lo que la norma es iniciativa y potestativa de la autoridad gubernamental, como en la práctica se ha venido dando en el proceso de implementación en el caso colombiano.

Se analiza la aplicación de uno de los enfoques excluyentes si adoptar o armonizar y de la aplicación de los cuales se derivan diferentes productos: la adopción del estándar o norma internacional se orienta a eliminar todo el contenido regulativo nacional y a validar como un todo la normativa internacional; pero si los objetivos políticos y económicos del país no son coincidentes en su totalidad con los del entorno internacional del cual se da cuenta en la norma, se debe adelantar un proceso de armonización que garantice la presencia y mantenimiento de tales objetivos como orientadores de nuestro proceso informativo contable y de control.

La armonización significa, para el caso Colombiano que el modelo contable se desarrolle conforme a las necesidades del entorno, pero sin diagnósticos claros y actualizados sobre nuestra realidad económica-contable y sin voluntades frente a esta importante discusión, el futuro contable no es promisorio.

Se plantea como la realidad socioeconómica de un país requiere para su adecuada representación, del esfuerzo conjunto de diversas disciplinas como la

sociología, la política, la economía y la contabilidad y se concluye que cuando se habla de modelo contable propio que juega papel importante en el proceso de aplicación de las políticas económicas, se hace referencia a una pieza de un todo.

Para finalizar, se presentan algunas críticas que se hacen a los procesos regulatorios locales, entre ellas las corrientes que consideran que las normas internacionales son un antídoto a los riesgos de manipulación de la información empresarial, disminuyendo así este tipo de riesgos y sus consecuencias.

Culminadas las temáticas propuestas para este trabajo se presentan las conclusiones generales como síntesis integral de las contenidas en cada uno de los capítulos y la bibliografía utilizada en el presente trabajo.

CAPITULO 1

LA ECONOMÍA Y LA RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD.

En la primera parte del presente capítulo se presentará las síntesis de los pensamientos económico y contable, desde la antigüedad hasta inicios del presente siglo, con el propósito de mostrar la relación entre evolución de la relaciones de producción y los grandes acontecimientos con el desarrollo del pensamiento científico y no científico de ambas disciplinas, así como el rol que juega la evolución e importancia económica de ciertas regiones del mundo en el surgimiento y evolución de las tendencias económicas y contables. De igual manera señalar aquellos registros contables de hechos económicos desde los diferentes enfoques de la contabilidad, particularmente aquellos que tienen una más contundente influencia desde la ciencia económica, así como identificar las diferentes escuelas económicas y contables, propósito inicial de este trabajo.

En la segunda parte se mostrará la relación de contabilidad y economía identificada a partir de una revisión bibliográfica que permitió analizar el componente gnoseológico para determinar en primer lugar la ubicación de la contabilidad como ciencia en el campo del conocimiento económico, así como las diferentes definiciones de algunos autores que ubican la contabilidad como disciplina, técnica, sistema, arte, entre otras, cuyo objeto es registrar las transacciones de carácter financiero y económico efectuadas por una unidad económica. De igual manera se referencia respecto a la normatividad internacional.

Así mismo se observará dicha relación economía-contabilidad desde el objeto y métodos contables, pues como decía Richard Mattessich (citado por Suárez, 2001a, 176) “en contabilidad la sofisticación procede de la adaptación de los métodos y técnicas prestadas de otras disciplinas; sobre todo de ciencias como las matemáticas, la investigación operativa, **la economía**, las finanzas, ciencias del comportamiento e informática, pero también del derecho, la pedagogía y la filosofía, así como de la historia y la arqueología”. (Resaltado fuera de texto)

1. SÍNTESIS DE LOS PENSAMIENTOS ECONÓMICO Y CONTABLE.

1.1 SÍNTESIS DEL PENSAMIENTO ECONÓMICO

La Economía configura una ciencia relativamente nueva, cuyo nacimiento se ubica en 1758 con la publicación del “Cuadro Económico” de Francisco Quesnay (Francia - Escuela Fisiócrata-), o según otros autores, en 1776 con la publicación de “La Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones” de Adam Smith.(Inglaterra – Economía Política Clásica).

Lo anterior no implica la no existencia de pensamiento económico antes, sino más bien se parte de la sistematización de la Economía como ciencia independiente. A continuación, primeramente, se mostraran algunos desarrollos del pensamiento económico no científico, desarrollado antes de Quesnay y Smith, así:

1.1.1 Pensamiento económico no científico:

1.1.1.1 La Economía en la antigüedad: Los puntos embrionarios de la economía aparecen por primera vez en los famosos clásicos griegos Jenofonte⁵, Platón y Aristóteles, quienes junto a sus juicios filosóficos, históricos y de otro carácter, manifestaron también su opinión en cuestiones relacionados con problemas económicos, asuntos que reflejaban las relaciones de producción existente en la sociedad esclavista.

Los griegos trataron de determinar cuáles eran los principios y el mejor sistema de administrar la economía, entendida como la producción de mercancías en la hacienda esclavista, la circulación de aquellas destinadas al cambio (cuestionando el comercio con propósitos de beneficio y usura), el papel del dinero en el intercambio, la actividad de los mercaderes y sobre otras cuestiones económicas de la organización y la dirección de la ciudad-estado (pensamiento con mayor apogeo en Grecia y Roma entre los siglos V antes de Cristo y los siglos I y II después de Cristo).

⁵ Jenofonte, discípulo de los sofistas y de Sócrates, escribió un manual dedicado a la organización de la economía esclavista titulado El Económico, que equivale a “economía doméstica” u “organización de la casa”, la cual se extendía a la hacienda que se hallaba fuera del hogar, incluso en otra ciudad, es decir, a toda la hacienda esclavista.

Estos pensadores, como Jenofonte, consideraban en sus escritos la esclavitud como un estado natural e invariable; como un hecho positivo el enriquecimiento de los esclavistas; creían en la agricultura como una ocupación muy ventajosa que sólo podía descansar en la esclavitud; las industrias (artesanos) las consideraban como una ocupación no digna de los hombres libres, sin embargo no censuraban a quienes organizaban talleres en los que trabajan esclavos. Incorporaron así la división del trabajo, pensaban que los ciudadanos libres no deben ocuparse de realizar un trabajo físico, del cual sólo se deben ocupar los esclavos, los cuales deben trabajar, en actividades según su experiencia e inclinaciones (Platón incorpora el carácter unilateral de sus dotes y un sentimiento de repugnancia por el trabajo físico); los esclavistas debían dedicarse al trabajo intelectual, a dirigir, vigilar y controlar.

En Aristóteles, a pesar de sus importantes avances en la filosofía (lógica y pensamiento dialéctico); en economía desarrollo el mismo cuerpo de conceptos de Jenofonte y Platón, incorporando una diferenciación entre la economía como creadora de valores de uso necesario para la hacienda esclavista, así como los intercambios cuyo propósito fuera satisfacer necesidades naturales, igualmente se debía ocupar de sus formas de dirección y organización de la hacienda, así como de la regulación entre esclavistas y esclavos, padres e hijos, maridos y esposas, es decir, las cuestiones de la hacienda y también del modo de vida del esclavista; mientras consideraba que el objeto de **la crematística** es el intercambio de mercancías con fines puramente lucrativos de la cual, según él, debían hacer parte los problemas del comercio (cuyo fin fuera aumentar la riqueza monetaria), el crédito y los oficios. (Karataev, Ryndina y Stepanov, 1964a, 19 - 34).

Podríamos hacer un largo recorrido por las ideas económicas de la Roma esclavista⁶, pero no se realizará dado que estas ideas no alcanzaron mayor amplitud y profundidad al pensamiento económico de la antigua Grecia.

1.1.1.2 La economía en la edad media: Con la aparición del **feudalismo** en Europa cuyas nuevas relaciones de producción surgieron sobre las ruinas del imperio romano, es decir, en la segunda mitad del siglo V, la economía feudal se desarrolla dividida en pequeños principados y reinos (nobleza), así como la nueva

⁶ Las principales obras versan sobre la agricultura y las haciendas agrícolas esclavistas cuyos autores más representativos son: Marco Porcio Catón 234-149 a.C.; Marco Terencio Varrón 116 a27 a.C.; Lucio Junio Moderato Columela siglo I a.C. y las concepciones políticas y económicas plasmadas los artículos y discursos del ideólogo de los grandes esclavistas romanos Marco Tulio Cicerón 106 a43 a.C.

clase de señores feudales que ejercían su poder sobre la tierra y los campesinos que la trabajaban (siervos de la gleba).

El proceso paulatino de justificación del nuevo modo de producción, se comienza a desarrollar con el primer código de la Francia feudal cuyo autor fue Carlo Magno Rey de los Francos⁷⁴²⁻⁸¹⁴, sesenta y cinco leyes que se conocen como “Las Capitulares” que regulaban las relaciones económicas feudales.

En Inglaterra surgió también la necesidad de establecer reglas para la administración de las fincas, conservándose el libro titulado “Fleta” en el que se establecen las obligaciones del administrador y del capataz en lo que se refiere a la dirección de los siervos de la gleba, durante las labores en las tierras del señor.

La Iglesia Católica tuvo gran influencia en todo el desarrollo social y en la concepción del mundo durante el inicio y desarrollo del feudalismo, así como el monopolio de la enseñanza y la cultura, por eso su conocimiento teórico incluyó el pensamiento económico, con un carácter teológico y canónico.

Entre las concepciones más destacadas está la de San Agustín que vivió en la era del hundimiento del imperio romano, en su obra “La Ciudad de Dios” critica duramente la Roma pagana y la ideología esclavista que despreciaba el trabajo físico y establece que Dios había prescrito al hombre trabajar en los campos y los huertos, subrayando los beneficios del trabajo campesino e incluso la labor del esclavo, esclavitud que era explicada como un derecho de guerra. Las cuestiones económicas ocupaban un lugar secundario en sus obras, recurriendo a ellas cuando tenían una relación directa con la administración de los bienes pertenecientes a la iglesia y a los monasterios.

Estas concepciones canonistas tuvieron el máximo desarrollo en el filósofo católico Tomás de Aquino¹²²⁵⁻¹²⁷⁴ y en sus obras se manifiesta con extraordinaria claridad y profundidad los rasgos feudales, mostrándose defensor de la propiedad privada, donde la propiedad agrícola la consideraba la más honrosa; y de la esclavitud donde incluía a los campesinos siervos, aunque salía en la defensa de las relaciones familiares de éstos. Esboza la necesidad de la división del trabajo y de mantener el orden en la vida económica y de asegurar la convivencia pacífica de las personas.

Tomás de Aquino se declaró enemigo del comercio al por mayor que realizaban los mercaderes, así como de la usura ya que amenazaban el poderío económico

de los señores feudales; declarándose partidario de la acumulación de dinero para el rey y los nobles y no para los comerciantes usureros, condenó las operaciones que producen intereses y era partidario del “precio justo”, que debía basarse en la cantidad de trabajo y gastos necesarios para producir la mercancía; defendió la renta agraria que era presentada como un beneficio que había creado la misma naturaleza y que por esta razón no infringía el “precio justo”.

1.1.1.3 El Mercantilismo y el Surgimiento de Capitalismo. En el último periodo del feudalismo aparece **el mercantilismo** como primera doctrina de la burguesía que reflejaba los intereses del capital mercantil que ayudaba a crecer y enriquecer esta nueva clase, doctrina que constituye la base de la política mercantilista de los Estados de la época.

Los mercantilistas dedicaban sus obras económicas a los problemas del comercio y el dinero contraponiéndolos a las cuestiones de la economía feudal y a los fundamentos naturales de la hacienda de los señores feudales.

El comercio interior lo consideraban útil, pero éste no permitía que en el país la cantidad de dinero aumente, por consiguiente consideraban que el comercio exterior es el que enriquece el Estado (Banco de la República, 1999, 100 – 102), por ende el principio fundamental que defendían era obtener en el comercio exterior más ingresos que gastos, vendiendo más y gastando menos, considerando el dinero metal como única riqueza, expresado éste en el oro, la plata y las piedras preciosas, por lo tanto declararon que “hacer dinero” era la misión de la sociedad.

En la última etapa del mercantilismo plantean la necesidad no sólo de acumular dinero, sino aumentar su circulación, para que así se traiga nuevo dinero, admitiendo así, ampliar las compras de mercancías en el extranjero siempre y cuando éstas fueran inferiores a las ventas de las mercancías propias, manteniéndose favorable la balanza comercial, lo cual los hacía partidarios de la intervención estatal en la vida económica del país con el fin de asegurar dicho saldo positivo.

Los mercantilistas consideraban el dinero no sólo como medio de circulación y como tesoro sino también como capital, como dinero que producía más dinero.

Karataev, Ryndina, Stepanov y otros (1964a,78-85) continúan señalando como una de las obras más destacadas en el mercantilismo inglés fue la publicación

titulada “Compendio o Breve Examen de Ciertas Quejas de Algunos de Nuestros Conciudadanos en la Actualidad” escrita por John Gells y editada por William Stafford, en 1549.

En 1609 aparece la obra del comerciante inglés Thomas Mun bajo el nombre de “Disertación Sobre el Comercio de Inglaterra con las Indias Orientales” que influyó directamente en la legislación de la época. En 1664 después de muerto Thomas Mun se publica la edición totalmente reformada por él que aparece con el nuevo título de “La Riqueza de Inglaterra Creada por el Comercio Exterior”.

Continúan expresando Karataev y otros(1964a, 86) que en Italia el banquero Scaruffi a fines del siglo XVI publico una obra dedicada a las problemas de la circulación monetaria y propuso la creación de un sistema monetario común a toda Europa, con el fin que los banqueros italianos desempeñaran el papel de banqueros internacionales.

El italiano Antonio Serra en 1613 publico la obra “Breve Tratado sobre las Causas Capaces de Crear Abundancia de Oro y Plata en los Países que no Disponen de Minas Propias”.

Francia se adhirió al sistema de la política mercantilista, algo más tarde que otras naciones, por ello la tendencia inicial fue la de protegerla de la invasión del capital comercial extranjero (Antoine Montchrétien)⁷ y sólo después se revelan los rasgos agresivos de la ideología mercantilista (Juan Bautista Colbert).

Karataev, Ryndina, Stepanov y otros (1964a, 87- 89) señalan que Colbert (1619 - 1683) quien fue ministro de Luís XIV y nombrado Inspector de Finanzas del Estado Francés, se hallaba en una situación extraordinariamente crítica, decidiendo elevar los ingresos del país, llevando a la práctica las políticas económicas mercantilistas; aumentando notablemente la explotación de las colonias francesas de América, incrementó la violencia de la competencia con Inglaterra en los mercados extranjeros, se hicieron guerras comerciales contra Holanda y se crearon dificultades al comercio exterior italiano, políticas que fueron acompañadas de un gran crecimiento de los impuestos, y con una agricultura dominada por los señores feudales que condujo a Francia a continuar en la saga de Holanda e Inglaterra en cuanto al naciente desarrollo capitalista.

⁷ publicó en 1615 el “Tratado de Economía Política, Dedicado al Rey y la Reina”

En la sociedad feudal surgen también las ideas económicas denominadas del **socialismo utópico** en la Europa occidental, plantea Karataev y otros (1964a, 89 -92), donde se puede destacar el pensamiento del inglés Tomás Moro con la obra conocida con el título “Libro de Oro, Tan Útil como Festivo, Sobre la Mejor Organización del Estado y Sobre la Nueva Isla de Utopía” en 1516. Otras ideas se desarrollaron por el filósofo dominicano – italiano Tomás Campanella quien en 1602 escribió “La Ciudad del Sol”.

La economía política clásica capitalista, igualmente surge en esta época con el Inglés William Petty 1623 – 1687, cuyo pensamiento se desenvolvió en el período de decadencia del mercantilismo, sentando las bases de la teoría del valor trabajo, ya que para él no cabía la menor duda de que era éste el que daba valor a los productos. El método de Petty en sus últimas obras se advierte ya como un análisis científico que trata de profundizar en el contenido y las causas de los fenómenos económicos, a diferencia de los mercantilistas, que solían limitarse a describir los hechos y los fenómenos.

En sus obras plantea además cuestiones de estadística económica y se manifiesta como ideólogo de la burguesía inglesa que ascendió al poder después de la revolución; entre las que se pueden destacar: “Tratado de las Tasas y las Contribuciones” (1662), “La Palabra Prudente” (1664) que trata de los ingresos y gastos de Inglaterra; “Anatomía Política de Irlanda” (1672), “Aritmética Política” (1676), “Unas Palabras sobre el Dinero” (1682) y “Tratado sobre Irlanda” (1687).

En Francia surge Pierre de Boisguillebert 1646 -1714, quien realizó una dura crítica al mercantilismo francés (Colbertismo) y sentó las bases de la economía política clásica.

Posteriormente surge el modo de producción capitalista que se caracteriza por la propiedad privada de los medios de producción, la libertad de empresa, cuya finalidad es la ganancia, donde supuestamente la distribución del ingreso se da a través del mecanismo del mercado y las nuevas relaciones de producción son Capital- trabajo (salario). Así mismo debe resaltarse en este tercer periodo la importancia de la Revolución Francesa (1789) que estimuló la proclamación de los Derechos Humanos y del Ciudadano, además de la liberación de las colonias inglesas de América (en 1776), acontecimientos donde se da reconocimiento a la dignidad de las personas y la autodeterminación de las naciones, surgimiento del capitalismo que impulsa la Escuela Fisiócrata de Francois Quesnay en Francia y la Economía Política Clásica en Inglaterra con la obra de Adam Smith.

1.1.2 Pensamiento Económico Científico.

A mediados del siglo XVIII aparece en Francia una nueva escuela que es considerada como los verdaderos padres de la economía política clásica denominados los fisiócratas.

1.1.2.1 La Escuela Fisiocrática: Consideraba que la única fuente de riqueza es la naturaleza y pensaban que la agricultura multiplica los productos y los valores. Por ende ponderan que la riqueza de un país depende exclusivamente de la economía agrícola, única actividad económica que puede brindar un excedente neto, criticando así al Mercantilismo; consideraban que la industria sólo transforma lo que ya está hecho.

Miguel Ángel Marí (1993,38 y 39) señala que al predicar que la riqueza proviene de la agricultura, en materia de impuestos piensan los fisiócratas que estos no debían gravar la tierra y sus productos, pues serían estériles e irían en detrimento del agro.

Continúa Marí planteando que defendían la Teoría del Orden Natural de las Cosas ya que consideran que dicho orden rige también para los fenómenos económicos y por consiguiente rechazan la intervención del Estado, pues su intervención sería inútil y alteraría las fuerzas en perjuicio del bienestar de la sociedad, principio que se sintetiza en el lema “Laissez faire, Laissez aller”(Dejar hacer, dejar pasar).

El mérito de la Escuela Fisiocrática consiste en que desplazaron sus investigaciones de la esfera de la circulación a la de la producción y que desarrolló las bases para analizar la producción de la nueva sociedad capitalista. El fundador de la escuela fisiócrata fue Francois Quesnay, 1694 – 1774, autor del Cuadro Económico, ideas que fueron expuestas de forma más amplia por Ana Roberto Jacobo Turgot 1727 -1781, quien intentó llevarlas a la práctica. Otros autores citados fueron Vauban, Gournay y Dupont de Nemours.

1.1.2.2 La economía política clásica en Inglaterra, tal como se expresó con anterioridad, se desarrolló el trabajo de **William Petty**⁸, pero tuvieron que transcurrir noventa años, durante los cuales se dio lugar a grandes transformaciones en la **economía inglesa**,⁹ para que apareciera en 1776 la obra

⁸ Las obras de William Petty⁸ se publicaron entre 1622 y 1687

⁹ Entre los antecesores inmediatos de Adam Smith se pueden mencionar al filósofo John Locke 1632-1704; el economista Dudley North 1641-1691 y el conocido filósofo, historiador y economista

fundamental de Adam Smith “Indagación Acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones”, manifestándose en ella, la economía política clásica como una rama científica completamente articulada, la cual adopta la política del llamado libre comercio, que en aquella época significaba la libertad para las mercancías inglesas en relación con otras naciones más débiles y menos desarrolladas, defendiendo así las nuevas relaciones establecidas en el modo de producción capitalista y de la libertad económica.

Retomando a Karataev, Ryndina, Stepanov y otros, (1964a, 153 - 176), la obra de Adam Smith se planteó la tarea de aclarar la esencia y las causas de la aparición y desarrollo de la riqueza, estando su obra estructurada en cinco libros. En Ellos adopto decididamente la investigación de la sociedad capitalista pura, sin las reminiscencias feudales que acompaña las ideas de los pensadores Fisiócratas.

El primer libro “Causas del mejoramiento en la capacidad productiva del trabajo y orden que se sigue en la distribución natural del producto entre las diferentes clases de la población”, comienza con la división del trabajo, continúa con el precio de los artículos y de las partes que lo integran: el salario, los beneficios del capital y la renta agraria. Parte de la premisa que es el trabajo el que crea los productos de la sociedad y presta gran atención a los ingresos netos (rentas) de las tres clases sociales que el identifica como la capitalista, la terrateniente y la trabajadora, y establece las bases de la teoría de las rentas como integrantes del precio.

El segundo libro “Naturaleza, acumulación y empleo del capital”, lo dedica al análisis del capital; el cual lo considera como reservas que se acumulan y se transforman en capital. Estudia igualmente las partes que lo integran, su división en fijo y circulante, así como las diferentes clase de capital: el prestado a interés y el mercantil – industrial, el capital en la industrias y en la agricultura. Retoma la cuestión del dinero pero solo como reservas y como se transforma en capital. En esta parte resuelve la cuestión del trabajo productivo e improductivo, considerando productivo cualquier trabajo que produzca mercancías o capital.

El tercer libro “Del Diferente Progreso de la Riqueza en las Distintas Naciones” constituye una tentativa de historia económica, estableciendo Adam Smith los principios del progreso natural del bienestar que son el empleo por parte de los

inglés David Hume 1711-1776, todos ellos declarados enemigos del mercantilismo. Igualmente figura James Steuart 1712-1780 quien intento crear un sistema de economía política basado en el mercantilismo, doctrina económica que para entonces era anticuada.

dueños de los capitales en la agricultura, la industria y el comercio exterior. El autor en este libro censura todas las relaciones feudales como perjudiciales y artificiales, considerando las nuevas relaciones, particularmente el comercio, como naturales y decisivas para el bienestar.

En el cuarto libro “Los Sistemas de Economía Política” ataca el sistema mercantilista y analiza críticamente el Sistema Fisiócrata, actitud explicada ante la necesidad de Inglaterra de renunciar a la política mercantilista y a las ideas de la Escuela Fisiocrática.

El quinto libro “Ingresos del Soberano o de la Comunidad” trata de las finanzas del Estado y establece en primer lugar los gastos para la defensa, la administración de justicia, para el fomento del comercio, para la instrucción de la población y para el mantenimiento del Estado. Después analiza los ingresos públicos, los impuestos sobre la renta agraria, sobre los beneficios y el salario entre otros; terminando con el problema de la deuda pública.

En resumen los aspectos centrales de la teoría de Adam Smith parte de su concepto “del hombre económico” al que mueve únicamente el interés personal, consiguiendo los fines que persigue por medio de la competencia; asegura el autor que el interés personal no contradice los intereses generales, pues así es el orden natural. Afirma que la base de los fenómenos económicos la constituyen factores objetivos que hay que tratar de conocer.

Para Adam Smith el fundamento de la existencia de la sociedad estaba en la alianza entre el trabajo y el intercambio, entre la división del trabajo y el cambio, haciendo hincapié en la importancia de dicha división del trabajo, ligándola a la creación de la riqueza social; énfasis que de la mano de la investigación de la esfera de la producción, sin olvidar la de la circulación, constituye uno de sus grandes méritos teóricos.

Frente a la división del trabajo, considera que eleva la productividad del mismo y el aumento de esta división incrementa el volumen de la producción. Su gran problema es identificar la división del trabajo dentro de la actividad manufacturera con la que se realiza en toda la sociedad, sin conexión alguna con la historia, sin establecer diferencia alguna, lo que no le permitió identificar los rasgos específicos que tienen las diferentes formaciones sociales.

Adam Smith igualmente busco poner en claro las leyes que determinan el valor de cambio de las mercancías, estudiando el valor en el sentido de las proporciones cuantitativas del cambio es decir como valor de cambio y no por su valor de uso; pero declarando abiertamente que el trabajo constituye el fundamento del valor como única medida universal y exacta del valor, es decir, único patrón mediante el cual es posible comparar los valores de los distintos artículos en todos los tiempos y en todos los lugares.

Respecto a la función del dinero le asignó el papel de medio de circulación de las mercancías, como gran instrumento de cambio; pero dejo de explicar otras de las funciones del dinero que él conocía como son: medida del valor, medio de pago, instrumento de acumulación, o como dinero universal, como consecuencia de no desarrollar la esencia real del dinero.

Adam Smith siguiendo a William Petty, diferenciaba el precio real del precio del mercado (nominal de los artículos). El precio real lo constituía el precio real de los productos resultante de la división del trabajo y estaba determinado por el trabajo; el precio nominal lo definía como el precio de los productos en dinero; distinción que implica la comprensión de la teoría del valor - trabajo, reafirmando así la idea de que el trabajo es la medida única y real del valor de las mercancías.

Al no desarrollar la acción específica de la ley del valor en el cambio entre el capital y el trabajo asalariado, Smith termino explicando las relaciones capitalistas a partir de su teoría sobre “partes que integran el precio de las cosas”, introduciendo el concepto del beneficio como el pago al capitalista por el capital que arriesga.

Para explicar esta teoría, en las doctrinas de las rentas, establece tres tipos fundamentales: el beneficio o ganancia, la renta agraria y el salario que corresponde a las tres clases sociales mencionadas por él anteriormente: capitalistas, terratenientes y obreros. Dichas rentas constituyen el valor de los artículos, por consiguiente, según Adam Smith, este debe venderse a un “precio natural” que tiene origen en todas estas rentas.

Al defender la actividad de los capitalistas subraya que estos no estarían interesados en contratar obreros, si la venta de los productos fabricados por los mismos no les produjera algo más que la suma necesaria para reponer el capital, con ello se justifica el interés de obtener beneficios. Declaraba el capital como el resultado del ahorro de los capitalistas, definiéndolo así como un medio de

producción en el que hay acumulado trabajo, dándole de esta manera, gran importancia al movimiento de capital, aunque consideraba que el trabajo era la fuente de riqueza y al capital la fuerza que ponía en movimiento el trabajo.

Finalmente se debe resaltar que Smith no analizó claramente las diferentes formas del movimiento del capital: capital – dinero, capital productivo, capital mercantil - comercial, no distinguía entre el capital industrial y el comercial, por consiguiente consideraba el comercio como una rama fructífera de la producción, lo cual constituyo en este aspecto un retroceso frente a los fisiócratas que consideraron el comercio como una ocupación no productiva.

Adam Smith ocupa un lugar importante en la historia de las doctrinas económicas dando aportes nuevos y valiosos para la construcción de la ciencia económica; es representante fundamental de la economía política clásica ya que abarcó en su conjunto el periodo de la manufactura, constituyéndose en un gran pensador de la clase capitalista más avanzada de la época.

David Ricardo 1772 – 1823, coronó el camino del conocimiento de los fenómenos económicos del capitalismo que había recorrido la economía política clásica a través de William Petty.

El trabajo económico de Ricardo se establece en la carta anónima “El precio de oro” y la mejor y más completa exposición de sus conceptos fue hecha en “El Elevado Precio de los Lingotes, Prueba de la Desvalorización de los Billetes”; publicando un nuevo folleto en 1811 “Respuestas a las Observaciones Prácticas del Señor Bosanquet con Motivo del Informe del Comité de Lingotes”, en el cual insiste en la modificación del sistema de circulación fiduciaria, el establecimiento y la reducción del número de billetes, demostrando que la estabilidad de la circulación fiduciaria de Inglaterra era posible únicamente sobre la base del patrón oro. Al mismo tiempo no estimaba obligatoria la circulación de monedas en oro, pues bien podían ser sustituidas por papel moneda.

La obra cumbre de David Ricardo “Principios de la Economía Política y de la Tributación” constituye un mérito científico al haber desarrollado la Teoría del Valor Trabajo, limpiando de contradicciones el término “valor” que era impreciso y sujeto a objeciones, incluso en Adam Smith, que había mezclado el trabajo empleado en la producción de una mercancía con el trabajo que se compra con ella, es decir, el trabajo social con la fuerza de trabajo. Ricardo distinguió el valor y el valor de cambio pero no vio la relación interna entre ellos.

Ricardo igualmente se ocupó de la distribución del producto nacional entre las distintas clases comprendiendo que la distribución la determinaba la producción, por lo cual en los resultados de la producción es imposible separar de ella la distribución, estableciendo la relación existente entre el salario y el beneficio: cuando mayor es el primero, menor será el segundo y viceversa, llamando aquí la atención sobre el antagonismo entre trabajo y capital. (Karataev, Ryndina, Stepanov y otros, 1964a, 189 - 213).

Ricardo desarrollo la Teoría de la Renta Diferencial, así como era partidario de que las relaciones capitalistas se desarrollaban por todos los medios y creía en la firmeza inmutable del capitalismo y negaba las posibilidades de las crisis económicas.

1.1.2.3 A la par de la Escuela Clásica surgieron algunas concepciones, consideradas por algunos como no científicas, con propósitos apologéticos de la sociedad capitalista y de presentar sus relaciones como verdaderas y eternas. Entre los pensadores de estas concepciones, se encuentra **Thomas Robert Malthus** 1776 – 1834, quien se dio a conocer en 1798 como economista con la publicación de su libro “Ensayos sobre el Principio de la Población” que afirma que la miseria y el hambre dependen de la naturaleza del hombre, de su tendencia a multiplicarse en forma ilimitada, mientras que la producción de alimentos está sometida a la ley de la fertilidad decreciente de la tierra; afirmando que la población crece en progresión geométrica y las materias primas en progresión aritmética, justificando la existencia del poder real de los capitalistas y terratenientes, y culpando a los propios trabajadores de sus calamidades y sufrimientos, rompiendo así con la Economía Política Clásica Inglesa.

El sacerdote Malthus en 1817 publicó el libro “Los Principios de Economía Política” declarándose contrario de la teoría valor trabajo (Smith y Ricardo), expresando abiertamente que el valor lo constituye el trabajo comprado y no el empleado. Incluye la ganancia en los costos de producción, es decir, un suplemento al valor de la mercancía, explicando la existencia de la ganancia a partir de sí misma.

Otras manifestaciones relativas al desacuerdo con Adam Smith están en el francés **Jean Baptiste Say** 1767-1832, quien publicó “El Tratado de Economía Política” en 1803 en el cual busca “sistematizar” la doctrina de Smith de quien se dice partidario. En 1816 expuso el libro “Catequesis de Economía Política” donde divide la economía en producción, distribución y consumo, buscando separar la

producción de la distribución y del cambio, sustituyendo la producción capitalista por la producción en general de cosas útiles como un proceso puramente técnico, separación que busca ocultar las relaciones existentes en el sistema capitalista. Señala que la producción obedece a leyes naturales, mientras que el consumo lo determina la distribución y depende completamente de la voluntad de las personas, donde el valor de las mercancías lo determina el precio, renunciando así a la teoría valor trabajo de Smith y Ricardo.(Karataev, Ryndina, Stepanov y otros, 1964a, 178 - 188).

Otros Ricardianos que manifestaron su disposición de defender dicha doctrina pero que en su práctica lo que hicieron fue vulgarizarla, fueron los ingleses James Mill 1773-1836¹⁰ John Ramsey Mac Culloch 1789-1864¹¹, William Nassau Senior 1790-1864¹², John Stuart Mill 1806-1873¹³ y del francés Federico Bastiat 1801-1850¹⁴, los estadounidenses Benjamín Franklin 1706-1790 y Henry Charles Carey 1793-1879, mencionados por Karataev, Ryndina, Stepanov y otros (1964a, 230 - 243).

La filosofía de “laissez faire, laissez aller” (dejar hacer, dejar pasar) defendida por los fisiócratas y los clásicos, fue severamente criticada por las nuevas escuelas del pensamiento económico desarrolladas en la segunda mitad del siglo XIX. En este periodo, bajo la expansión del **capitalismo industrial** surgieron algunas crisis de sobreproducción que desmintieron las clásicas leyes del ajuste automático de la oferta y la demanda global, sino también serios problemas sociales, que generaron el surgimiento de **la Escuela Histórica Alemana y la Socialista que se constituyeron en las principales reacciones a la economía política clásica.**

1.1.2.4 Escuela Histórica:

1.1.2.4.1. La Escuela Histórico Alemana proponía una amplia revisión de los métodos de investigación de los economistas clásicos, además la sobre posición del Estado al individuo, pues postulaban que los intereses individuales debían

¹⁰ Sus conceptos económicos están contenidos en “Principios de Economía Política” editado en 1821 y en “Análisis de los Fenómenos del Espíritu Humano” en 1829.

¹¹ Publico en 1825 su libro “Principios de Economía Política”

¹² Expuso sus reflexiones económicas “Principios Fundamentales de la Economía Política” en 1836 y en las “Cartas Acerca de la Legislación Fabril” en 1837.

¹³ Publico “Fundamentos de la Economía Política”

¹⁴ Reflexiones acerca de “las demandas de Burdeos, el Havre y Lyon, relativas a la aduana”, “Armonías económicas”, entre otras.

subordinarse a los intereses colectivos y éstos a los intereses nacionales. Se planteó, desarrollando la doctrina de Federico List, de crear una ciencia nacional, además reclamaba el estudio de las cuestiones de la economía en relación con el derecho, la ética y la psicología. Las categorías de la economía capitalista eran consideradas por esta Escuela como eternas y su rasgo característico es la descripción de hechos históricos aislados y su renuncia a la teoría económica y las leyes económicas generales.

El método de investigación de la Escuela Histórico Alemana se basó en un intento por explicar el comportamiento económico de las naciones mediante la investigación histórica, pues el desarrollo de un pueblo estaba ligado a los elementos de su civilización.

Entre los principales forjadores de esta Escuela se encuentra **Federico List** 1789-1846, cuyo pensamiento fue asumido por el fundador de la Escuela **Wilhem Roscher** 1817-1894, quien con el desarrollo de la doctrina de la economía nacional publicó en 1843 su libro “Breves Fundamentos del Curso de Economía Política desde el Punto de Vista del Método Histórico”, método que en su esencia buscaba la justificación teórica del capitalismo, y en 1881 publicó su principal trabajo “La Economía del Comercio y de la Industria”.

Otros pensadores de la Escuela Histórica Alemana, Bruno Hildebrand 1812-1878, en 1848 publicó el libro “La Economía Política del Presente y del Futuro” donde proclamo que la clase obrera mejora bajo el capitalismo y no hay por lo tanto necesidad de luchar contra éste, como una respuesta a la obra de Engels, y Carlos Knies 1821-1898 que publicó “La Economía Política desde el Punto de Vista Histórico” editado en 1853, donde una vez más la Escuela Histórica renuncia a las teorías de la economía política clásica del valor, del dinero, el salario, la ganancia, la renta agraria, entre otras.

1.1.2.4.2. Nueva Escuela Histórica: apareció posteriormente y sus principios metodológicos fueron los de la vieja Escuela Histórica. También consideraban primordial el método inductivo de investigación, negaban las leyes económicas objetivas con vigencia en todos los países capitalistas y hablaban de leyes empíricas propias de cada país, que dependían de los rasgos nacionales de la población del respectivo país. Consideraban la tarea fundamental de la economía en reunir materiales históricos concretos y se ocupaban de escribir monografías sobre la historia de determinadas corporaciones y ciudades alemanas, que

incluían un gran número de datos, pero faltaba totalmente el análisis teórico de los mismos ya que atacaban la economía teórica.

El rasgo característico de la Nueva Escuela Histórica es la fusión de la economía política con la ética. Igual que la vieja Escuela afirmaba que los fenómenos económicos actuales son resultado del desarrollo evolutivo de fenómenos semejantes del pasado. Consideraban, como lo plantea Gustav Schmoller, la economía es un aparato “psicofísico”, como una comunicación basada en la concentración y el acuerdo de las fuerzas psíquicas de la sociedad. Este último autor propugnaba volver a las relaciones feudales, donde según él la vida social tenía una base más firme y consideraba importante la intervención del Estado en la vida económica.

La nueva Escuela Histórica Alemana aparece con Gustav Schmoller 1838-1917, profesor de las Universidades de Halle, Estrasburgo y Berlín, quien publicó los trabajos “Historia de la Pequeña Producción Artesana en la Alemana del Siglo XIX” (1870), “Acerca de los Problemas Fundamentales del Derecho y la Economía” (1875), y en los años 1900 y 1904 dos volúmenes de su obra “Esbozo a la Historia Económica General”.

Otros notables representantes de esta Nueva Escuela Alemana fueron: L. Brentano 1844-1931 autor de “Los Gremios Obreros Contemporáneos”(1871-1872), y “Sobre la Relación entre el Salario, La Jornada de Trabajo y la Productividad del Trabajo” (1876); Bücher 1847-1930, con sus trabajos fundamentales “Aparición de la Economía” tomos 1 y 2 (1923), “Trabajo y Ritmo” (1923); y el Alemán W. Sombart 1863-1940 con sus obras “El Socialismo y el Movimiento Social en el Siglo XIX” (1897), “El Capitalismo Moderno” (1902) y “Vicisitudes del Capitalismo y Perspectivas de Desarrollo Económico de Europa Occidental”, entre otras.

1.1.2.5 La Escuela Socialista

1.1.2.5.1. La Escuela Socialista utópica de la primera mitad del siglo XIX: Se constituyó en una orientación crítica de la sociedad capitalista, planteando los problemas de la creación de una nueva sociedad. Entre los socialistas utópicos se destaca el francés Henri Claude de Rowvroy Saint-Simon (1760-1825), cuya aspiración de reconstruir la sociedad lo mueve a interesarse por las ciencias naturales, tratando de descubrir un “principio natural” del que fuese posible deducir

las leyes del desarrollo social: “ley de la atracción universal”, cuya doctrina tiene definido un carácter anti feudal, pero al mismo tiempo está orientada contra el nuevo sistema capitalista.

Las obras que pueden resaltarse del socialista utópico Saint Simon son “Cartas de un Habitante de Ginebra a sus Contemporáneos” (1802), “Ensayos sobre La Ciencia del Hombre”, “Acerca del sistema Industrial”, “En torno al Nuevo y al Viejo Sistema Político”, “Catecismo de los Industriales”, “El Nuevo Cristianismo”, publicadas durante el periodo 1813 -1825.

El Francés Francois- Marie-Charles Fourier 1772-1837, a diferencia del anterior, aborda más problemas de naturaleza económica y se dedicó a aquellos problemas que plantearían la reconstrucción de la vida económica, pero dentro de un carácter predominantemente filosófico. El mayor aporte de Fourier fue señalar de manera crítica las deficiencias y vicios de la riqueza capitalista y cómo ésta no resolvía los problemas sociales. Condenó la especulación que se desarrollaba en Francia, reveló la miseria material y moral del sistema capitalista, las deficiencias y anarquía de la producción y del comercio capitalista, expuso la tesis que en toda sociedad el grado de la emancipación de la mujer constituye la medida de la emancipación general. El otro gran mérito de Fourier es la comprensión del carácter histórico del desarrollo de la sociedad, entre otras.

Su obra principal fue “Teoría de los Cuatro Movimientos y Juicios Generales” (1808), posteriormente publica: “Tratado de la Asociación Agrícola Doméstica”, “El Nuevo Mundo Industrial y Social”, y después de su muerte aparece una recopilación de artículos bajo el título “La Industria Falsa, Diseminada, Repelente, Engañosa, y su Antídoto, La Industria Natural Armónica Atrayente”.

El Inglés Roberto Owen 1771-1858 apareció en la escena económica muchos años después de la revolución industrial, por consiguiente pudo observar el antagonismo entre el capital y el trabajo, lo que le permitió defender un nuevo sistema social sin industriales y sin capitales. Su idea principal era la organización de cooperativas de fábricas, de cooperativas comerciales y la unión de los trabajadores, lo que hizo que las ideas de Owen no fueran de carácter abstracto y teórico. Las opiniones iniciales estaban estrechamente ligadas a la economía política clásica y a la doctrina económica de Ricardo, y posteriormente partidario convencido de la creación de comunidades cooperativas en el marco del socialismo. Entre sus informes y discursos los que mayor interés despertaron fueron “El Testamento de Roberto Owen a la Humanidad” “Los Estatutos de la

Comunidad La Nueva Armonía”, “Observaciones sobre la Influencia del Sistema Industrial”, “Informe Acerca del Mejoramiento de la Situación de los Obreros Industriales Agrícolas” y los artículos sobre los bancos de intercambio y las organizaciones cooperativas.

Es necesario señalar que tanto Owen y el teórico del Owenismo William Thompson 1785-1833 y los socialistas Ricardianos como Thomas Hodgskin 1787-1869, John Grey 1799-1850, John Francis Bray 1809-1895 y otros, aportaron muchos elementos al progreso de la economía política como ciencia, ya que continuaron desarrollando las ideas científicas de David Ricardo con su teoría del valor trabajo y la plusvalía, y extrajeron de dicha teoría conclusiones socialistas.

1.1.2.5.2. La Teoría del Socialismo Científico tiene su mayor exponente a **Carlos Marx** 1818-1883, quien la elaboró a partir de comprender la fase del desarrollo del capitalismo que se vivía en ese entonces, cuando éste pasaba de su fase manufacturera a la gran industria maquinizada que dominaba a Inglaterra, Estados Unidos y a los principales países de Europa Occidental. Las condiciones creadas por la revolución industrial intensificaron las contradicciones inherentes a la naturaleza interna de dicho modo de producción.

Marx y Federico Engels se dedicaron a examinar con espíritu crítico las doctrinas de sus antecesores y se consideran como continuadores de tres corrientes fundamentales en el siglo XIX: la filosofía clásica alemana, la economía política clásica inglesa y el socialismo francés.

Carlos Marx mostró que lo que determina la estructura de toda sociedad son las relaciones económicas de producción entre los hombres, relaciones que a su vez, dependen del estado de las fuerzas productivas materiales. De ello infirió Marx la conclusión que el análisis de las relaciones económicas y de las leyes económicas que le son propias es de una importancia primordial. La doctrina económica marxista se elaboró en la lucha contra la economía política de ese entonces.

Señala Borisov, Zhamín, Makarova (1977, 140 – 142), que entre los años 1844 y 1846 Marx trabajó en cuestiones de economía política y escribió la “Crítica de la Política y de la Economía Política”, la cual se editó en Alemania como “Manuscritos Económicos y Filosóficos” donde se examinan algunos problemas concernientes al salario, a la ganancia, a la renta del suelo, a la propiedad, a la división del trabajo y algunos otros temas.

En 1845 -1846 Marx y Engels escribieron “La Ideología Alemana” de gran valor para la formación de la economía política del capitalismo y del socialismo. En 1847 Marx escribe “Miseria de la Filosofía” como respuesta al libro de Proudhon “Filosofía de la Miseria”, en el cual trató por primera vez la metodología de la investigación económica, es decir, elaboró los problemas de la aplicación del materialismo dialéctico a la economía política; puso de manifiesto la esencia de las categorías económicas como expresión de las relaciones de producción; e igualmente investigó problemas sobre la división del trabajo, la acumulación originaria de capital, las tres fases del desarrollo del capitalismo, del monopolio y la competencia, de la transformación de la lucha económica en lucha política y otros.

En su obra “Trabajo Asalariado y Capital” (1849) se formula la ley del valor, se explica la esencia del fetichismo de la mercancía, entre otros.

Continúan señalando Borisov, Zhamín, Makarova (1977) que Carlos Marx y Federico Engels publican en 1848 el “Manifiesto del Partido Comunista” donde se exponen las principales conclusiones en diversas esferas del conocimiento y en particular en el campo de la economía política e inicia sus trabajos de investigación sobre la base del nuevo método del materialismo dialéctico.

En 1859 Marx publicó el libro “Contribución a la Crítica de la Economía Política” donde trata problemas de la mercancía y el dinero, del doble carácter del trabajo y de la mercancía fuerza de trabajo, del capital constante y variable y de la teoría de la plusvalía.

En 1863 Marx redactó un voluminoso manuscrito cuyo contenido se publicó en los cuatro tomos de “El Capital”. En 1867 vio la luz el primer tomo; el tomo dos en 1885 y el tres en 1894, la preparación de éstos dos últimos le correspondió a su colaborador Federico Engels. La parte fundamental de dicho manuscrito se editó bajo el título “Teorías de la Plusvalía” (1905-1910) por Kautsky cuando ni Marx y Engels vivían, cuarto y último tomo que contiene la historia crítica de la economía política.

En “El Capital” se hallan explicaciones del pasado, pero también del futuro, las características de la actividad de las fuerzas trabajadoras que conducen al capitalismo a lo que él denominó su inevitable hundimiento y a su sustitución por

el comunismo, rasgos fundamentales de éste último sistema de producción que expuso en la obra de economía política “Crítica del Programa de Gotha” (1875).

Señala Borisov, Zhamín, Makarova (1977, 78 - 80) que Federico Engels 1820-1895, fue colaborador y fundador de la corriente de economía política marxista. En 1844 publica los “Anales Franco-Alemanes”. En 1845 da a conocer el libro “La Situación de la Clase Obrera en Inglaterra”, en 1847 escribe “Principios del Comunismo”, en 1878 el “Anti-Dühring”; entre 1876 y 1882 escribe la obra “Dialéctica de la Naturaleza” que fue publicada en 1925; en 1884 escribió “El Origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado”, además de las obras mencionadas anteriormente que elaboró conjuntamente con Carlos Marx, concluyendo con la preparación para la prensa, como se señaló, de los tomos dos y tres de “El Capital”.

Se considera continuador de la obra de Marx y Engels a Vladimir Ilich Lenin 1870-1924, quien aplicó las teorías marxistas a la situación histórica de Rusia, buscando la edificación de una sociedad socialista que condujera a una fase superior el comunismo; haciendo un importante aporte en publicaciones tales como “Nuevos Movimientos Económicos en la Vida Campesina” en 1893, “En Torno al Llamado Problemas de los Mercados” (1893), “El Desarrollo del Capitalismo en Rusia” (1899), “El Problema Agrario y los Críticos de Marx” (1907), “Nuevos Datos Acerca de las Leyes del Desarrollo del Capitalismo en la Agricultura” (1914-1915), entre otros. (Borisov, Zhamín, Makarova (1977, 122 - 124)

1.1.2.6 La Escuela Neoclásica o Austriaca: teoría de la utilidad marginal, surgió hacia 1870, economistas que inician una cruzada de refutación a la doctrina de Marx y Engels. El fundador de esta Escuela fue el profesor de la Universidad de Viena **Carl Menger** 1840-1921, autor de las obras “Fundamentos de Economía Política” (1871) e “Investigación del Método de las Ciencias Sociales y de la Economía Política en Particular” (1883). (Marí, 1993, 48 – 62)

El austriaco Friedrich Von Wieser 1851-1926, discípulo de Menger escribió las obras “Sobre el Origen y la Ley Principal del Valor Económico” (1884), “El Valor Natural” (1889) “La Ley del Poder” (1926), quien era contrario al empleo del método matemático en la economía política.

El profesor de economía política Eugen Von Böhm-Bawerk 1851-1919 quien se desempeñó como Ministro de Hacienda del gobierno de Austria, fue uno de los grandes expositores de las teorías de la Escuela Austriaca, pensamiento que

esbozo en sus principales obras “Fundamentos de la Teoría del valor de los Bienes Económicos” (1886), “Capital y Ganancia” (1884-1889) y “La Teoría de Carlos Marx y su Crítica” (1896), igualmente no partidario del uso de las matemáticas en la economía política.

Miguel Angel Marí (1993)continua señalando que los economistas de esta Escuela veían que la tarea principal de la economía política era el estudio de la relación que existe entre las necesidades del hombre y los medios con que pueden ser satisfechas; suplantando así las relaciones de producción entre los hombres desarrolladas por la Teoría Marxista. Al suplantar dichas relaciones los economistas de la Escuela Austriaca presentan las categorías económicas del sistema actual como naturales y eternas, como resultantes de la relación entre el hombre y la naturaleza que le rodea. Estas relaciones entre individuos y cosas, entre individuos y naturaleza conducen a la afirmación de la supremacía del consumo sobre la producción.

Otro problema importante de esta Escuela es con relación al cambio, afirmando que en éste todos ganan, es decir, reciben más de lo que dan; considerando que el motor de todos los actos de los seres humanos reside en la psicología del hombre, buscando así que las leyes generales de la economía examinen como factor económico la psicología del individuo y no la producción material.

Esta Escuela quiere demostrar que el valor no está relacionado con el trabajo ya que existen para ella dos tipos de valía de los bienes económicos¹⁵, la subjetiva y la objetiva, siendo la primera la que tienen los bienes económicos para un sujeto dado, y la valía objetiva corresponde a la que tienen las mercancías en el mercado; indicando que a medida que se saturan las necesidades disminuye la valía subjetiva de los bienes materiales.

La Escuela Austriaca considera que las mercancías no poseen un valor interno, pues solamente llegan a adquirirlo en el proceso de la estimación subjetiva de los bienes materiales. Los economistas austriacos identifican el valor con el valor de uso. Así el valor surge al parecer solamente como resultado del choque de las estimaciones subjetivas. Concluyen que no son los precios los que se determinan

¹⁵ En lugar del término “valor” emplean otro llamado “valía”, al tiempo que sustituían el término “mercancía” por el de “bienes económicos”.

Se llama valía al significado que desde el punto de vista del bienestar del individuo, tiene un bien material o un conjunto de bienes materiales, escribía Böhm-Bawerk.

por las estimaciones subjetivas, sino que éstas parten de unos precios determinados.

Marí (1993, 49) resalta que quien termina ordenando y complementando la escuela Austriaca fue **Ludwig Von Mises** al analizar las teoría del dinero, de las tasas de interés y el ciclo económico, además de darle a esta clase de economía política una base metodológica más precisa.

La Escuela Austriaca está representada, entre otros centros académicos importantes, por La Foundation for Economic Education de Nueva York que se considera pertenecen a la médula pura y ortodoxa de dicha Escuela.

La opinión generalizada es que el sucesor de Mises, quien murió en 1973, fue **Friederich A. Von Hayek**, Premio Nobel de Economía en 1974; pero para otros el heredero, fue en su momento, Murray N. Rothbard, autor de un voluminoso tratado de economía, el más riguroso tratado metodológico de la Escuela Austriaca, obviamente después de L.V. Mises.

1.1.2.7. La Escuela Matemática: constituyen la versión matemática de la “utilidad límite” planteada por la Escuela Austriaca, excepción hecha de **Agustín Cournot**. Fue fundada en 1838 con la publicación “Investigación sobre los Principios Matemáticos de la Teoría de la Riqueza” por el citado economista francés Cournot 1801-1877, tendencia que se consolidó entre los años 1870 a 1880.

La Escuela Matemática de la Economía Política se caracteriza, ante todo, por el empleo del método matemático como método de investigación, en lugar de considerarlo un medio auxiliar para exponer e ilustrar sus ideas, considerando las matemáticas como únicas capaces de garantizar los resultados correctos en el análisis de los fenómenos económicos, mediante la aplicación de un sistema de ecuaciones capaz de abarcar el proceso económico, descifrando así, según ellos, las relaciones de carácter complejo. Estos economistas introdujeron el uso de las matemáticas superiores en el estudio de los problemas económicos, pues para la época se recurría básicamente a las matemáticas elementales para dichos fines.

Las obras de los economistas de esta Escuela constituyen la versión matemática de la “utilidad límite” de la Escuela Austriaca, excepción hecha de Cournot quien considera el precio de las mercancías como una categoría objetiva y no subjetiva; pero dándole un aspecto de cientificidad a dicha teoría de la citada Escuela, la cual era considerada débil científicamente por algunos pensadores económicos de

la época. La preferencia que le daban al análisis cuantitativo sobre el cualitativo les lleva a afirmar que **los procesos económicos y sociales son homogéneos igualmente que en lo físico.**

Los economistas de la Escuela Matemática distinguen entre la economía política pura y la aplicada. La primera estudia los fenómenos en forma más abstracta y la dividen en tres secciones: la estática; la dinámica que estudia una serie consecutiva de puntos de equilibrio; y la que estudia el movimiento de los fenómenos económicos. La economía política aplicada se ocupa de todos los fenómenos que influyen en la vida económica.

Dentro de esta Escuela surge el economista W. Jewons 1835-1882, quien publicó “Teoría de la Economía Política” (1871) en el que fundamentaba los puntos principales de la Escuela Matemática y se declara contrario a la teoría del valor trabajo de Marx, al expresar que no es el trabajo, sino la “rareza” del objeto el que determina su precio, y que la utilidad no es propiedad interna de la cosa, sino la relación existente entre ésta última y el hombre.

Raymond Barre (1973, 57) señala que ideas semejantes fueron expuestas en 1874 por el economista Suizo León Walras 1834-1910, quien publicó entre 1874-1877 “Elementos de Economía Política Pura” dando origen a la conocida Escuela de Lausana que se consideraba la de la teoría del equilibrio general, pero haciendo parte de la gran Escuela Matemática.

Un notable representante de esta Escuela es también el italiano Vilfredo Pareto 1848-1923, autor de “Curso de Economía Política” (1896), “Los Sistemas Socialistas” (1903) y “Tratado de Sociología” (1917).

Walras y Pareto muestran como todos los valores económicos se determinan mutuamente: definen la interdependencia general de los mercados de productos y de los mercados de factores de la producción, demuestran que las relaciones entre ellos están aseguradas de una parte por la acción del empresario que compra factores de producción y vende bienes y servicios, y de otra parte, por el hecho de que los ingresos totales provenientes de las ventas de medios de producción en concurrencia pura y en equilibrio deben igualar los ingresos totales obtenidos por la venta de todos los bienes de consumo. A esta noción se añade el concepto de equilibrio estable, es decir, aquel en que como consecuencia de la existencia de fuerzas compensadoras, las desviaciones posibles tienden a volver automáticamente al equilibrio.

También se adhirieron a la Escuela Matemática otros conocidos economistas de diferentes países: Laungardt en Alemania, I. Fisher en Estados Unidos, Cassel en Suecia y Schumpeter en Austria.

1.1.2.8. La Escuela de Cambridge: la teoría del equilibrio parcial, se constituye alrededor del inglés **Alfred Marshall** 1842-1924, profesor de dicha Universidad con sus trabajos fundamentales “Principios de Economía” (1890) e “Industria y Comercio” (1922), quien se declaró continuador de la doctrina de Ricardo, pero desfigurando ésta al sustituir el valor por el precio; este último lo originan dos factores: el trabajo y “la abstinencia del capitalista”.

Marshall afirma que los precios los determinan: la utilidad límite y los gastos de producción, ligando las dos teorías con una tercera, la de la oferta y la demanda. Con la ayuda de su teoría desarrolla el capitalismo sin crisis y concluye que el desempleo puede surgir como un fenómeno temporal y accidental. Considera que la precaria situación de los trabajadores es un lastre del feudalismo que desaparecerá en el futuro, correspondiéndole un importante papel a la productividad del trabajo que motivaría el aumento de los salarios.

Marshall se declaraba partidario de la libre competencia y sus trabajos iniciales encierran una crítica formal a los monopolios. Posteriormente exaltó la creación de monopolios para luchar contra la competencia extranjera y conseguir posiciones más firmes en el mercado mundial, proponiendo la creación de grandes compañías comercializadoras para combatir los monopolios alemanes y americanos.

Marshall utilizó el modelo de equilibrio parcial que juzgó como más real y manejable y sus instrumentos de análisis son hoy utilizados por los economistas modernos: elasticidad de la demanda, distinción entre corto y largo plazo a fin de considerar el efecto del factor tiempo en la actividad económica, y el análisis de las economías internas y externas en la teoría de la empresa.

A Alfred Marshall le sucede en la cátedra de Cambridge A.C Pigou cuya obra “Economía del Bienestar” aparecida en 1919, analiza por primera vez las condiciones del óptimo económico.

A finales del siglo XIX igual que Marshall surge en Estados Unidos J.B Clark 1847-1931 profesor de la Universidad de Columbia, cuyas principales obras son

“Filosofía de la Riqueza” (1888), “La distribución de la Riqueza” (1899) y “Esencia de la Teoría Económica” (1907). Trata de hacer una síntesis de muchas teorías, algunas de ellas contradictorias, llegando así a un eclecticismo extremo. Este autor **identificaba las leyes de la naturaleza y la sociedad**; y según el principio de la mecánica teórica, dividía la economía en estática y dinámica, concibiendo las leyes económicas como leyes del equilibrio y considerando el desarrollo como un proceso de transición de un nivel de equilibrio a otro, reduciendo los cambios a magnitudes puramente cuantitativas.

Clark expone como ley universal “la ley de la utilidad límite”, mediante la cual trata de explicar el nivel de los precios. Como segunda ley universal presenta “la ley de la productividad específica” donde intenta perpetuar los fundamentos de la producción y la distribución en el capitalismo. La tercera ley universal es “ley de la productividad decreciente” según la cual cuando el capital permanece invariable cada nuevo obrero producirá menos que el anterior, de igual manera el último gasto consecutivo de capital dará menos producción que el precedente.

1.1.2.9. Capitalismo regulado o Keynesianismo: en la literatura económica capitalista Contemporánea, se pueden distinguir dos corrientes fundamentales (Karataev, Ryndina y otros, 1976b, 1099 y siguientes) **la partidaria del capitalismo regulado** con su mayor exponente con el economista inglés John Maynard Keynes, así como algunos ilustres discípulos neokeynesianos como Roy Harrod, E. Domar, P. Samuelson, J. Hicks, L. Metzler y A. Hansen; y la segunda corriente de **los defensores del libre mercado** cuyos principales ideólogos son los estadounidenses Knight, Mises, Hayek, y Friedman; del inglés L. Robinson, y de los suizos W. Ropke y A. Ammen conocida después de la segunda guerra mundial como **neoliberalismo**.

Las divergencias esenciales entre estas dos corrientes están relacionadas con una apreciación distinta del peligro que corre el capitalismo y de las medidas que conviene adoptar para eliminar este peligro, combatiendo las crisis económicas y el paro forzado; más no tienen diferencias respecto de la teoría económica del valor por el trabajo la cual niegan; tampoco sobre las causas reales del empobrecimiento de amplios sectores de la población y frente a la permanencia y/o perpetuidad del capitalismo.

El capitalismo regulado tiene su expresión en el período de la gran depresión de 1930 con John Maynard Keynes 1884-1946, quien elabora su trabajo cumbre “Teoría General del Empleo, del Interés y del Dinero” (1936), en la cual reconoce

que el equilibrio económico no descarta el paro y que la demanda global no siempre coincide con la oferta global, presentándose como hecho real la insuficiencia de la primera, rompiendo con Jean Baptiste Say, quien negaba la posibilidad de una superproducción de mercancías¹⁶, reconociendo Keynes igualmente el paro masivo y persistente que acentúa las crisis económicas y entraña una grave pérdida de fuerzas productivas, así como la desigual distribución de la riqueza, crisis que consideraba no constituían fenómenos fortuitos.

Keynes frente a la pregunta común: ¿cómo se determina el valor general del empleo?, responde que es básicamente por tres factores: primero, la tendencia al consumo, segundo la eficiencia máxima de las inversiones de capital, es decir, la rentabilidad del capital y tercero la tasa de interés.

Frente al problema de precios y salarios, Keynes concluye que no es el incremento de la cantidad de moneda lo que hace subir los precios cuando aumenta la ocupación, sino principalmente el crecimiento decreciente de la actividad productiva.

Considera que el nivel de inversiones y la propensión a consumir determinan el nivel de ocupación y por lo tanto el ingreso global. Igualmente concluye que el nivel de inversiones resulta del tipo de interés y la eficiencia marginal del capital; y que dicho tipo de interés depende de la cantidad de moneda en circulación y por la disposición del público en mantener dinero líquido en su poder (motivos transacción, precaución y especulación).

Keynes ha ejercido una profunda influencia en el pensamiento económico de nuestros días que se manifiesta en la capacidad del Estado para intervenir en la economía, más aún en momentos de crisis, y en su capacidad de determinar el volumen de la producción, de las inversiones de capital, de la demanda agregada, de la tasa de interés, entre otras.

Para Keynes la política del gobierno debe complementar, pero no sustituir por completo la iniciativa privada, pero sus obras reunieron vibrantes argumentos en contra del *laisser-faire*, es decir, frente al radicalismo liberal clásico; constituyéndose en un término medio deseable para la época, entre la libertad económica absoluta y el control total del Estado, correspondiéndole a este autor

¹⁶ Say enunciando la “ley de los mercados” expresaba que toda oferta crea su propia demanda, por consiguiente no era posible la sobreproducción.

construir los cimientos de una nueva teoría que surgiría de un enfrentamiento entre lo macroeconómico del sistema capitalista que sustituye el enfrentamiento microeconómico que prevalecería hasta Marshall.

Keynes trató de estudiar las determinantes del nivel de empleo y del ingreso nacional y demostró que el Estado debería participar en la actividad económica, tratando de compensar la disminución de las inversiones privadas en los periodos recesivos o depresivos o de crisis económicas. Las inversiones suplementarias del Estado irán permitiendo la recuperación económica y garantizaban el nuevo equilibrio de la actividad a partir de la expansión del ingreso y del empleo. Eso, con base a la doctrina Keynesiana que incluye dentro de los instrumentos de política económica, la acción en las políticas monetaria y fiscal (Rossetti, 1994, 84)

1.1.2.10. El Neoliberalismo: resalta la competencia capitalista de los mercados, asegurando que este mecanismo garantiza automáticamente las mejores condiciones para la evolución de las fuerzas productivas. El elogio al libre juego de la oferta y la demanda está indisolublemente vinculado a la defensa de la no intervención del Estado en la economía.

Una importante particularidad del neoliberalismo es que combina la exaltación de la libre competencia y de la restauración automática del equilibrio con la necesidad de la intromisión del Estado solo en sus funciones clásicas de soberanía, orden interno, la justicia, las garantías jurídicas para los actores del mercado y la defensa de la propiedad privada, así como sólo la atención a los grupos vulnerables a partir de la creación de seudomercados con la puesta en marcha de los subsidios a la demanda. Al combatir el capitalismo regulado lo que advierte es el riesgo que representa para la economía un presupuesto deficitario y una utilización demasiado amplia de las finanzas del Estado, que conduce a distorsionar las decisiones eficientes del mercado.

A finales del siglo XX, década del 70, surgen en Europa y los Estados Unidos las corrientes neoliberales que se presentan como adversarios del Keynesianismo, al considerar que éste fracasó en sus políticas para resolver los problemas económicos del capitalismo. Milton Friedman¹⁷ es el máximo exponente de esta corriente, como ideólogo del liberalismo económico, publicando sus obras “Capitalismo y Libertad” y “Libertad de Elegir”.

¹⁷ Conocido como orientador de la Escuela de Chicago, también llamados monetaristas, diferenciándose de los austriacos por su rechazo al patrón oro, pero iguales a éstos al rechazar los sistemas de seguridad social y las legislaciones anti-monopólicas.

Otro caracterizado ideólogo del Neoliberalismo es el Premio Nobel de Economía 1974 Friederich A. Von Hayek con su publicación “Camino de la Servidumbre”, quien además es considerado el sucesor de Ludwig Von Mises, el más claro exponente de la Escuela Austriaca pura y ortodoxa¹⁸, quien ordenó y completó el conocimiento de dicha Escuela al terminar de analizar las teorías del dinero, de la tasa de interés y el ciclo económico; en Hayek predominaron las ideas del enfoque de mercados, la competencia y la optimización.

El neoliberalismo presenta la libre competencia como la forma más eficaz de desarrollo de las fuerzas productivas con fundamento en la “libertad económica”, entendida ésta como libertad de empresa y libertad del mercado, lo cual interpreta la expansión económica de los grandes capitales en los mercados del mundo, desplazando así a sus rivales nacionales, dada su gran capacidad de competencia. La búsqueda de la expansión de la producción a partir de los nuevos mercados tiene como propósito el incremento de las utilidades, a partir de un empleo más intensivo del desarrollo tecnológico y un crecimiento acelerado en los niveles de consumo en el mercado mundial.

Este concepto de libre mercado implica el rechazo a la injerencia del Estado en la economía, el cual sólo se debe ocupar de preservar la propiedad, de velar porque se observen las reglas de la competencia y de manera clásica al orden interno, la justicia y la soberanía. La creencia ideológica de Friedman en el mercado libre, superpone cómodamente su fe ideológica en el *laissez – faire*.

Este desarrollo neoliberal de la economía del mercado se caracteriza por la desregulación de los mercados para que se rijan mediante el mecanismo de precios y la libre competencia, lo cual representa la interpretación errónea muy característica de estos economistas, al privilegiar la circulación respecto de la producción, ya que en la realidad todos los fenómenos que ocurren en la órbita de circulación de mercancías y de dinero son determinados por procesos que suceden en la esfera de la producción. La crisis monetaria no es la causa sino una de las formas en que se manifiestan las crisis económicas de la sobreproducción.

Con la obra Moneda Y Desarrollo Económico de Milton Friedman (1979), entre otros escritos, permite el surgimiento del **monetarismo** que plantea como objetivo

¹⁸ Como se señaló con anterioridad algunos autores piensan que el jefe de los austriacos en el momento de la muerte de Mises (1973) fue Murria N. Rothbard autor de un voluminoso tratado de economía que sigue rigurosamente la metodología austriaca.

el estudio el problema de la inflación y el empleo, estableciendo de manera clara y explícita que “La inflación es en todo momento y en todo lugar un fenómeno monetario”. Sintetizando así la doctrina monetarista que la inflación es ocasionada por un exceso general de demanda en los mercados de bienes y servicios que refleja, a su vez, una expansión demasiado rápida de la cantidad de dinero con respecto a las necesidades reales de la economía, es decir, un desajuste global entre la oferta y la demanda monetaria, interpretación que se deriva de la teoría cuantitativa clásica. Los monetaristas condenan la inflación como perjudicial para el crecimiento económico, presentando así el crecimiento como una consecuencia normal de la estabilidad de precios. Esta corriente considera la política monetaria, entendida esencialmente como el control de la cantidad de dinero, como el instrumento apto para alcanzar y mantener la estabilidad económica.

1.1.2.11. La Escuela de Chicago es reconocida como la madre del monetarismo, el cual pretende demostrar que el crecimiento económico depende de una adecuada y responsable conducta monetaria.

La teoría económica monetarista y su neoliberalismo es más una economía de la oferta que afirman que el gobierno en realidad no puede lograr mantener el pleno empleo; pero que si se permite que la empresa funcione con un mínimo de interferencia, ella será la encargada de invertir e innovar con el objeto de crear la demanda que requieren los bienes que ella produce, es decir, dicha economía descarga en los empresarios e inversionistas la iniciativa de crear pero también de estabilizar las economías y en los mercados la asignación óptima de los recursos.

A diferencia de la teoría ortodoxa, el Profesor de Economía de la Universidad de Stanford de Estados Unidos **Ronald I. Mckinnon** (1974) concibe una posición monetarista para los países en desarrollo, colocando de relieve la importancia del desarrollo de los mercados nacionales de capital para el crecimiento económico de dichos países, planteando de igual manera los lineamientos estratégicos para lograr el desarrollo necesario del sector financiero.

Plantea que a diferencia de la teoría neoclásica del crecimiento económico que presupone la existencia de mercados de capital que operan en un régimen de competencia perfecta, los mercados de los países en desarrollo operan en forma fragmentada, es decir, los diferentes actores económicos que actúan en dicho mercado se encuentran ante diferentes precios (tasas de interés) para los mismos servicios financieros, lo cual hace que los empresarios tengan patrones de consumo desviados del óptimo, operen con métodos de producción ineficiente y

manteniendo inventarios excesivos o por debajo del nivel adecuado. Así mismo plantea que otras consecuencias similares se derivan de la imposibilidad de obtener fondos o de colocar el dinero sobrante a tasas de rendimiento atractivas.

Considera que la intervención estatal ocasiona un empeoramiento de la situación existente, concluyendo que la clave es un levantamiento de las restricciones del comercio exterior y una plena liberalización de los mercados financieros con un uso de medidas apropiadas internas para los mercados nacionales de capital, que no cohíban con sus políticas monetaria y financiera los incentivos para ahorrar e invertir. Respecto a la entrada neta de capitales extranjeros, sostiene Mckinnon que alivia los estrangulamientos de las economías fragmentadas, pero no elimina sus imperfecciones.

Para reducir la fragmentación de estas economías en desarrollo es necesario aumentar la oferta de recursos y su eficiente distribución por el sistema financiero interno.

Frente a la inflación no es amigo de restringir la oferta monetaria, sino que las políticas antiinflacionarias tiendan a elevar la demanda de los activos monetarios (incluyendo el papel del dinero, los depósitos de ahorro y a plazo fijo) en relación con el producto nacional bruto, dejando subir libremente las tasas de interés, lo cual no producirá, según Mckinnon, déficit de crédito y descenso en la producción de bienes y servicios, pues se elevará la oferta como consecuencia de una amplia disponibilidad de capital de trabajo, ante el estímulo al ahorro agregado.

1.1.2.12. Nueva Economía Keynesiana: regresa al Keynesianismo, pero teniendo claros adelantos en temas como el equilibrio dinámico y el problema del ciclo económico, la distribución de la renta nacional y el crecimiento económico, el desarrollo económico, las cuentas nacionales y la econometría constituyéndose inicialmente la corriente económica conocida como el **Neokeynesianismo**, con autores como N.Kaldor, R. Harrod, E.Domar, J.Robinson, S.Kuznets , Leontieff, P. Davidson, M. Kalecki, S.Weintraub, entre otros.

De igual manera aparece la Nueva Economía Keynesiana liderada por P. Samuelson, J.K.Galbraith y Tobin, ante los tropiezos, dificultades y contradicciones del desarrollo económico y el papel del Estado en la economía.

A continuación se presentan brevemente algunas de las tendencias:

1.1.2.12.1 El Keynesianismo Americano: se encuentra los profesores de la Universidad de Harvard Hansen y Harris que asimilaron las tesis básicas de su maestro, pero presentando unos rasgos distintos, determinados por el análisis de las características del Estado Norteamericano y del capital monopolista que se daban en dicha economía al inicio de la primera guerra mundial, ampliando los motivos de las crisis, agregando la Teoría del Estancamiento que busca explicar la crisis a partir del debilitamiento económico de los factores motrices como son la disminución del ritmo de crecimiento de la población, la falta de territorios libres y la lentitud del progreso técnico, buscando con ello explicar las crisis en factores externos y no en el proceso interno de la propia producción capitalista. Después de la segunda guerra mundial se utilizó dicha Teoría para hacer ver la inevitable injerencia del Estado en la economía y justificar la demanda de grandes pedidos al Estado por las grandes corporaciones y de garantizar grandes construcciones por parte de este.

Consideran estos Keynesianos que el aumento de las inversiones de capital por parte del Estado y en general de los gastos gubernamentales son el medio principal de evitar la crisis económica; a diferencia de Keynes donde la regulación debería estar sustentada en el control del Estado sobre las inversiones privadas y el estímulo a partir de una adecuada política de crédito y el manejo de la tasa de interés (Karataev, Ryndina y otros, 1976b, 1118).

Para garantizar tal nivel de gastos e inversiones públicas proponen recurrir a un incremento de las tributaciones. Otros economistas de la Escuela Keynesiana sugerían que se aumente la deuda pública por considerarlo el método principal de allegar fondos al presupuesto; otros ante el crecimiento ilimitado de la deuda sugieren recurrir a una “inflación moderada”, es decir, a la emisión adicional de papel moneda para cubrir los gastos públicos.

Los seguidores de las ideas de Keynes han completado el principio del multiplicador de la economía con el principio de la aceleración, ya que consideran que la influencia del aumento de los ingresos mediante la ampliación de la demanda representa el acelerador de las inversiones.

Los Keynesianistas americanos, acerca de la regulación de la producción, sustentan la idea de una planificación a escala mundial. En 1945 publicó Hansen su libro “El Papel de América en la Economía Mundial” donde insistía en la

conveniencia de exportar capitales y mercancías de los Estados Unidos, plan que representaba un anticipo al Plan Marshall, que fue considerado como un modelo de planificación mundial. Estos planes estaban destinados a coordinar los esfuerzos de todos los países para conseguir la plena ocupación de la mano de obra y evitar la crisis económica, pero dichos planes fracasaron totalmente.

1.1.2.12.2 La Teoría del Incremento Económico: Los pensadores de esta Teoría Neokeynesiana ponen especial interés en las perspectivas y en el ritmo de una larga evolución de la economía, se atribuyen el mérito de haber introducido en la ciencia económica el “factor tiempo”, gracias a lo cual el análisis se ha tornado dinámico. Avanzan respecto a la teoría de Keynes que tenía como punto de arranque el equilibrio estático, pues se abstraía de toda modificación en el terreno de la técnica en la cualificación del trabajo y en las necesidades de la población, teorías estáticas que resultaron poco convincentes, diametralmente opuestas a la realidad, lo cual hacía necesario buscar una nueva forma de defensa de la crisis a partir de las recomendaciones keynesianas.

Entre los pensadores de la Teoría del Incremento Económico existen sustanciales diferencias en la interpretación de los problemas de la economía: a un primer grupo pertenecen quienes se dedican a buscar ejemplos que esclarezcan el vínculo entre la inversión y el ahorro; y en el segundo figuran los que concentran su interés en factores sociológicos que según ellos tienen una repercusión decisiva en el desarrollo económico.

Harrod, teórico de esta tendencia considera decisivo para el desarrollo económico en primer lugar la acumulación de capital, es decir, las inversiones, sin embargo estima que el nivel de éstas no siempre puede bastar para asegurar un ascenso equilibrado de la producción y un empleo total de los medios de producción. Al igual que Keynes, Harrod presta singular atención a la correlación existente entre el aumento de las inversiones de capital y el ahorro. Considera que la acumulación depende totalmente de la tasa de interés, es decir, que aumenta al disminuir el interés y viceversa.

Otro factor determinante de los teóricos del incremento económico es el aumento de la población que consideran una magnitud autónoma como determinante del volumen de la producción.

La teoría del Incremento Económico se ocupa principalmente en determinar las condiciones de un incremento equilibrado y proporcional de las magnitudes

económicas nacionales y en garantizar sobre esta base un ritmo rápido de desarrollo de la economía, para lo cual se sustentan en el principio keynesiano del multiplicador y el acelerador.

Harrod propone, para superar las crisis económicas, rebajar las tasas de interés emitiendo obligaciones de deuda pública sin interés alguno, donde el Estado debe poner los medios obtenidos a disposición de los empresarios en calidad de crédito gratuito. Estima este autor que para superar las fluctuaciones cíclicas es necesario mantener un nivel constante de los precios mediante el intercambio de dinero por un conjunto determinado de mercancías.

Otros teóricos de Incremento Económico como Rostow explican el movimiento de la producción por factores extraeconómicos y explica el desarrollo de la economía como fruto de la creciente inclinación del hombre hacia la ciencia, las innovaciones, hacia el progreso material y la comodidad, entre otros. Consideran que las tendencias y las necesidades del hombre son inmutables, cuando en la realidad las inclinaciones de las personas cambian de acuerdo con el régimen social y son determinadas por éste.

Las Teorías del Incremento Económico testimonian que la tentativa de perfeccionar la doctrina de Keynes no ha tenido buen éxito económico. (Karataev, Ryndina y otros, 1976b, 1145 - 1149).

1.1.2.13. Las Teorías de la “Transformación del Capitalismo”, entre estas figuran las siguientes:

1.1.2.13.1. La Teoría de la Revolución Capitalista que fue impulsada por sociólogos y economistas de la Nueva Derecha Norteamericana como A. Burley en su libro “La Revolución Capitalista del Siglo XX” en el cual sostiene la idea de que el capitalismo moderno es un capitalismo corporativo, que no es controlado por los capitalistas sino por gerentes asalariados que son representantes del pueblo. Igualmente escribe “El Poder sin Propiedad” donde asegura que en Estados Unidos se está llevando a cabo “una revolución social”, donde la dominación de la oligarquía financiera ha sido suprimida y la propiedad colectiva ha reemplazado a la particular, en lo que en su conjunto se ha denominado democracia económica o el capitalismo popular, que busca revitalizar la economía privada, elevando la función del Estado a la planificación de la economía nacional.

Otro economista norteamericano M. Nadler publicó el “El Capitalismo Popular”, en el cual se afirma que en el capitalismo actual ha venido teniendo lugar una dispersión de la propiedad y una democratización del capital, escenario donde desaparecen las clases y sus contradicciones, se “nivelan los ingresos” y se eliminan las crisis económicas, mito que aparece a partir de la observación de las bolsas de valores donde los propietarios son hombres y mujeres y niños que han visto que sus ahorros en los bancos están invertidos en empresas industriales, observación que se hace sin ningún miramiento sobre la distribución de las acciones, su número y su valor.

Los predicadores del “capitalismo popular” afirman que al progresar las sociedades anónimas la propiedad privada se convierte en propiedad colectiva y por este camino se logra un estado de bienestar general, la justicia en la distribución, la libertad y democracia económica.

Entre los pensadores de la nivelación de los ingresos figuran E. Johnston, A. Hansen, A. Burley, J. Galbraith y Kuznets, este último autor del libro “La Cuota de los Grupos que Poseen Altos Ingresos en la Renta y el Ahorro”.

1.1.2.13.2. La Teoría de la Revolución Administrativa es una de las Teorías de la Transformación del Capitalismo, la cuales propagada también por el economista americano Galbraith en su obra “La Sociedad de la Abundancia”, donde se muestra el capitalismo americano como una sociedad de abundancia sin precedentes. Asevera que la desigualdad de ingresos va disminuyendo al aumentar los salarios y que la abundancia es el excedente de mercancías, pasando por alto la diferencia entre las necesidades y la demanda efectiva; según Galbraith la finalidad de la producción capitalista no es la ganancia sino la satisfacción de las necesidades. Igualmente afirma que en los Estados Unidos no existe paro económico.

1.1.2.13.3. La Teoría de la Economía Coordinada se ha extendido en Francia y se presenta como un tercer camino de desarrollo de la sociedad y como una síntesis de las ideas capitalistas y socialistas; régimen en el cual los representantes del Estado y de las empresas se reúnen para discutir los problemas de las inversiones de capital de la producción y del cambio para adoptar decisiones al respecto.

Esta teoría se sustenta en la idea de un “modo de vida único” de toda la población como resultado del supuesto aumento del bienestar. Algunos pensadores que datan desde los años 30 son F. Blok-Lené y Jeanneney Cousté.

1.1.2.13.4. Otra teoría de la Transformación del Capitalismo están sustentadas en el **Humanismo Económico y las Relaciones Humanas**, considerando que las condiciones de opresión del individuo han pasado a la historia, dando paso a las relaciones humanas entre empresarios y obreros que estructuran sus relaciones sobre los principios del humanismo y la moral cristiana, relaciones que van extendiéndose poco a poco a toda la sociedad y no sólo en las empresas industriales, tendencia que ha llevado a la creación de institutos de relaciones humanas o facultades en las universidades americanas. La obra más caracterizada al respecto es una recopilación de artículos de conocidos economistas holandeses, británicos y americanos bajo el título “Las Relaciones Humanas y la Dirección Moderna”.

1.1.2.13.5. Entre las variables modernas de la transformación del capitalismo encontramos la que se conoce como “**Segunda Revolución Industrial**” y otras teorías tecnocráticas que han venido recorriendo el mundo. Entre sus promotores aparecen los economistas americanos Drucker y Deebold, el francés Fourastier y otros, sustentadas en los progresos cualitativos que en materia tecnológica han venido garantizando una mayor automatización del trabajo, el aprovechamiento de otros tipos de energía, tendencia que se muestra como una revolución que rejuvenecerá el régimen económico y social actual, la supresión de las crisis y la miseria, ya que permitirán aumentar la demanda de los medios de producción, elevar la productividad del trabajo y abastecer a la población de medios de consumo baratos.

1.1.2.13.6. Una última tendencia de la literatura económica contemporánea tiene que ver con **Teoría de La Integración** que ha pasado a ocupar una de las preocupaciones centrales tanto de los defensores del capitalismo regulado como de los neoliberales, ante los crecientes procesos de globalización del conocimiento, tecnológica, económica y política y ante los progresivos problemas de desequilibrios ambientales, inestabilidad económica como la actual recesión mundial, los altos niveles pobreza y la confrontación geopolítica, entre otros.

El proceso de integración, para estos pensadores busca la tendencia a la aproximación económica de las naciones y la búsqueda del progreso.

Entre los economistas no hay criterio unificado frente a la integración: los partidarios del capitalismo regulado la interpretan como un medio de planificación económica mundial, mientras que para los neoliberales representa el retorno a la libre competencia en el mercado mundial, discrepancias que no son de carácter básico. (Karataev, Ryndina y otros, 1976b, 1120 – 1128 y 1153 - 1163).

1.1.2.14. El Maltusianismo Contemporáneo: Los estadounidenses Vogt autor de “El Camino de la Salvación” y de “¡Hombres! el Medio de Sobrevivir”, Pierson y Harner autores de “El Hambre Universal” y Cook autor de “La Fecundidad Humana, Dilema Actual”, frente a la refutación de las tesis de Malthus ante la disminución de la tasa de la natalidad y la no ocurrencia del incremento catastrófico de la población, aparecen con la teoría del “envejecimiento” de la población dada la creciente disminución de la mortalidad, lograda gracias a los progresos de la medicina y a las condiciones de vida en el mundo desarrollado, que ha aumentado la edad de esperanza de vida.

El Maltusianismo moderno ha acuñado la teoría de la población óptima según la cual hasta un determinado punto, el aumento de la población es un factor positivo, pero llegando el momento en que se rebasan esos límites, entonces el aumento poblacional repercute desfavorablemente en el nivel de bienestar de la gente. Afirman igualmente que toda la superficie terrestre apta para la agricultura está en explotación, además de la fertilidad de las tierras cultivadas están descendiendo gradualmente y las nuevas inversiones de trabajo y de capital en la agricultura produce un beneficio cada vez menor, lo cual explica la existencia de un nivel óptimo de población; reflexión que ha sido refutada en la actualidad donde los habitantes ocupados en las actividades agrícolas van disminuyendo y la producción continua creciendo.

Estos teóricos consideran el incremento numérico de la población como un proceso puramente biológico, a su juicio existe una ley de súper población permanente e inmutable, desconociendo que a cada régimen económico le es inherente una ley demográfica, que determina el nivel y el carácter de la utilización de la población así como su crecimiento natural. (Karataev, Ryndina y otros, 1976b, 1126 - 1128).

1.1.2.15. Economía de los Problemas del Subdesarrollo: Durante las últimas décadas se han publicado en los países numerosas obras sobre los problemas de los países en desarrollo, cuya característica común plantea la negación de las posibilidades de un camino propio de evolución de los países económicamente

débiles y las fuertes contradicciones existentes entre los países desarrollados y los subdesarrollados. Entre las obras de economistas norteamericanos vale la pena resaltar “El Futuro de los Países Desarrollados” de Staley, “Problemas Económicos de la Década del 60” de Hansen, “Formación del Capital y de las Inversiones Extranjeras en los Países Subdesarrollados” de Wolfe y Safrin y “Política Económica. El Negocio y la Dirección” de Watson; así como “La Exportación de Capitales hacia los Países Subdesarrollados” del economista alemán W. Gut, entre otros.

1.1.2.16 Enfoques económicos alternativos¹⁹: Para finalizar es importante resaltar algunas propuestas en el marco del desarrollo:

1.1.2.16.1 Enfoque Estructuralista surgió la propuesta para superar el subdesarrollo en América Latina, la cual tomo auge desde los años cincuenta, conocida como **pensamiento Cepalino²⁰**, que comprende la teoría relacionada con la concepción del sistema centro-periferia; la versión “contable” de la teoría del deterioro de la relación de términos de intercambio que explora su significado en términos del ingreso, de los ciclos y la industrialización, las cuales están destinadas a develar las causas del problema del subdesarrollo (Rodríguez, 1980, 1-15).

Este pensamiento Estructuralista fue liderado por Raúl Prebisch y sus desarrollos aparecen en documentos tales como “El Desarrollo Económico de América Latina y Algunos de sus Principales Problemas” y “El Estudio Económico de América Latina”, “La Inflación Escolástica y la Moneda Argentina”, “Observaciones sobre los Planes Monetarios Internacionales” , “La Conferencia Económica y la Crisis Mundial”, “Interpretación del Proceso de Desarrollo Latinoamericano”, entre otros.

Estos aportes teóricos (Rodríguez, 1980, 2-3) conllevan a algunas políticas de desarrollo tales como la conducción deliberada del proceso de industrialización, una política de criterios de asignación de recursos, y de selección de tecnología, la planificación del desarrollo y el papel del Estado en la economía, posteriormente el desarrollo de la teoría de la inflación y el análisis de los obstáculos estructurales al desarrollo, las cuales despliega a través de políticas en materia de relaciones económicas internacionales (protección selectiva del mercado interno, integración latinoamericana, asistencia técnica, financiamiento externo, política anti cíclica y/o

¹⁹ Propuestas que brinden a los países en desarrollo enfoques que favorezcan estrategias de desarrollo propias, tales como el Modelo Asiático comentado por Joseph Stiglitz (2002, 35)

²⁰ Pensamiento de la Comisión Económica para América Latina CEPAL

compensatoria del deterioro de las relaciones de intercambio, exportaciones de manufactura); políticas agrarias (en materia de investigación y extensión, incentivos tributarios, reformas agrarias, entre otras), políticas en materia social, laboral y de ingresos (redistribución del ingreso, políticas activas de empleo, políticas en el ámbito social), políticas anti-inflacionarias de corto plazo, acentuación del intervencionismo de Estado y su papel en la conducción deliberada del desarrollo y reforma fiscal.

1.1.2.16.2. El Neoestructuralismo: a finales de los años 80 surgió esta tendencia, expresando Sunkel (1991,17) que buscaba intentar aportar soluciones menos recesivas y regresivas a problemas inflacionarios y de desequilibrio comercial, enfoque de corto plazo que busca presentar una versión teórica distinta al enfoque ortodoxo neoliberal, propuestas que sustentó en el legado positivo de un ideario propiamente Latinoamericano sobre el desarrollo. El Neoestructuralismo afirma que la condición de subdesarrollo que persiste en los países de Latinoamérica no se debe tanto a distorsiones inducidas por la política económica sino que son de índole endógeno y estructural.

Continúa Sunkel afirmando que las tres características decisivas de la economía latinoamericana de los años 80 eran: la vigencia de un modelo de inserción comercial que dadas las tendencias del comercio internacional conduce a una especialización empobrecedora; el predominio de un mercado productivo desarticulado, vulnerable y altamente heterogéneo y concentrador del progreso técnico, incapaz de absorber productivamente el incremento de la fuerza de trabajo; y por último, la persistencia de una distribución del ingreso altamente concentrada y excluyente, que evidencia la incapacidad del sistema para disminuir la pobreza.

Este entronque entre el corto y el largo plazo ha permitido la consolidación y el desarrollo de la renovada propuesta sobre “Transformación Productiva con Equidad” para la región de América Latina. Esta transformación se expresa en la propuesta del mencionado economista chileno Osvaldo Sunkel “Del Desarrollo Hacia Adentro al Desarrollo Desde Dentro” (1991, 35-80), reafirmando que lo verdaderamente crítico no es la demanda sino la oferta: acumulación, calidad, flexibilidad, combinación y utilización eficiente de los recursos productivos; la incorporación del progreso técnico, el esfuerzo innovador y la creatividad; la capacidad organizativa y la disciplina social; la frugalidad en el consumo privado y público, el acento en el ahorro nacional, así como la adquisición de la capacidad para insertarse dinámicamente en la economía mundial. En suma, concluye

Sunkel (1991, 19) es el esfuerzo propio “desde dentro” para un desarrollo sostenible.

Sunkel (1991,20), señala que otro elemento trascendente de esta estrategia es la restauración y respeto de los equilibrios macroeconómicos básicos, que sin ser condición suficiente si son necesarios para lograr la sustentabilidad del proceso de desarrollo.

Otro objetivo irrenunciable de esta nueva agenda para el desarrollo es la equidad y la justicia social. Sunkel citando la contribución del trabajo de Nora Lustig “Equidad y Desarrollo”²¹ destaca que en el contexto de las restricciones el mayor hincapié ha de situarse en los problemas de extrema pobreza y en las políticas para aliviarla y erradicarla definitivamente, y en el mediano y largo plazo la búsqueda de la equidad, entendida como distribución del ingreso y mejorar las condiciones de vida en general.

1.1.2.16.3. Desarrollo a Escala Humana: como una propuesta alternativa surge esta línea de pensamiento económico que crítica al pensamiento monetarista neoliberal y a las frustraciones del desarrollismo, cuyos máximos exponentes son Manfred Max-Neef, Antonio Elizalde y Martín Hopenhayn

En su obra ‘Desarrollo a Escala Humana. Una Opción para el Futuro’ Max-Neff y otros (1995,14-15), abordan la temática que se concentra y sustenta en la satisfacción de las necesidades humanas fundamentales, en la generación de niveles crecientes de auto dependencia y en la articulación orgánica de los seres humanos con la naturaleza y la tecnología, de los procesos globales con los comportamientos locales, de lo personal con lo social, de la planificación con la autonomía, y de la sociedad civil con el Estado. Este pensamiento propone lograr la transformación de la persona–objeto en persona–sujeto del desarrollo el cual se considera un problema de escala humana. El desarrollo por lo tanto debe referirse a las personas y no a los objetos, por consiguiente lo que se debe medir no es el producto interno bruto sino el crecimiento cualitativo de las personas, a partir de satisfacer las necesidades fundamentales.

Este enfoque supera el error típico que se comete entre lo que son las necesidades propiamente dichas y lo que son los satisfactores de esas necesidades. Las necesidades humanas pueden desagregarse conforme a

²¹ Este trabajo se puede leer en la obra citada de Osvaldo Sunkel como compilador (1991, 81-111).

múltiples criterios, tales como: según categorías existenciales las cuales incluyen las necesidades de ser, tener, hacer y estar y según las necesidades axiológicas como la subsistencia, protección, afecto, entendimiento, participación, ocio, creación, identidad y libertad; categoría de necesidades que pueden combinarse para la búsqueda de satisfactores que puedan contribuir a la satisfacción de diversas necesidades, satisfactores que pueden variar según el tiempo, lugar y circunstancias.

Diferenciando el concepto de necesidad y de satisfactor se pueden formular dos postulados de este enfoque: primero las necesidades humanas son finitas, pocas y clasificables y segundo, las necesidades fundamentales son las mismas en todas las culturas y en todos los periodos históricos; lo que cambia son los medios utilizados para la satisfacción de las necesidades (satisfactores).

Max- Neef, Elizalde y Hopenhayn (1995, 27-28)reinterpretan el concepto tradicional de pobreza que se refiere a la situación de aquellas personas que se encuentran por debajo de un umbral de ingreso, noción que consideran estrictamente economicista y sugieren varias pobrezas según la necesidad humana fundamental que no es adecuadamente satisfecha, por ejemplo pobreza de subsistencia debido a la alimentación y abrigo insuficiente, pobreza de entendimiento debido a la deficiente calidad de la educación, entre otras. Cada una de estas pobrezas generan patologías, toda vez que rebasan los límites críticos de intensidad de la duración, por ejemplo, un individuo cesante de manera prolongada cae en una “montaña rusa” emocional que comprende por lo menos cuatro etapas: shock, optimismo, pesimismo, fatalismo, esta última etapa representa la transición de la inactividad a la frustración, y de allí a un estado de apatía donde la persona alcanza su más bajo nivel de autoestima; pero así mismo existen patologías colectivas de la frustración propias de la actual crisis, lo cual se constituye en uno de los grandes desafíos de dicho enfoque.

El desarrollo a escala humana apunta hacia una necesaria profundización democrática. Al facilitar una práctica democrática más directa y participativa puede contribuir a revertir el rol tradicionalmente semi-paternalista del Estado latinoamericano, en un rol estimulador de soluciones creativas que emanen desde abajo hacia arriba, y que resulten más congruentes con las aspiraciones reales de las personas. El desafío va más allá del tipo de Estado democrático y se extiende hacia la capacidad de la propia sociedad civil para movilizarse y adecuar un orden político representativo a los proyectos de los diversos y heterogéneos sujetos sociales. Estos procesos de protagonismo creciente resultan decisivos para

articular proyectos que expandan la autonomía nacional y que socialicen de manera más equitativa los frutos del desarrollo económico, a partir de poder conciliar participación con heterogeneidad.

1.1.2.16.4. Economía del Bienestar: Autores reconocidos de las diferentes corrientes son: El profesor de Economía y filosofía de las Universidad de Harvard y Cambridge Amartya Sen, los profesores de la Universidad de Brown EUA en filosofía y literatura Martha C. Nussbaum y de filosofía y valores humanos en medicina Dan Brock, el profesor de teoría social y política de la Universidad de Oxford de Inglaterra G.A. Cohen, los profesores de sociología de la Universidad de Helsinki Finlandia Erik Allardt y de la Universidad de Stockholm Suecia Robert Erikson, y el profesor de economía de la Universidad de Róterdam Holanda Bernard M. S. Van Praag, entre otros.

Consideran que más que medir el producto interno bruto PIB u otros indicadores económicos, como signos de prosperidad de una nación o región del mundo, es necesario medir la capacidad de las personas, esto es, lo que sean capaces de hacer y ser en varios aspectos de la vida. Lo anterior hace que se concentren en la calidad de vida²² entendida como las formas en que las personas pueden realmente funcionar en varias áreas, y no vista de manera única como la medida de la opulencia o la utilidad.

Para meditar bien sobre este problema se requiere una descripción rica y compleja de lo que las personas pueden hacer y ser, es decir, de la profunda complejidad de valorar la vida humana, medida y evaluación que enfrenta a los economistas que toman decisiones políticas con los científicos sociales y los filósofos, además porque también se requiere saber cómo le va a la gente en las distintas partes del mundo. (Nussbaum y Sen, 1996, 16).

La búsqueda para encontrar criterios adecuados para valorar la calidad de vida ha llevado a varios enfoques: Para Sen lo refiere a la capacidad, Cohen además de la capacidad, plantea que se deben concentrar en lo que él llama la 'vía media' que la aproxima a la idea de los "funcionamientos", que no son otra cosa que considerar la vida que lleva una persona como una combinación de varios quehaceres y seres, los cuales varían desde aspectos tan elementales como el estar bien nutrido y libre de enfermedades, y más complejos como el respeto

²² Muchos autores prefieren el término calidad de vida porque consideran que no es posible medir todos los elementos que conforman el estándar de vida y en oposición a las mediciones de bienestar que han utilizado conceptos exclusivamente económicos como el PIB per cápita.

propio, la preservación de la dignidad humana y tomar parte en la vida de la comunidad, entre otros.

En la obra citada, plantea Sen (1996, 56) que la capacidad de una persona se refiere a las diferentes combinaciones de “funcionamientos”, entre los cuales cada uno puede elegir la clase de vida que tendrá. Considera que la libertad de llevar diferentes tipos de vida se refleja en el conjunto de capacidades de la persona. La capacidad de una persona depende de características personales y de arreglos sociales, pues una explicación total de la libertad de un individuo debe ir más allá de las capacidades de la vida personal y prestar atención a los otros objetivos de la persona como las metas sociales, donde las capacidades humanas constituyen una parte importante de la libertad individual. Sen indaga, por ejemplo, sino se tiene el valor de elegir vivir de cierta manera, aunque se pueda vivir de esa manera si así se elige, la pregunta es ¿se tiene la libertad de vivir de esa manera, es decir, la capacidad correspondiente?.

Continúan Nussbaum y Sen (1996, 19 y 20) expresando que otras vertientes prestan importancia a las cuestiones de las tradiciones locales al evaluar la calidad de vida de las personas en diferentes partes del mundo, para tener en cuenta las esenciales en el florecimiento, o en cambio, buscar una explicación universal de una buena vida humana y evaluar las tradiciones locales en comparación con ella. Plantean que apegarnos a las tradiciones tiene la gran ventaja de tener un punto de partida definido y un camino claro para conocer lo que queremos saber. También puede ofrecer la ventaja de lograr el respeto a las diferencias (dada la pluralidad y complejidad de las tradiciones), en vez de decirles a las personas en regiones distantes del mundo lo que deben hacer y ser, se deja a ellas la elección. Advierten que las mayorías de tradiciones contienen elementos de injusticia y opresión, tan arraigados que muchas veces es difícil encontrar una base para enjuiciar estas desigualdades, sin pensar en el funcionamiento humano de una manera más crítica y universal, que permita defender la vida de aquellos que la tradición ha oprimido y marginado, lo cual implica conocer de dónde provienen las normas y de qué manera se puede saber que son las mejores o no.

Nussbaum y Sen (1996, 20) referenciando a Walzer, afirma que de igual manera juega gran importancia el relativismo cultural, donde se presta atención, por ejemplo, a los tipos de críticas y descontentos que podrían surgir dentro de la sociedad, lo cual permitiría entender que es una buena vida para una sociedad en su conjunto.

Nussbaum y Sen (1996, 20) referenciando a Scanlon quien pone en duda que el deseo sea una medida adecuada de la calidad de vida y propone un escrutinio critico de una “lista sustantiva” de los elementos que hacen que la vida humana sea valiosa.

Taylor estudia las formas de razonamiento que usan las personas cuando argumentan que una forma de vida es mejor que otra para los seres humanos.

Nussbaum ofrece una importante explicación de calidad de vida en término de la lista de funciones humanas básicas (Aristotélicas), que pretende ser válidas para todos los seres humanos, lista de funciones que converge de manera sorprendente con las propuestas de Sen, Erikson, Allardt y Brock, aunque provienen de tradiciones intelectuales diferentes.

Finalmente esta escuela explora las preguntas sobre la calidad de vida en la economía del Bienestar y la formación de la política pública, estudiando los criterios de asignación de recursos, toda vez que la forma en que las personas perciben sus condiciones de vida, muestra las percepciones relativas con respecto a los problemas sociales circundantes.

1.2 SINTESIS DE LA HISTORIA DE LA CONTABILIDAD

A continuación se entra a desarrollar una breve síntesis del avance de las técnicas contables como respuesta a los progresos de la actividad económica, así como las preocupaciones del pensamiento contable y la relación con los grandes acontecimientos y dinámicas económicas, así como la concordancia de algunas escuelas contables con la aplicación de algunos conceptos de la economía.

1.2.1 El Empirismo

1.2.1.1 La Contabilidad en la antigüedad: Vlaemminck (1961, 1) plantea que “la historia de la técnica de las cuentas data de la más remota antigüedad, puesto que se confunde con la historia de la economía. En efecto, todo progreso económico viene necesariamente marcado por el nacimiento del desarrollo de técnicas que le sirven de apoyo y de auxilio. Puede, pues, afirmarse a priori que el llevar libros o cuentas, al menos en sus aspectos elementales, es tan antiguo como el propio comercio. (...) y debe también su origen al desarrollo de la vida social, y en particular a la formación de las colectividades organizadas y a los Estados.”

Cuatro milenios antes de la era cristiana (a.c), hay testimonios documentales escritos como textos contables, contratos, recibos, cartas particulares y comerciales, grabados en planchas o tablillas de arcilla cruda, que muestran una vida económica y social cruzada de brillante prosperidad que permitió el desarrollo de instituciones comerciales y bases económicas que se aproximan a ciertas técnicas actuales, Sumerios²³ que han sido para la Mesopotámica iniciadores de la civilización.

Posteriormente evidencias como el código promulgado por el Rey Hammurabi (reino hacia el año 2000 a.c.) que es la más antigua e importante colección de leyes que informa de la organización babilónica, sus códigos: civil, de comercio, marítimo, penal y procesal, contiene además textos de contratos de matrimonio, donación, préstamos, venta, arrendamiento, depósito y comisión, así como planchas de centenares de documentos relativos a transacciones comerciales, entre otros, si bien no se tenía una verdadera contabilidad, por lo menos se registran ciertas operaciones en forma de cuentas-registros.

En cuanto a la técnica de registro de cuentas se evolucionó lentamente a lo largo de siglos y en las tablillas se distinguen: clase de objetos entregados, el nombre de los compradores, las cantidades entregadas a cada uno y el total de dichos suministros. Algunas planchas ofrecen elementos de la cuenta moderna como el saldo del periodo anterior, la serie de partidas positivas, de partidas negativas y el saldo final, lo cual balancea la cuenta con partidas superpuestas donde se registraban actividades comerciales, agrarias, metalúrgica del cobre, textil, la joyería de metales y piedras preciosas, y muchos siglos más tarde con la transformación de la economía de los templos en organizaciones laicas de banca y préstamo (ejemplo la Banca EGIBI). (Vlaemminck 1961, 2-3),

Así mismo, en el Egipto faraónico se han encontrado gran cantidad de documentos que se refieren principalmente a las entregas en especie o en dinero al tesoro, a los jornales de obreros y empleados, así como a las cuentas de los templos. Estos papiros los elaboraban los escribas que además de comprender el millar de jeroglíficos y su significado, tenían que aprender aritmética y los elementos de la teneduría de libros. Respecto del conocimiento de la contabilidad por los escribas, tanto en la administración de las haciendas, el tesoro público y los templos, parece menos perfecta que la de los babilónicos, pero muy enfatizada a la contabilidad pública (Vlaemminck 1961, 11-14).

²³Sumerios: del país de Sumer - la Caldea donde naciera Abraham.

Posteriormente las conquistas de Alejandro (332 a.c) y Omar (642 de la era cristiana), fueron cerca de mil años donde el Helenismo reinó en Egipto, y no solo se difundió la lengua griega, las costumbres, sino también los procedimientos contables y bancarios en uso en Grecia. Es importante mencionar entre otros, los papiros de Zenón que constituyen más de mil cartas, notas, cuentas, recibos y solicitudes entre otros de un influyente hombre de negocios, importador, administrador de vastas explotaciones agrícolas y secretario influyente del rey Ptolomeo Filadelfo, lo que confirma la influencia de la contabilidad de Grecia en esa época y su adaptación a una economía en el que el sistema monetario no logro sustituir por completo la economía natural, con pagos también en trigo y otros productos, lo cual generó diferencias entre las cuentas expresadas en moneda y en especie, lo cual aparece igualmente en las cuentas gubernamentales de los bancos y graneros del Estado.

Al igual que el sistema contable de Grecia, el libro diario detallaba las operaciones cotidianas; los ingresos y los gastos se anotaban cronológicamente, lo que originó un continuo juego de sumas y restas, cortadas con frecuentes saldos; igualmente se encontraban cuentas sintéticas por varios días, o del mes o el año.(Vlaemminck 1961, 15-25).

En la antigua Grecia los primeros banqueros fueron los sacerdotes. La contabilidad del templo de Delfos permite conocer el sistema monetario caracterizado por diversas monedas, el aporte hasta de las menores ofrendas aportadas a Dios, de algunos hechos económicos como el precio de la cebada, los transportes, entre otros.

En la contabilidad griega el orden de las cuentas fue cronológico, los ingresos se enumeraban antes que los gastos, aparecen a continuación las contribuciones de las ciudades y de los particulares, así mismo el alquiler y arrendamiento de los bienes confiscados; todos los ingresos extraordinarios figuraban en primer lugar.

Los banqueros griegos de los templos y los primeros bancos privados anotaban en sus registros todas las cantidades que pasaban por sus manos, con las fechas de entrada y salida, donde cada cliente tenía una cuenta abierta a su nombre con una página para el activo y otra para el pasivo, cuyos libros se llevaban con lealtad y exactitud.

Los banqueros Atenienses conocían un documento en forma de cheque que permitía incluso hacer remesas de fondos a otras ciudades donde tenían corresponsales.

La multiplicidad de sus negocios los obligaba a tener numeroso personal, reclutado entre los esclavos, llegando a tener cajeros, ordenanzas, contadores, empleados encargados de recibir los depósitos de títulos y para la custodia y servicios de valores, escribas para la correspondencia, para redactar contratos como personas con experiencia para que los derechos quedaran a salvaguarda.

Como consecuencia del desarrollo de los bancos atenienses el interés del dinero se fijaba libremente, el cual variaba según las circunstancias, siendo los más altos los de los “préstamos marítimos”.

Las oficinas de los mencionados bancos se ubicaban en el centro del barrio mercantil donde se encontraban los propietarios de minas, los dueños del dinero, los armadores y capitanes de naves, y los mercaderes.

Como la mayoría de las ciudades griegas tenían dos monedas, una de buena aleación para el comercio exterior y la otra “alterada” para el interior. A causa de la gran estructura comercial, Atenas se vio obligada a tener una moneda estable que tuvo gran aceptación. Este escenario permitió a los contadores superar las dificultades derivadas de la multiplicidad de monedas de las distintas ciudades, donde la equivalencia de monedas era difícil de establecer.

Atenas en materia de contabilidad pública poseía una institución de vigilancia de la hacienda pública: El Tribunal de Cuentas de los Diez que tenía como función comprobar las cuentas de los recaudadores públicos y administrar justicia a los contadores poco escrupulosos. En segunda instancia funcionaba una organización de censores llamada Colegio de los Eutymes (Vlaemminck 1961, 27-31).

En Roma, se da una contabilidad organizada, los particulares, los comerciantes, los banqueros y las grandes empresas agrícolas exigían una contabilidad detallada y su control. Igual que en el Derecho eran meticulosos y formalistas con el registro de las operaciones correctamente. Cicerón, en uno de sus discursos, habla de la importancia que los romanos le concedían a las cuentas y juzgaba como negligente, como anormal e incluso culpable a quien no las llevara, refiriéndose contra el Pretor Verres acusado de concusión y de depredaciones en Sicilia.

El libro fundamental fue el de ingresos y gastos (codex accepti et expensi) donde se asentaba el importe, la clase y las fechas de las transacciones que se apuntaban de manera sumaria en una especie de “memorial” (llamado los adversaria); codex que tenía un valor probatorio superior al de nuestros libros de contabilidad y sus registros consentidos por el deudor se consideraban como obligación. Otro libro de cuentas era el de los préstamos (kalendarium) donde se señalaba en el primer día del mes los vencimientos del principal y del interés.

Los banqueros romanos hicieron del codex un verdadero “libro de caja” a dos columnas: los ingresos constituían el abono (acceptum) y las salidas de fondos o debe (expensum). Independiente de este libro llevaron un diario especial liber rationum o libro de cuentas en el que cada cliente tenía una cuenta abierta a su nombre y cuyas anotaciones se llamaban créditos (arcaria), el cual se consideraba el verdadero libro principal.

Los banqueros agrupados en torno al Foro, se ocuparon del cambio y de la negociación del papel de crédito que con el gran desarrollo de las empresas comerciales había alcanzado mayor extensión en Roma que en Atenas, derivando inmensos recursos que alimentaban las actividades económicas romanas. Desarrollaron significativamente los documentos de crédito y de pago, y dieron gran impulso al cheque: el particular que tenía dinero depositado en una cuenta abierta en el banco, entregaba a sus acreedores un cheque sobre su banquero, en ocasiones cuando eran grandes sumas, el banco en lugar de pagar a la vista exigía un preaviso y fijaba una fecha para su pago. Los Banqueros estaban obligados a dar cierta publicidad a sus documentos contables, y a petición de sus clientes debían facilitarles un extracto de cuenta (editio rationum).

La cuenta de capital ocupaba un lugar importante en la contabilidad romana, explicado por el hecho de que los patricios no se ocupaban directamente de la administración de su patrimonio, sino que hacían que sus bienes los administrasen los curatores calendarii, que eran los esclavos más hábiles y que debían rendir cuentas de su gestión: es evidente que anotaban lo que su dueño les había confiado (credidit) y lo que habían devuelto (dehabet). Nos encontramos ante una contabilidad de gestión que es imposible confundir con el sistema de partida doble.

Las devaluaciones eran cosa corriente en la antigüedad, lo que ocasionaba a los contadores grandes preocupaciones, hecho económico que llevo también a los

particulares y los comerciantes a no conceder crédito al valor nominal del aureus y se acostumbraron a pesar cada moneda para determinar su valor real, llegando a tal punto que a mediados del siglo III los bancos Alejandrinos decidieran de común acuerdo no cambiar y ni aceptar la moneda imperial, lo cual obligo a las autoridades romanas mediante decreto (papiro del año 260) exigir a los banqueros a que abran sus oficinas y acepten todas las monedas y las cambien. Estas devaluaciones sucesivas provocaron una vertiginosa alza de precios (Vlaemminck 1961, 32-39).

1.2.1.2 La Contabilidad en la Edad Media: La caída del Imperio Romano de Occidente y la invasión de los Bárbaros se consideran los acontecimientos que marcan el fin de una civilización y el nacimiento de la edad media occidental, que se caracterizó por el desarrollo de la sociedad feudal identificada desde la economía en el aparte pasado 1.1.1.2 “Síntesis del Pensamiento Económico” del presente trabajo.

Para efectos de la historia de las técnicas auxiliares de la contabilidad se deben diferenciar tres periodos: el primero que inicia desde el fin de antigüedad hasta inicios del siglo XIII donde la contabilidad permanece relativamente estacionaria, con sistemas contables incompletos, como resultado de la invasión de los Bárbaros y hace parte del pensamiento contable empírico; el segundo periodo comprendido entre el siglo XIII y finales del siglo XV donde se asiste a la transformación de la partida simple en la partida doble y el Tercer periodo comprendido entre los siglos XVI hasta mediados del Siglo XIX es señalado como de expansión y perfeccionamiento de la partida doble y del desarrollo de la primera escuela en la disciplina contable “El Contismo”.

1.2.1.2.1. Periodo de estancamiento de la técnica contable: Algunos historiadores de las técnicas afirman que en este primer periodo donde, como se expresó, la contabilidad permanece relativamente estacionaria, con sistemas contables incompletos, se origina una regresión en la actividad económica en el occidente cristiano, tiempo donde se degenera e incluso no quedan mayores vestigios de las cuentas como resultado de la invasión de los Bárbaros.

A partir del siglo XI, con Las Cruzadas, resurge la actividad económica en Europa occidental, unida a una considerable extensión del crédito y con ello reaparecen los registros contables de tales actividades. Inicialmente los registros se hicieron en forma de **memorial** donde se registraron una tras otra las operaciones que no se efectuaban en estricto contado, supliendo así solo simples fallos de la memoria.

Estos registros eran puramente cronológicos y sin ninguna clasificación, por ejemplo Federigo Melis citado por Vlaemminck (1961, 55) encontró en el libro de unos banqueros florentinos que operaban en Bolonia (1211) el registro de cada préstamo y cada deposito como una operación aislada, sin el menor intento de compensación, así mismo en el libro de Detacomando que dirigía una explotación agrícola en el cual solo se recogen operaciones de crédito con asientos que datan de 1241 a 1272, entre algunos casos señalados por el historiador.

Algunos memoriales primitivos en la Edad Media, contienen algunas partidas de ingresos - gastos que se consideran de **transición hacia la partida simple**, ya que la verdadera característica de dichos registros continuaban siendo las operaciones de crédito, como en el caso del Guillaume de Rijckel (1249 – 1272) y con las cuentas de la abadía de Saint Trond, que además registraba ingresos y gastos por descripciones de bienes y de rentas, y listas de arrendatarios, entre otras. Otros documentos contables además de detallar operaciones de crédito son verdaderos memoriales - inventarios, lo cual dependía ya de la extensión adquirida de sus operaciones, por ejemplo de Simón de Rikelike (1313- 1326) un gran propietario rural de once municipios de Flandes.

Cuando los comerciantes, o sus contadores se pusieron a registrar ciertas cuentas de corresponsales y más adelante cuentas de valor como la de mercancías se empezó a evolucionar hacia la partida simple, pero sin que esto último represente una evolución ya que tuvo su origen en la antigüedad (Egipto, Grecia o Roma).

Parece natural pensar que a medida que las operaciones se hacían más complejas y que las actividades se multiplicaban en el seno de las empresas, sus directivos y contadores sentían la necesidad de vigilar atentamente y de manera más metódica dichas actividades. Así cada vez era mayor el número de cuentas que se llevan y al final el número de libros llegó a ser considerable en las grandes empresas de la Edad Media como los Bonsignori, los Datini, los Peruzzi, los Médici, entre otras, frecuentemente dotadas de numerosas sucursales y agencias; grandes empresas admirablemente organizadas y administradas.(Vlaemminck 1961, 73)

Algunas de las empresas citadas por Vlaemminck (1961, 81 - 95) utilizaron en la edad media **la partida simple** como en los casos de las contabilidades de los Templarios, la compañía de Bene, la sociedad familiar de los Peruzzi, las cuentas de dos cambistas bruselenses de Collardde Marke y Guillaume Ruyelle, las cuentas de los mercaderes y banqueros franceses Hermanos Bonis y los de

Jacme Olivier. La contabilidad francesa dista de alcanzar la perfección y la forma de los registros bancarios italianos, estos últimos incluso más perfeccionados que la contabilidad comercial de la época.

Para tener un referente de la partida simple, se toma de Vlaemminck el ejemplo de la contabilidad bancaria de los Templarios. Señala que “algunas instituciones religiosas se habían convertido en la Edad Media en potencias financieras internacionales. (...)Algunas desempeñaban incluso el papel de “bancos agrícolas”, prestando así inmensos servicios. Pero sobre todo fueron las grandes órdenes militares las que, como poseían encomiendas en todos los países, se transformaron en verdaderos establecimientos de crédito, ya que gozaban de toda clase de facilidades para dedicarse a las lucrativas operaciones de cambio.

Los Templarios u Orden de los Caballeros del Templo habían sido creados para consagrarse a la defensa de Tierra Santa. (...). Alcanzaron rápidamente un gran poderío como consecuencia de los donativos que recibían. Su importancia era tal, que la Orden se hizo en poco tiempo dueña de vastas propiedades en Asia y en Europa. Por otra parte, los “grandes” de este mundo les confiaban depósitos de metales preciosos y de dinero, lo que les permitía prestar sumas considerables a los nobles, a los príncipes y a los reyes, de los que se convirtieron, de hecho, en tesoreros. La actividad financiera de sus monasterios, verdaderas fortalezas en las que los valores se encontraban seguros, se elevó a la altura de una institución. Así (...) el Temple fue el primer banco internacional del mundo.”(Vlaemminck 1961, 82), función bancaria que llegó a su mayor desarrollo a finales del siglo XIII ante la impresionante quiebra sucesiva de bancos. El rey Felipe el Hermoso de Francia deseoso de sus riquezas la liquidó en 1312, lo cual incrementó la importancia de otros bancos florentinos como los de Bari y de los Peruzzi en el siglo XIV.

Este escenario económico llevó a los Templarios a adquirir una técnica contable que superaba los banqueros italianos de la misma época, llevando cuenta exacta de los fondos a cobrar y a pagar. Los principales documentos contables son el Diario de Caja (1295 – 1296) y el Balance de Cuentas del Tesoro Real (1286 a 1295), como encargados de administrar el tesoro del rey.

Los asientos de los templarios se registraban cada día en un Diario de manera muy sucinta²⁴ y con igual redacción, cuyo contenido se pasaba luego a los mayores.

Las cuentas del cliente del Temple se llevan como las de los bancos hoy en día, las cuales se cerraban periódicamente²⁵ y el saldo se pasaba a una cuenta nueva, en una serie de folios, cada uno con el nombre de los clientes con saldo. Aquí estamos frente a una cuenta corriente ya que cada anotación constituía una novación al no deberse más que el saldo, siendo esto un progreso extraordinario en la técnica contable.

El cliente del Temple recibía tres veces al año un extracto en forma de resumen en el que se agrupaban los cobros y los pagos por conceptos, y no por orden cronológico.

Una vez más se comprueba que son los progresos en la actividad económica los que dan lugar a las mejoras en la técnica contable, tal como se refleja en el caso mostrado, donde la complejidad y la importancia de las operaciones bancarias, derivadas de las exigencias de sus clientes, hicieron que los contadores del Temple descubrieran una nueva técnica: la cuenta corriente; que aun en Italia, en economías menos avanzadas, en sus libros de cuentas aparece cada operación solo aislada, donde no se hacían todavía las compensaciones y saldar una cuenta seguía siendo complicada.

El profesor Vicente Montesinos caracteriza desde el quehacer reflexivo contable de este periodo, que comprende desde la antigüedad hasta la alta edad media, aproximadamente al inicio del siglo XIII, como parte de la etapa histórica definida como de la **contabilidad empírica** (Álvarez 2001, 13), agregando el profesor Harold Álvarez que este periodo se “caracteriza por la inexistencia de sistemas contables completos, aunque si se muestra (...) una permanente preocupación social por el mantenimiento de sistemas contables en coordinación con el desarrollo de las actividades económicas. Se encuentran ejemplos de anotaciones

²⁴ Los contadores del Temple abandonan el estilo narrativo que caracteriza los primeros documentos contables de la Edad Media, figurando el nombre del Templario de servicio en caja, la fecha, el importe de la entrega o transferencia, el nombre de la persona a cuya cuenta se lleva la entrega o traspaso y del mayor al que se pasa la operación

²⁵ Las cuentas se cerraban tres veces al año: por la Ascensión, en Todos los Santos y por la Candelaria, que eran los plazos usuales para el vencimiento de los arrendamientos y censos sobre fincas rústicas.

que datan desde la más remota antigüedad, especialmente de los sumerios, egipcios, griegos y romanos.

A raíz de la invasión de los Bárbaros se origina un periodo de regresión en la actividad económica en el occidente cristiano, lapso del que prácticamente no queda vestigio de ninguna cuenta. Entretanto en el Imperio Romano de oriente, en el Egipto Ptolemaico, romano y bizantino, se observa una progresiva evolución hacia la estructura medieval, conservándose cuentas hasta épocas próximas a la invasión islámica.

A partir del siglo XI, con las cruzadas, resurge la actividad económica en Europa Occidental y con ello reaparecen los registros contables de tales actividades. Ésta es la etapa final del periodo empírico dentro de la alta Edad Media, en que se vive una época de progreso mercantil paulatinamente floreciente y en que se pasará, en un término relativamente reducido de tiempo, de los registros más primitivos, como los memoriales, pasando por la partida simple, hasta arribar a los inicios de la Partida Doble”.

1.2.1.2.2 Edad Media y el Germen del Mercantilismo: Génesis y Aparición de la Partida Doble. El segundo periodo, según Álvarez (2001,13) comprende entre “el siglo XIII y finales del siglo XV (...) que comienza con la aparición del **Liber Abaci** de Leonardo Fibonacci de Pisa, que contempla temas de teneduría de libros y de matemáticas financieras desarrollados en números arábigos. Es en esta época cuando se asiste a la transformación de **la partida simple en la partida doble**, se da gracias al auge comercial (...)”, el desarrollo de las operaciones de crédito, el nacimiento de las sociedades comerciales y la representación comercial bajo la forma de contratos de mandato ó comisión. Esta tendencia constituye la aparición del mercantilismo, antesala del capitalismo.

Este periodo de la Edad Media, según el profesor Montesinos, citado por Álvarez (2001,13) se considera como el de la génesis y aparición de la partida doble.

Resulta curioso comprobar en los registros de los Massari de Génova (1340) que la partida doble en la Edad Media se ha aplicado a una contabilidad pública, cuando ésta se mostraba reacia a todo tipo de innovación contable. Vlaemminck (1961, 102) expresa que “Las cuentas del tesorero detallaban las cantidades efectivamente recibidas y pagadas por él; las cuentas individuales que estaban relacionadas con la municipalidad por razón de los negocios o de los servicios como el caso de funcionarios, recaudadores de impuestos, etc. Todos los cobros

figuran a cargo del tesorero general y se descargan a los recaudadores. Los pagos se llevan al haber del tesorero y al debe de las personas que se han beneficiado de los mismos.

Se encuentran así los rasgos de la partida doble: dualidad completa, puesto que cada partida tiene su contrapartida; conjunto de cuentas que reflejan íntegramente el patrimonio; cuentas de personas, de valores (caja, pimienta, seda, etc.), cuentas de pérdidas y ganancias, cuentas de desembolsos (los gastos se llevan a una cuenta de “avería”) y cuenta de capital”

Los libros de contabilidad de la compañía Datini²⁶ suministra una extraordinaria documentación acerca de la organización de la industria de la lana en aquel tiempo, y un importante documento del tránsito de la partida simple a la partida doble, pues sus libros comenzaron a llevarse por partida simple y acabaron con una partida doble plenamente racional.

Los primeros registros se presentan el debe y el haber a la manera de los Peruzzi: las primeras páginas contiene las partidas de cargo, y las segundas los asientos de abono. El libro de caja la primera parte se destinaba para los cobros y la segunda mitad para los pagos.

A partir de 1384 la compañía Datini realiza los registros del debe y el haber situados uno frente del otro, en lo que se refiere a cuentas de terceros, conservándose la antigua forma para las cuentas impersonales.

Con el transcurso de los años se va completando progresivamente el juego de cuentas, y los asientos de los mayores empiezan a indicar las referencias y los números de los folios en que figura la contrapartida.

Los archivos de la compañía Datini contiene registros destinados a obtener el costo de las diferentes fases del tratamiento de la lana, los cuales se recapitulan en el libro *Memoriale*, tratándose de un auténtico libro de los costos de fabricación.(Vlaemminck 1961, 102 - 104)

Otro aspecto relevante es la regularidad de los inventarios y la valoración de los bienes tangibles, muebles e inmuebles teniendo en cuenta la depreciación y los

²⁶ Francesco di Marco Datini 1335 – 1410 fue un famoso banquero y comerciante italiano con una vasta organización con sucursales en Aviñon, Florencia, Pisa, Génova, Valencia, Barcelona y Palma de Mallorca.

gérmenes de la amortización. Así mismo es importante señalar que cada sucursal de la compañía tenía contabilidad propia y autónoma, y los créditos fallidos se cargaban como pérdida.

Plantea Vlaemminck (1961, 103) que “desde finales del siglo XIV (Datini) se lleva la partida doble de acuerdo con las reglas básicas del arte y de la técnica contable”.

Otro caso de los esfuerzos de aplicación integral de la partida doble se refleja en la contabilidad de la casa comercial Médici de la familia Médici de Florencia, quienes posteriormente fueron banqueros y también alcanzaron importancia política, al obtener la dignidad ducal en Toscana en 1532 y reinar hasta 1737. Una parte de la familia se dedicó a la manufactura de paños (siglo XV) que englobaba todo el ciclo de fabricación y posteriormente creó la sociedad Médici – Tornaquinci (siglo XVIII).

La contabilidad de estos Médici proporciona un interesante ejemplo de contabilidad industrial. Un “libro contiene las cuentas de los hiladores y tejedores; otro, las de los tintoreros, acabadores y otros obreros calificados. En cada cuenta se anota la cantidad de materia prima que se facilita a cada hilador, tejedor y tintorero, así como la cantidad de material trabajado que se restituye y por regla general también la remuneración pagada. Se llevaba así un riguroso control del material pasado a cada fase de la fabricación” (Vlaemminck 1961, 106).

Esta evolución de la partida simple a la partida doble también se encuentran en las contabilidades de 1406 a 1434 de la empresa Donato Soranzo de los comerciantes venecianos Hermanos Soranzo, y la de Francisco de Bene y Cia de Florencia Italia que data de 1318 a 1322, que utilizó técnicas de cálculo de costos.

En conclusión se ha observado un proceso contable que finaliza en un sistema más completo, lógico y coherente hasta llegar a la partida doble, resultado de las dinámicas de la empresa y su entorno económico y político, cuyas operaciones se hacían más complejas y donde los contadores no tenían una teoría que los guiara, es decir, la realidad económica de la empresa ha sido el motor de la evolución de la contabilidad²⁷.

²⁷Empresa considerada simultáneamente en sus aspectos jurídico, económico, social y de organización.

El lado jurídico de la empresa (derechos y obligaciones) dio el primer impulso al registro de las cuentas. El patrimonio económico impulso a los contadores a englobar las primeras cuentas de personas en un sistema general, registrado en esta segunda fase, con datos contables, todos los elementos patrimoniales y además fundir “naturaleza, trabajo y capital” que constituyen desde la economía la empresa, para poder conocer así las diversas variaciones de los valores de dicho patrimonio. Las repercusiones sociales de la existencia de la empresa, palpables en las cuentas de créditos y deudas, presiden el nacimiento de la cuenta de capital, puesto que hay que rendir cuentas a los socios de los resultados de la gestión de su aportación de fondos, y de sus relaciones con el trabajo vía gastos provenientes de las remuneraciones. Igualmente la organización racional exige una concordancia estrecha entre su estructura funcional y la contabilidad, que impone una clasificación sistemática de los componentes del patrimonio y los centros de costos.(Vlaemminck 1961, 107 -108)

Advierte Vlaemminck, que se ha asistido a una evolución natural de la contabilidad, lo cual no va a volver a ocurrir a partir del siglo XVI, pues va a entrar en acción un impulso externo al crecimiento de la empresa: la influencia de la literatura contable y la de los teóricos del sistema.

1.2.1.2.3 Mercantilismo y Surgimiento de Capitalismo: Expansión y perfeccionamiento de la partida doble y el Desarrollo de la Escuela del Contismo. El Tercer periodo comprendido entre los siglos XVI hasta mediados del Siglo XIX es señalado por Montesinos, citado por Álvarez (2001,14) como de expansión y perfeccionamiento de la partida doble y del desarrollo de la primera escuela en la disciplina contable “El Contismo”.

Este tercer periodo se desarrolla en el marco de la vigencia de los postulados del pensamiento Mercantilista (Siglos XV y XVII), el cual refleja los intereses del capital comercial cuando éste todavía se hallaba unido al capital industrial. Los mercantilistas consideraban que la ganancia se crea en la esfera de la circulación, y las riquezas de las naciones se cifra en el dinero (resultado de poseer mayores cantidades de metales como el oro, plata y piedras preciosas), por consiguiente la política económica debía orientarse a que en el país las importaciones no deberían aumentar más que las exportaciones, para así garantizar una balanza comercial favorable y poder acumular más dinero, es decir, el comercio exterior era fuente de riqueza.

De igual manera, en este periodo se da el surgimiento del modo de producción capitalista a partir de la primera revolución industrial originada en Inglaterra en el siglo XVIII, y en forma más acentuada a partir de la segunda revolución industrial que tuvo mayor impulso en los Estados Unidos a partir del último tercio del siglo XIX. Este modo de producción se caracteriza por la propiedad privada de los medios de producción, la libertad de empresa, cuya finalidad es la ganancia, donde supuestamente la distribución del ingreso se da a través del mecanismo del mercado y las relaciones de producción son Capital- trabajo (salario). Así mismo debe resaltarse en este tercer periodo la importancia de la Revolución Francesa (1789) que estimuló la proclamación de los Derechos Humanos y del Ciudadano, además de la liberación de las colonias inglesas de América (en 1776) donde se da reconocimiento a la dignidad de las personas y la autodeterminación de las naciones. Como se citó en este trabajo al final del aparte 1.1.1.3, también surge la economía como ciencia con el pensamiento de los Fisiócratas y la aparición de la obra fundamental de **Adam Smith “Indagación Acerca de la Naturaleza y las Causas de la Riqueza de las Naciones”** (1776), manifestándose la economía política clásica como una rama científica completamente articulada.

Con Luca Paciolo ²⁸se abre la era en la que la técnica contable se desarrolla en el campo de la práctica, a la par que en el de la literatura contable, la cual en este periodo es fundamentalmente pedagógica, es decir, con una gran ambición por enseñarle a los futuros contadores el mecanismo de “teneduría de libros”, las diversas cuentas a abrir, la forma de distinguir las cuentas a cargar y a abonar, los procedimientos de comprobación, etc. y para servirle de guía a las empresas. Los primeros autores contables fueron matemáticos y maestros de escuela, en lugar de personas vinculados con la realidad de los negocios: comerciantes, industriales y financieros.

Entre los trabajos importantes de Paciolo está la Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita impresa en Venecia en 1494, especie de enciclopedia de las ciencias matemáticas: aritmética, algebra, matemática financiera, cálculo de probabilidades, geometría, contabilidad, entre otros temas.

En el Tractatus XI particulares de computis et scripturis de la distinctio nona de la mencionada obra, se encuentran expuestos en 36 capítulos los conocimientos de Paciolo en relación con el método de partida doble.

²⁸ El religioso Franciscano Luca Paciolo 1445 – 1514, nació en Toscana en el Renacimiento. Se consideraba un sabio que hizo avivar la afición por las ciencias en Europa, gran matemático estudioso además de la teología y la filosofía. Se considera el “Padre de la Contabilidad”

Continúa señalando Vlaemminck (1961, 121) que “Paciolo no se ocupa más que de tres libros: el Memorial (o Borrador), el Diario y el Mayor. Señala que para empezar los asientos hace falta redactar un inventario; pero no prevé un libro de inventarios. El inventario de Paciolo comprende todos los bienes del comerciante (...)”

Se utiliza el Memorial para anotar las operaciones que se realizaban, en una unidad monetaria elegida, para lo cual las demás monedas debían ser convertidas, y se asentaban en el Diario.

Describe minuciosamente la forma de llevar el Diario, donde en la cabecera de la página además del año y el día, se debe emplear al redactar un asiento el término Por(los deudores), al comenzar, y luego A (los acreedores), asientos que deben ir separados trazando dos rayitas //.

Los asientos se pasaban del Diario al Mayor²⁹, para lo cual se deben hacer dos en el mayor: una en el debe y la otra en el haber, indicando el folio donde se encuentra el deudor, así como el del acreedor, mostrando con claridad el mecanismo técnico del método de partida doble y el resultado matemático de la constante igualdad de las “partidas”.

Paciolo estudia las cuentas del mayor en un orden racional: cuentas de personas y valores; cuentas de gastos y cuentas de resultados. Coloca la cuenta de capital entre las de las personas y no entre las de resultados, de acuerdo con la primitiva representación de esta cuenta, que lo consideraba como la deuda para con los socios. Así mismo desarrolla la cuenta de almacén, la cual explica personificando su funcionamiento. Algunos historiadores señalan que Paciolo no conoce el balance de situación; consideran que el que nos describe como “bilancio” es un simple balance de comprobación.(Vlaemminck 1961, 121- 125).

La publicación de la obra de Paciolo puso en movimiento la literatura contable (celebres autores de manuales de contabilidad) que se difundió rápidamente por los países, y muy especialmente en las regiones que como los Países Bajos mantenían asiduas relaciones comerciales con las Repúblicas Italianas. El historiador checo Karl Peter Kheil, conocido por sus notables trabajos sobre la

²⁹ Continúa recomendando Paciolo la costumbre que data de los primeros libros de cuentas de la Edad Media que era la de barrear o cruzar con rayas los asientos del Diario después de pasarlos al Mayor.

historia de la contabilidad, señalaba que la mayor parte de estos autores no han publicado sino adaptaciones, por no decir traducciones puras y simples del tratado de Paciolo; afirmación que parece un poco exagerada, aunque su obra ha servido de pauta a muchos de sus sucesores y su influencia sobre ellos ha sido considerable. (Vlaemminck 1961, 127).

Álvarez (2001,14) retomando a Montesinos señala que “aunque es de aceptación común que durante este periodo los avances metodológicos no fueron de gran importancia, sí son significativos los avances en la aplicación de la nueva orientación a través de las fronteras geográficas, así como los desarrollos de los principios de periodificación y de valoración de inventarios”.

Del Inicio de este periodo, Álvarez (2001, 14) destaca en Italia al reconocido autor Angelo Pietra quien complementa la obra de Paciolo “al introducir nuevos conceptos contables tales como la contabilidad presupuestal, la distinción entre empresa y propietarios, y el perfeccionamiento del balance de comprobación”. Continúa señalando que un siglo después aparece la obra del autor Ludovico Flori que aporta, en desarrollo de los planteamientos de Pietra, la idea de la existencia de tres estados contables, el de resultados, el de balance y el de capital. Indica que merece también especial consideración la obra de Valentin Menher, en los países Bajos, en el siglo XVI, en la que se pronuncia por una contabilización de los inventarios al valor de realización, y al valor de costo o adquisición para los bienes de capital.

Vlaemminck considera que en el siglo XVI, la rápida difusión de la partida doble en las regiones más comerciales y financieras de Europa³⁰ (Italia, Alemania,

³⁰Vlaemminck (1961, 172 - 173) menciona para el siglo XVI los siguientes autores:

En Italia además de Angelo Pietra a Giovanni Antonio Tagliente, Domenico Manzoni, Girolamo Cardano y Alvise Casanova.

En los Países Bajos a Jehan Ympyn (su obra es considerada por algunos historiadores como la mejor obra escrita en el siglo XVI), Valentin Mennher, Claes Pietersz de Deventer, Bartholomeus Cloot, Bartelemy De Renterghem, Martín Van den Dycke y Zacharias De Hoorebeke.

En Alemania a Heinrich Schreiber, Johann Gotlieb, Wolfgang Schweicker (autor de una de las obras más destacadas de dicho siglo), Sebastián Gamersfelder (su obra de contabilidad es considerada como una de las excelentes editadas en el siglo XVI), Passchier Goessens y el manuscrito de jefe de contabilidad de los Fugger Matthaeus Schwarz.

En Inglaterra a Hugo Oldcastle, James Peele, John Weddington y John Mellis

En Francia Pierre de Savonne (“Talón”) y Martin Fustel, literatura contable muy pobre en el siglo XVI como resultado de singular menosprecio que se tenía en dicho país por el comercio, ya que allí solo contaba la aristocracia y las altas jerarquías eclesiásticas.

En España a Diego Del Castillo, Gaspar De Texeda, Antich Rocha y Bartolomé Salvador De Solórzano quien es autor de la primera obra genuinamente española sobre la contabilidad de la partida doble. A pesar de la importancia del comercio, curiosamente en España existía cierto

Ingllaterra, España y Países Bajos), respondía a una necesidad real, ya que se adaptaba a la perfección los registros a las nuevas complejas operaciones económicas.

Señalaba que una característica común a todos los manuales de contabilidad, es el caso práctico que sigue a la exposición teórica del método técnico, explicada por la falta de normas o reglas directrices, lo cual tenía que ser reemplazado por casos concretos, éxito de difusión con que no contaron aquellos autores que prescindieron de este tipo de presentación, pues la utilidad práctica para el aprendiz o la empresa era escasa. Advierte Vlaemminck que muchos autores de estas nuevas regiones, que conocían superficialmente la partida doble italiana, al tratar de introducir elementos de la misma en sus tratados, lo hicieron a costa de la claridad y del método, lo que explica el carácter bastante confuso de algunos de estos tratados.

Este siglo igualmente se caracteriza por la falta de una contabilidad industrial, la cual viene a atraer a los autores contables básicamente a partir del siglo XIX, como resultado del impacto del maquinismo en el desarrollo en la empresa fruto de la revolución industrial(Vlaemminck 1961, 127 - 173).

A partir del siglo XVII, Vlaemminck señala que son innumerables las obras de contabilidad que se han publicado³¹, literatura dominada por el autor de Brujas (Bélgica) Simón Stevin quien es señalado de acabar las dudas, los tanteos y los errores que afectaban, hasta entonces, la estructura de la partida doble; perfeccionándose cada vez más la técnica y apareciendo teorías que irán sentando las bases científicas del método. Este autor rechaza formalmente la

desden para con el comercio, pero a pesar de ello, permite que la contabilidad en la práctica estuviera notablemente avanzada.

³¹ Una selección de los autores más representativo del siglo XVII incluye al Belga Simon Stevin. La Escuela Francesa a Jacques Savary ligado como principal autor de la ordenanza de 1673 denominada "Código Savary", Claude Irson y Matthieu de la Porte. Entre los autores italianos podemos mencionar a Simón Grisogono, Giovanni Antonio Moschetti, Ludovico Flori, Giovanni Domenico Peri y Bastiano Ventura. En la contabilidad de los Países Bajos al Holandes Abaham De Graaf. En Inglaterra John Carpenter y Richard Dafforne. En Alemania a Nicolaus Wolf y Georg Nicolaus Schurtz. En España la literatura contable de este siglo XVII fue aún más pobre que la del siglo anterior, pues los dos únicos libros de contabilidad nada tienen que ver con la técnica contable; fueron escritos por los juristas Francisco Muñoz De Escobar y Juan De Hevia y Bolaños.(Vlaemminck 1961, 183 – 214).

teoría didáctica de la personificación de las cuentas y considera que la contabilidad es una de las “artes liberales” y deberá incluirse en las matemáticas.

Otros autores, como De La Porte esbozo una moderna y racional clasificación de cuentas, que a pesar de su imperfección, pone de relieve un esfuerzo en pro de la investigación sobre la esencia o naturaleza de las cuentas. Los italianos Mosschetti ahonda en la naturaleza y las funciones de las cuentas de capital y de pérdidas y ganancias y Venturi resalta la importancia de la contabilidad como órgano de gestión, administración y control que inspiran a las grandes figuras de la contabilidad de Norteamérica.

La Ordenanza de Colbert de 1673 en Francia, reglamentó la utilización de los libros de contabilidad y otorgó fuerza probatoria al libro de Diario, la cual fue recogida casi textualmente por el Código de Comercio Francés de 1808, la ley Belga de diciembre de 1872 e incluso el Código de Comercio Español de 1885, que además de establecer una relación estrecha entre la contabilidad y el derecho, estimulo la literatura contable que verá aparecer una serie de obras importantes.

A mediados de este siglo se inicia la decadencia de la contabilidad en Italia y pasa a ocupar un lugar preponderante Francia, cuya importancia ira aumentando con el transcurso de los siglos.

Otros cambios importantes en el siglo XVII es: Amberes (Bélgica) ya no volverá como en el siglo XVI a ser precursora de la literatura contable; en Gran Bretaña aparecerán algunos manuales más que en el siglo anterior, pero sin mayor importancia; en Alemania la literatura contable muestra una profunda decadencia; en España ocurre algo igual, donde los dos únicos libros son de naturaleza jurídica.

Continua señalando Vlaemminck (1961, 183- 184) que en el siglo XVII la contabilidad abandonará el plano de la simple teneduría de libros, algunos autores trataran de elaborar una teoría de las cuentas y dudaran en cuanto a la ciencia general a la que debe adscribirse esta técnica, aspectos que cristalizaran importantes construcciones teóricas en los siglos XIX y XX.

El siglo XVIII es de gran influencia Francesa no solo por el número de publicaciones sino también por la calidad y la influencia de sus autores³² que sirvieron de inspiración a los diferentes autores hasta finales del siglo XIX³³.

La decadencia de Italia se acentúa en el siglo XVIII como consecuencia de las guerras y de la inestabilidad política que contribuyeron al marasmo económico de esta nación que era hasta el siglo anterior cabeza del comercio internacional.

La expansión de La literatura contable Francesa en el siglo XVIII, fue seguida por la Gran Bretaña y Alemania, en tanto que se verá entrar por primera vez en las corrientes de los estudios contables a Estados Unidos, Suiza y Portugal.³⁴(Vlaemminck 1961, 215 – 234).

El Profesor Montesinos, citado por Álvarez (2001, 14) anota que “la escuela francesa de los siglos XVII y XVIII va elaborando progresivamente una teoría de la contabilidad entendida como ciencia de las cuentas (Contismo), apartándose progresivamente de las preocupaciones patrimoniales que siempre habían caracterizado a las actividades contables, desde muchos siglos antes de la conformación del método de Partida Doble”. Continúa expresando el profesor Harold Álvarez que “una de las fallas que se anotan a estos planteamientos (teoría de las cuentas) es el confundir uno de los instrumentos contables, la cuenta, con la disciplina contable en general, con lo que se la reduce a, tan solo, la descripción del funcionamiento de un sistema de cuentas”

En el desarrollo de la contabilidad en esta época, señala Álvarez (2001, 15), “debe destacarse la importante posición que ganó las cuentas de inventarios en la teneduría de libros y su papel en la determinación de la renta, como consecuencia del desarrollo del método de Partida Doble. Así mismo, en esta época, se

³² Los más destacados autores franceses del siglo XVIII son Bertrand-Francois Barrême, Edmond Degranges (padre) y Samuel Ricard.

³³ Excepto algunos como el inglés Edgard Thomas Jones quien fue un ardiente adversario de la partida doble, oponiéndole la partida simple. Plantea que en este método no caben errores y se obtienen balances mensuales. No empleaba sino dos libros el Memorial que actuaba simultáneamente de Diario, y el Libro Mayor.

³⁴ En el siglo XVIII se destacan los autores: en Estados Unidos inician sus publicaciones contables W.J. Alldridge y Chauncey Lee; en Alemania Samuel Friedrich Helwigs; en Portugal Gabriel de Souza Brito y Joao Baptista Bonavie; en España: Manuel de Zubiaur y Eyzaga, Luis de Luque y Leyva Y Sebastián De Jócana y Madaria que considera que la contabilidad en general y de la partida doble en particular, es adaptable, necesaria y útil para las cuentas de la hacienda pública. En Italia, a pesar de la decadencia en literatura contable, se pueden destacar Pietro Paolo Scali que describe la contabilidad que deben llevar las aseguradoras, Raffaello Secchioni; en Bélgica a J. Harroy y C. Perrache; en Suiza a Pierre Giraudeau y Jean Jaques Imhoof d'Arau

establecen los periodos contables fijos, en un principio de dos años, aunque no es clara la periodización de los factores de producción, ni tampoco la contabilización de la depreciación. Se inicia la aplicación del criterio de prudencia, materializado en la contabilización del valor más bajo, ello influenciado por las quiebras fraudulentas ocurridas en esos tiempos en Francia.

Debe mencionarse la obra de Mathieu de la Porte, de 1772, “La ciencia de los negocios y la teneduría de libros”, en la que se plantean cuestiones prácticas de contabilidad en aplicación de los planteamientos de Paciolo, Pietra y Flori y que, además aporta una distinción importante entre la personalidad de la empresa y la del propio propietario, fijando así la base de la denominada “Teoría de la Empresa”.

Finalmente merece especial mención el autor Edmond Degranges de Rancy quien con su propuesta de dividir las cuentas generales, en cinco (Caja, Mercancía, Efectos a recibir, Efectos a pagar y Pérdidas y ganancias), origina la famosa escuela Cincocuentista; aunque la obra de Degranges tuvo gran influencia, no pasa de ser una buena vulgarización de los conceptos contables de los anteriores tratadistas ya mencionados”.

1.2.2. El Periodo Científico de la Contabilidad.

Este periodo está comprendido entre 1840 hasta nuestros días.

El siglo XIX se denomina como “El siglo de los contrastes” porque en él se asiste a un importante esfuerzo para elevar la contabilidad a la altura de una técnica realmente científica; pero donde también fueron innumerables los autores que se destacaron por la mercantilización de la contabilidad con publicaciones de muy escasa valía, tanto técnica como en teoría.

El siglo XX, conocido como “el siglo de la organización científica”, toma una nueva orientación con una serie de importantes estudios, que se desarrollaron a partir de la primera guerra mundial, donde la técnica contable sigue buscando el camino de prestar los servicios que razonablemente pueden esperarse de ella por las nuevas disciplinas de la organización científica y la economía de la empresa, lo cual obliga a considerar la contabilidad desde un ángulo nuevo, ya no como una técnica autónoma como pensaban algunos autores y no pocos contemporáneos. De otra parte se desarrolla una poderosa corriente de pensamiento contable, desde teorías que germinaron hace más de dos siglos y que aún hoy continúan

encontrando adeptos, que han estimulado el nacimiento de múltiples ramificaciones, que cada vez hace más difícil trazar unos claros límites de separación entre autores y doctrinas, así como aplicaciones de la contabilidad a nuevos campos (social y ambiental), y nuevos conceptos como “la contabilidad pura”.

La contabilidad entra a desempeñar un importante papel de contribuir a dotar a la empresa de una racionalidad científica, con el objeto que esta importante célula económica y social, pueda cumplir con su cometido propio de lograr la máxima eficacia y utilidad, y para la sociedad en general el mejoramiento continuo de las condiciones de vida de la población, donde el crecimiento vaya de la mano de la equidad y la justicia -responsabilidad social -, en donde la gestión ambiental constituya uno de los pilares básicos para satisfacer las necesidades actuales, incluso la viabilidad de pervivencia en el futuro – sostenibilidad ambiental -.

Son variadas las clasificaciones de las teorías contables, que del periodo científico, se hacen y asumen los diferentes estudiosos:

1.2.2.1. Vlaemminck (1961, 235 – 373) hace la siguiente clasificación:

Cuadro 1 Clasificación del Pensamiento Contable Científico según Vlaemminck

Siglo XIX o Siglo de los Contrastes:	1. En el desarrollo de la técnica: <ul style="list-style-type: none"> • Las teoría unicontistas o “Geschäftstheorie”, • Las teorías matemáticas,
	2. Respecto al desarrollo científico de la contabilidad: <ul style="list-style-type: none"> • La Escuela Lombarda (Francesco Villa) • La Escuela Toscana (Francesco Marchi y Giuseppe Cerboni) • La Escuela Veneciana (Fabio Besta)

Siglo XX o Siglo de la Organización Científica:	<ul style="list-style-type: none">• La teoría personalista,• La teoría jurídica,• Las teorías económicas,• La investigación de la contabilidad pura,• La contabilidad como órgano de gestión de las empresas, entre otras.
--	--

Fuente: elaboración propia.

1.2.2.2. Las corrientes doctrinales contables que identifica el **profesor Montesinos (1978)** citado por Harold Álvarez (2001, 15) son:

- 1.2.2.2.1. Doctrinas jurídico.-personalistas,
- 1.2.2.2.2 Doctrinas contistas y neocontistas,
- 1.2.2.2.3 El enfoque económico,
- 1.2.2.2.4 La teoría matemática y el empeño formalizador,
- 1.2.2.2.5 La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional.

1.2.2.3. El profesor Leandro Cañibano identifica tres programas a partir de la reflexión teórica de Paciolo en 1494 (Álvarez 2001, 27):

- 1.2.2.3.1. Programa legalista (1494 – 1914),
- 1.2.2.3.2. Programa Económico (1914 – 1960),
- 1.2.2.3.3 Programa Formalizado (1960...)

1.2.2.4. Harold Álvarez (2001, 29) menciona que el **Profesor Jorge Tua** para describir el proceso de formulación doctrinal y de regulación contable en Estados Unidos de América, aplicó para la reconstrucción histórica del quehacer contable esta metodología, identificando dentro del Programa Formalizado tres subprogramas:

- 1.2.2.4.1 Subprograma de búsqueda,
- 1.2.2.4.2 Subprograma Lógico,
- 1.2.2.4.3 Subprograma Teleológico,

1.2.2.5. Finalmente el Profesor Álvarez (2001, 33) menciona que 1986 el **Profesor Richard Mattessich** en su artículo “Un examen científico aplicado para un

estructura metodológica”, muestra el progreso en materia de investigación contable, a partir de los planteamientos epistemológicos de Lakatos, Balzer, Stegmüller y Bunge, donde examina como las ideas de estos autores pueden ser aplicadas de manera significativa a la moderna teoría contable y al análisis de la información, agrupando la reciente actividad investigativa contable en tres tradiciones o programas:

- 1.2.2.5.1. Tradición Investigativa de Gerencia
- 1.2.2.5.2. Tradición Investigativa de Valuación –Inversión
- 1.2.2.5.3. Tradición Investigativa de Información - Estrategia

1.2.2.1. Clasificación de Vlaemminck.

1.2.2.1.1. Desarrollo de la técnica: Retomando la clasificación planteada por Joseph-H Vlaemminck (1961, 235 – 373) se pueden señalar respecto al desarrollo de la técnica dos escuelas:

1.2.2.1.1.1. La escuela unicontista se conoce como la teoría de una sola serie de cuentas, la del propietario³⁵.

Esta teoría considera a las cuentas, desde el punto de vista de la separación de la empresa y el propietario, donde la teneduría de libros por partida doble consiste en que todo capital empleado en el comercio es un capital confiado a la empresa que lo administra, del cual esta debe rendir cuentas, es decir, dónde está, en qué manos y en qué forma se encuentra, cómo y en qué momento ha aumentado o disminuido. El comerciante se encuentra situado, de cierto modo, por fuera de la empresa a la que pertenece, teniendo una cuenta donde figuran las cantidades que aporta y todas las que retira del capital. La cuenta de capital, por tal razón es acreedora, enunciando un pasivo, pues expresa el capital confiado y que debe ser restituido. (Vlaemminck 1961, 251– 258)

1.2.2.1.1.2. Las teorías matemáticas se desarrollaron a finales del siglo XIX y XX, de manera inicial en Francia y Bélgica, cuyos autores³⁶ trataban de dar una

³⁵ En 1834 el francés J. Bellay plantea el principio de la personalidad económica de la empresa distinta de la de su propietario, pero es el economista francés J.-G. Courcelle- Seneuil en 1889 quien escribió dos importantes manuales sobre técnica contable, donde se muestra partidario de tal teoría y la desarrolla.

Otros autores de esta escuela son Niccolò D' Anastasio, Giuseppe Cerboni, Giuseppe Ludovico Crippa. En Holanda Brenkmann en 1882 y en Alemania Manfred Berliner -1893- y Kreuknit -1896-.

base científica a la contabilidad, relacionándola con una ciencia principal, buscando una forma racional de presentar el juego de las cuentas relativas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital, es decir, las cuentas de la coordinación racional de la producción, la distribución y el consumo de las riquezas privadas y públicas. Concluyen que la contabilidad es una rama de las matemáticas³⁷ y que ha de clasificarse en las ciencias exactas.

Esta concepción contable está relacionada también con la economía, tal como lo consideran los autores del Plan de Cuentas Internacional adoptado en las Jornadas Internacionales de la Contabilidad celebrado en París en 1953, quienes pretenden apoyar su doctrina en el registro de los movimientos de valores en las empresas y las comunidades, de acuerdo con el desarrollo exacto del ciclo económico.

Esta complementación muestra como a pesar que muchos autores utilizan las notaciones algebraicas o fórmulas matemáticas se adhieren o se integran con otras escuelas contables.

1.2.2.1.2. Desarrollo científico de la contabilidad:

1.2.2.1.2.1 Siglo XIX o siglo de los contrastes: la evolución de pensamiento contable Italiano vuelve a resurgir en el siglo XIX³⁸ con un grupo de autores de talla excepcional, superando a sus colegas franceses. Para algunos historiadores dicho pensamiento alcanza su pleno desarrollo en 1840 con la obra del “Padre de la contabilidad Italiana” Francesco Villa, considerando a partir de allí que la contabilidad inicia una nueva era en su historia y se convierte en una verdadera ciencia. Villa comienza por delimitar el alcance de la contabilidad, donde la teneduría de libros y la aritmética es la parte mecánica de la contabilidad que no se puede considerar como ciencia. Considera que el conjunto de principios económicos – administrativos aplicados al arte de llevar las cuentas o libros, conocer su naturaleza, normas, leyes y costumbres, es lo que hace un auténtico contador capaz de juzgar el resultado de una administración.

³⁶ Se destacan las obras de E. Léautey y A. Guilbault., el italiano Giovanni Rossi en 1895, entre otros

³⁷ Debe diferenciarse la Escuela matemática contable – uso de fórmulas y procesos matemáticos como procedimiento, método y explicación como ciencia exacta-, de aquellos autores que se limitan a considerar la técnica contable como una rama de las ciencias exactas, utilizando solo cálculos y operaciones aritméticas, sin llegar a emplear en su exposición formulas algebraicas especiales, plantea Vlaeminck (1961, 260)

³⁸ Superando Italia la decadencia del siglo XVIII, señalada con anterioridad en el presente trabajo

El historiador Federigo Melis en su obra *Storia Della Ragioneria* (1950) citado por Vlaemminck (1961, 272) agrupa a los autores de este periodo en tres Escuelas: La Lombarda (Francesco Villa), La Toscana (Francesco Marchi y Giuseppe Cerboni) y La Veneciana (Fabio Besta).

1.2.2.1.2.1.1 La Escuela Lombarda (Francesco Villa). Considera el control como el objetivo de la contabilidad y le reconoce como campo de acción la organización de la empresa y la administración del patrimonio.

El tratado Francesco Villa está integrado por tres partes: la primera por los conceptos económicos- administrativos, la segunda por la teneduría de libros y sus aplicaciones más usuales y la tercera por la organización administrativa y la revisión de cuentas.

Más de medio siglo antes de los trabajos de Taylor, de Fayol y sus escuelas, Villa en sus 'Elementi di amministrazioni e contabilità', realiza un estudio sobre el problema de la división del trabajo, de la previsión, de la organización y del control, al considerar a la contabilidad y a su instrumento (la teneduría de libros), como parte integrante de la organización y de la gestión administrativa de las empresas.(Vlaemminck 1961, 272 – 274)

1.2.2.1.2.1.2. La Escuela Toscana: Esta dominada por la teoría personalista de las cuentas.

Francesco Marchi plantea en su obra de 1867 'Cinquecontisti', que todas las cuentas son personales y expresa que son cuatro clases de personas las que tienen interés en la empresa: los consignatarios (sustancia de la empresa), los corresponsales, el propietario y el administrador. Considera que las cuentas están abiertas a las tres primeras categorías, que son verdaderamente los deudores por todo lo que tienen en el Debe, y acreedores por todo lo que tienen en el Haber de la empresa.³⁹.

Marchi se destaca también por la aplicación que hizo de su método a la contabilidad pública italiana.

³⁹ En Francia en 1844 Hippolyte Vannier publicó un libro donde expone su punto de vista de que las cuentas son todas ellas personales

En 1886 Giuseppe Cerboni en Roma publica su obra fundamental donde expone la teoría y el sistema conocido como la Logismografía, que se cree la más moderna expresión de la teoría personalista. Considera que toda operación administrativa produce relaciones de cargo y abono entre las personas naturales o jurídicas, susceptibles de ejercer derechos y contraer obligaciones por sí mismas o por su representación, que poseen interés o desarrollan una acción en la empresa, es decir, se diferencia de Marchi en cuanto al grado o el carácter de esa responsabilidad.

Esta teoría personalista es al mismo tiempo jurídico-administrativa, es decir, considera la entidad económica “empresa” desde el ángulo de las relaciones jurídicas resultante de la actividad de las personas que están encargadas de la gestión y la administración y de las terceras personas interesadas en ella: propietario, administradores, agentes y corresponsales. El propietario es la persona o el conjunto de personas a las que incumbe la responsabilidad total y definitiva de los resultados.

Se concluye que la Logismografía implica la serie de relaciones jurídicas y económicas que vinculan al propietario con la empresa, la cual tiene, a su vez, derechos y obligaciones. Aquí se desborda el campo del derecho, integrando la concepción jurídica al fenómeno económico que le es correlativo.

La organización contable de una empresa basada en la teoría Logismografía busca registrar la expresión directa de los hechos administrativos, donde los abonos y los cargos del propietario corresponden a cargos y abonos iguales de los agentes o depositarios y corresponsales o deudores de la empresa (azienda). El administrador es aquella persona que ha recibido el mandato para administrar las diferentes actividades y operaciones que tiene la finalidad de conservar el patrimonio, mejorarlo y obtener el máximo rendimiento con el mínimo costo.

Otros de los principales propagadores de las ideas de Cerboni fue Giovanni Rossi 1845 – 1921, quien igual que Michele Riva, F.A. Bonalumi, Giovanni Massa, Vincenzo Gitti y E. Mondini conformaron la Escuela Cerboniana también conocida como **la Escuela Logismografica**. (Vlaemminck 1961, 274 - 282)

1.2.2.1.2.1.3. La Escuela Veneciana: su fundador es Fabio Besta 1845 – 1922, quien se aparta por completo de Cerboni y retoma a Villa, analizando su teoría económica y construye su **Teoría Materialista** basada en el valor del elemento

patrimonial representado por la cuenta. Esta escuela encabezada por Besta se le ha llamado también como “Histórica” al recurrir al método histórico.

Publica sus obras desde el siglo XIX, pero la principal *La Ragioneria* es presentada en tres volúmenes entre 1909 a 1910. Para Besta la contabilidad como técnica científica le corresponde el control económico, considerándola una ciencia de aplicación concreta o material, en tanto ciencia de control, considera que ocupa un lugar entre las ciencias morales, lo cual Villa lo considera uno de los objetivos principales de la contabilidad.

La Statmografía de Emanuele Pisani se define como el sistema de la partida doble, en forma sinóptica, que se basa en el balance entre los hechos estáticos (situación económica que informa acerca del capital neto y las modificaciones) y los hechos dinámicos (situación administrativa que indica el movimiento de los valores del debe y el haber durante el ejercicio) y la situación final es el balance de resultados, que es el diferencial entre este tipo de hechos o sea los resultados económicos administrativos, donde se condensan los hechos modificados. En el libro de los “Balances Sintéticos” presenta las operaciones administrativas en su conjunto en tres balances: el balance de la situación económica, el movimiento administrativo – gestión- y el balance de resultados económicos- administrativos. En el libro de “Balances Analíticos” desarrolla los “Balances Sintéticos” con detalle. Pisani utiliza también el cuadro de contabilidad y las minutas de las cuentas, a imitación de la Logismografía.

Pisani establece un interesante enlace entre el balance y el presupuesto: en el libro de balances sintéticos inserta un balance de ingresos y gastos previstos, y en el balance de resultados económicos-administrativos una cuenta o balance de resultados administrativos. (Vlaemminck 1961, 282 - 286).

Pisani dice Melis, citado por Vlaemminck (1961, 284), se encuentra entre el pensamiento de Besta en cuanto se refiere a la teoría de las cuentas y de Cerboni en lo que atañe a coincidencias respecto al método de registro.

En España en el siglo XIX no existe una línea definida en la evolución del pensamiento contable y sus inquietudes nacen de traducciones de las obras francesas e italianas.

Surge en España la contabilidad demostrativa de Bonifacio González Ladrón de Guevara, que ataca con dureza la partida doble en general y a la Logismografía, que tiene no pocas coincidencias, casi un siglo después, con E.T. Jones.

Otros autores españoles que figuran con importantes escritos son: Manuel Víctor De Christantes y Cañedo (Tratado de cuenta y razón, o cuentas del español Jeremías, inventor del método de llevarlas en partida doble, 1838) importante por el empleo que hace de la más pura permanencia del inventario y partidario del empleo de la partida doble en el Estado. José María Brost (Curso completo de teneduría de libros o modo de llevarlos por partida doble, 1825, entre otros) partidario de las cinco cuentas generales, que personifica para explicar el juego de cuentas, incluyendo un apéndice de la aplicación a la Hacienda Pública. Francisco Castaño Diéguez (la verdadera contabilidad o sea curso completo, teórico y práctico de teneduría de libros por partida doble, 1863) cuya obra ha servido de guía a la juventud mercantil y para la difusión de la contabilidad en la península Ibérica. Emilio Oliver Castañer (Consultor del tenedor de libros, 1884) y Antonio Torrents y Monner (Tratado completo teórico- práctico de contabilidad mercantil, industrial y administrativa 1885, y Tratado de teneduría de libros, 1895), fijando en diez el número de cuentas generales o “matrices” que sirven de modelo para un grupo determinado, de las cuales se derivan directamente tantas cuentas auxiliares que sean necesarias, las cuales se pueden desarrollar mediante subdivisiones de dichas cuentas. (Vlaemminck 1961, 287 – 300)

A manera de conclusiones se ha presentado una estrecha síntesis de la literatura contable del siglo XIX o “Siglo de los contrastes”, que corresponde a la necesidad de explicación de las nuevas dinámicas económicas del capitalismo a partir del simple hecho del registro y control de la nueva empresa capitalista y su propietario, en la búsqueda de alcanzar la ganancia, tipo de empresa que empieza a desarrollarse como tal a finales del siglo XVIII.

El análisis de tendencias de la teoría contable del este siglo se hace compleja, al hacer que muchos autores en la búsqueda de la realidad cubierta por las cuentas, se conjuguen con otras preocupaciones: preguntarse por la función de las cuentas o de la contabilidad, o sobre la naturaleza de las cuentas o de lo que estas representan, lo cual hace que simultáneamente muchos autores de la época se puedan clasificar en varias tendencias teóricas.

En la diversidad de teorías se abordaron múltiples fenómenos que la contabilidad debe de abarcar, clasificar y expresar en valor monetario, tales como los

fenómenos jurídicos, financieros, económicos, administrativos y fiscales, entre otros, lo que nos permite observar una segunda relación con la economía, pero sin ser esta la preocupación central y única de esta disciplina.

Los autores de la literatura contable del siglo XIX continúan prestando atención a la heterogeneidad de los hechos contables registrados en cifras monetarias bajo el título de una cuenta en la que intentan poner en evidencia realidades concretas o abstractas, o descubrir tras el valor de las cuentas de un balance los caracteres comunes que le permitan justificar la presentación técnica de los elementos contables, ensanchando así el horizonte de la simple teneduría de libros, lo cual explica la aparición de las distintas escuelas cuyo problema central es el señalado; más no tenían estos autores como preocupación central la naturaleza de la evolución de la contabilidad y los medios empleados en la codificación de los factores obtenidos para conocer la realidad viva de la empresa, y la interacción de las fuerzas que actúan en la misma.

Es importante reconocer que en esta literatura del siglo XIX muestran unas claras tendencias a elevar su nivel técnico-científico, básicamente en las escuelas italianas, pero también cayendo otros autores en la sustentación de la pura técnica de la teneduría de libros, mientras otros tantos caen en cuestionados procesos de mercantilización de manuales.

1.2.2.1.2.2. La Contabilidad en el Siglo XX o Siglo de la Organización Científica:

1.2.2.1.2.2.1. La Teoría Personalista: En el siglo XVI apareció un procedimiento didáctico que consistía en ver en la cuenta a una persona ficticia cuando no se trataba de una cuenta personal, recurso pedagógico que se conoció como “teoría” de la personificación, equivocación al señalar a un método de enseñanza como una teoría contable.

La Teoría personalista es una teoría explicativa de la naturaleza de la cuenta, donde todas las cuentas se abren realmente a las personas.

Esta tesis tiene sus antecedentes en Degranges y en la contabilidad Cerboniana. Al ocuparnos de la Logismografía del siglo XIX, se reseñó el aspecto jurídico de las primeras cuentas de personas del siglo XII.

Esta teoría personalista es por consiguiente al mismo tiempo jurídico-administrativa. Por esta razón se encuentra en la próxima teoría jurídica del siglo XX una filiación personalista, donde autores como Vicente Montesinos, citado por Álvarez (2001, 15), la clasifica dentro de la corriente de las Doctrinas Jurídico – personalistas.

Uno de los autores más moderno y representativo de esta teoría es el francés Gabriel Faure, referenciado por Vlaemminck (1961, 314), al expresar que “toda cuenta, cualquiera que sea su título, está abierta en realidad a una persona, la cual se encuentra encargada precisamente de la administración, de la gestión, del manejo, de la custodia, o del entretenimiento (sic) de una parte del patrimonio .Se trata de la teoría personalista en su forma avanzada de la función... (de los agentes de la empresa).... Participa a un tiempo de la teoría jurídica y de la que se ha dado en llamar administrativa. El verdadero substrato de la cuenta, aunque esta solo sirva para registrar un movimiento de valor, es la persona responsable de ese valor”

Otros autores destacados son H. Deschamps sostuvo una teoría Personalista que difiere de la de Faure, en su distinción entre la personalidad de la empresa y la del propio comerciante; el belga Laurent Lefébvre quien adopta la división en cuentas generales y particulares de Degranges⁴⁰.

En conclusión, como lo expresa Álvarez (2001,15) esta corriente está basada en la “Teoría de la Personalización”, a través de la cual se pretende explicar el funcionamiento de las cuentas considerando que todas ellas representan obligaciones del propietario. Plantea que esta doctrina que fue perfeccionada por la Escuela de Toscana, que con la obra de Giuseppe Cerboni, avanza hacia una doctrina de las responsabilidades personales entre los administradores de la organización económica. Harold Álvarez considera que los axiomas, y los corolarios con que se pretendió establecer unas especies de leyes del comportamiento entre los actores empresariales y la información contenida en la contabilidad, no resiste un examen epistemológico riguroso, pero tiene el mérito de ser el primer precedente que intenta cumplir con requisitos formales en la edificación de teorías científicas en el campo de la contabilidad.

1.2.2.1.2.2.2. La Teoría Jurídica: Se elabora sobre la base que todo asiento o anotación contable traduce un hecho jurídico.

⁴⁰ En la primera mitad del siglo XX, en España podemos destacar a Antonio Sacristán, Ballesteros, Ramón Cabaña, Antonio Lasheras-Sanz y Antonio Goxéns.

Vlaemminck (1961, 321 – 323) menciona los escritos de algunos autores y sus reflexiones sobre las relaciones derecho y contabilidad:

El autor francés A. Beaumont (1920) busca en el Derecho los fundamentos de toda contabilización. Cita a Robert Lefort (1927) cuando pregunta “¿Cómo explicar el balance de situación, idea compleja, sin remontar a su sustancia que se encierra en tres términos: valor, derecho, persona? Pues bien, estos tres términos pueden resumirse en uno solo, el derecho”

Igual hace con Pierre Garnier que consideraba que la contabilidad era el álgebra del derecho. Así mismo menciona a Charpentier y Hamelin que atraídos por los supuestos puntos de contacto, afirmaban que lo que se debe contabilizar son los derechos considerados en sus relaciones de valor.

Esta reflexión fue cuestionada por autores como Ch. Penglaou al no encontrar correspondencia entre derecho y contabilidad en conceptos como patrimonio, empresa, actividad mercantil, contrastados frente a la teoría de la universalidad de derecho y a la universalidad de hecho, no encontrando el suficiente apoyo desde el derecho a la completa explicación contable, así como frente a la justificación jurídica de las cuentas de capital y de pérdidas y ganancias, encontrando que no hay coincidencia, afirmándose de manera concluyente que la contabilidad no vive de manera exclusiva en la esfera del derecho.

Como se indicó con anterioridad Cerboni escribió sobre La Logismografía, cuyo significado es el de una descripción razonada de las cuentas que considera la entidad económica “empresa”, desde el ángulo de las relaciones jurídicas resultantes de la actividad de las personas que están a cargo de su gestión y administración y de las terceras interesadas en ellas. Este planteamiento es criticado por Montesinos, citado por el profesor Álvarez (2001, 17), al afirmar que “cualquier actividad económica está inmersa en un marco jurídico de referencia, la estructura de tal ámbito condiciona los procesos objeto de la contabilidad, así como de los profesionales contables que la ejecutan. En tal sentido muchos de los planteamientos carbonianos no responden a las necesidades disciplinares ya que son ficciones que no reflejan la realidad factual en la que está inmersa la contabilidad. Por ello surgen, al margen de dichos planteamientos, trabajos que se agrupan en diversas líneas, como la mencionada **“Teoría del Propietario”** que luego deriva en la reconocida tendencia denominada **“Teoría de la Entidad”**, que tiene su origen en la separación de empresa y propietario.”

1.2.2.1.2.2.3.Las teorías Económicas:

Plantea Vlaemminck (1961, 325 - 327) que los ensayos para fundamentar una doctrina de la contabilidad con la ciencia económica o al fenómeno económico no es reciente en su historia: el húngaro Joseph Szarka (1822)⁴¹, el francés Coffy (1833)⁴², el italiano Crippa (1834)⁴³, el padre de la contabilidad italiana Francesco Villa (1837)⁴⁴, el fundador de la Escuela materialista veneciana Fabio Besta (1891)⁴⁵ cuyos tres volúmenes editó entre 1909 a 1910, concepción que se desarrolla en el siglo XX por Vittorio Alfieri y los demás seguidores de Besta.

Vlaemminck menciona que algunos autores como Jean Fourastié (1948) consideraron la contabilidad como un método de observación económica, donde el registro se efectúa con motivo de cada movimiento de valor.

Precisa Vlaemminck (1961, 327) que “se hace difícil precisar la demarcación entre estos autores y los que agrupamos en la escuela administrativa o de la economía de la empresa. En efecto, si los primeros se fijan en el concepto económico de valor para fundamentar sus explicaciones, lo cierto es que también recurren a la idea de empresa considerada desde el punto de vista económico. Ahora bien, como la empresa sirve precisamente de fundamento a la doctrina “administrativa” de la contabilidad, se produce en ocasiones una imbricación o solape que hace realmente arduo el trabajo del que pretende delimitar las diferentes escuelas”.

De igual manera señala que numerosos autores se adhieren a la teoría económica de las cuentas, perteneciendo a otras escuelas, y solo recurren a la economía para expresar el objeto de la contabilidad: por ejemplo, Gabriel Faure de la teoría personalista de las cuentas dice, citado por Vlaemminck (1961, 331), “Hacer contabilidad es tanto como dedicarse a una clasificación de cifras que permitan describir los acontecimientos económicos que afectan a una empresa y exponer

⁴¹ Szarka defendió la teoría materialista de las cuentas.

⁴² Coffy rompe con la teoría personalista y considera a las cuentas en el aspecto materialista del valor.

⁴³ Crippa declara que las cuentas correspondientes al objeto de la empresa lo que registran son las modificaciones de las distintas partes del patrimonio

⁴⁴ Villa y la Escuela Lombarda quien plantea que la contabilidad es un conjunto de principios económicos-administrativos aplicados al arte de llevar las cuentas

⁴⁵ Besta, quien en 1891 publica el primer tomo de su obra, defiende que la contabilidad es la ciencia del control económico y elabora la teoría económica basada en el valor del objeto de la cuenta, donde plantea que la naturaleza de la ciencia de la contabilidad es de aplicación concreta o material..

adecuadamente los resultados”. Jean Fourastié (1945) define la contabilidad como el registro en unidades monetarias de los movimientos de los valores económicos para facilitar la gerencia (gobierno) de las empresas financieras, industriales y comerciales. Por consiguiente para los historiadores del pensamiento contable se hace difícil catalogar los autores que deben ser incluidos en la escuela económica, si no se supera la confusión que existe entre los objetivos de la contabilidad, la naturaleza de las cuentas y la expresión monetaria de las mismas.

Entre los autores más sobresalientes que pertenecen ciertamente a la Escuela Económica de la Contabilidad se pueden citar a los franceses René Delaporte y J. Dumarchey

René Delaporte (1936) declara que no hay cuentas de cosas, de personas o de cualquier otra clase, considera que la cuenta es de valores, que de manera aritmética y estadística expresa las cantidades y su valoración, cuentas que son del activo y del pasivo, que unas y otras representan los valores poseídos por la empresa, los valores jurídicos de créditos y obligaciones y finalmente los valores de resultados (beneficios o perdidas del capitalista).

Delaporte incluye en el término valor todo aquello que se relacione con la empresa, tales como bienes, servicios, derechos reconocidos... concepto que algunos críticos como Charles Penglaou, citado por Vlaemminck (1961, 335) considera muy amplio al abarcar todos los fenómenos de la empresa, y no ofrece criterios seguros para una fácil delimitación de la investigación contable.

La obra de Delaporte tiene también aspectos de la doctrina administrativa al insistir acerca de los puntos de contacto entre la organización y la gestión de la empresa y la elaboración de la técnica contable.

J. Dumarchey (1914) con su obra ‘La Teoría Positiva’, considerada como un extraordinario resultado del pensamiento contable del siglo XX, autor que considera que la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias económicas y sociales, estudiando los vínculos que existen y debieran existir entre contabilidad y economía, vínculos estrechos que tiene que estar, ya que la contabilidad no puede referirse más que a cuestiones de producción, distribución y consumo de las riquezas.

Dumarchey parte del valor para explicar mediante un proceso matemático-económico el fenómeno de la contabilidad en su forma de partida doble,

definiendo la cuenta como toda clase de unidades de valor que adoptan diversas formas: dinero, muebles, inmuebles, herramientas, créditos, entre otras, que es lo que denomina cuenta del Activo de la persona propietaria, y en la cuenta del pasivo incorpora las unidades de valor que se deben a otros por esa misma persona. El número de unidades de valor restantes forman parte de la cuenta Situación Neta. El Balance sería la expresión de la relación que existe entre el Activo, el Pasivo y la Situación Neta de una persona.

El autor Dumarchey al examinar el balance en un momento dado incorpora el punto de vista estático, siendo su balance dinámico cuando examina la sucesión de este en otros tiempos. Lo anterior lo hace relacionar también con la escuela que estudia la organización y la administración de la entidad económica privada o sea la escuela alemana de Schmalenbach sobre la economía de la empresa

Críticos como Charles Penglaou, citado por Vlaemminck (1961, 338) considera que Dumarchey no ha situado a la contabilidad en su entorno también de fenómenos jurídicos, administrativos, financieros, entre otros.

Otros autores como Marcel Pauwels (1947) consideran que la contabilidad tiene que desempeñar, ante todo, una función económica y las operaciones que registra son modificaciones de valor, las cuales no siempre son de carácter jurídico. En conclusión, tanto en la finalidad de la teoría como respecto a las realidades registradas por las cuentas, permite incluir a Pauwels en la teoría económica, sin que prescinda de los demás fenómenos que guardan relación con la técnica de las cuentas.

Jean Bournisien (1919) señala que la contabilidad tiene por objeto la medida de los valores económicos y su aplicación al patrimonio de las personas, con lo cual el autor no se limita a la tesis económica, sino que también recurre a la noción de gestión de la empresa. Vlaemminck (1961, 332- 333).

En las conclusiones de las Jornadas Internacionales de la Contabilidad en París en junio de 1953, en las que se pretendió fundamentar en la economía la concepción contable de un Plan de Cuentas Internacional, esta propuesta internacional, sustentada a todos los prácticos y teóricos de esta técnica, se adoptó a partir de las siguientes bases doctrinales:

- “1. El registro de los movimientos de valores, en las empresas o las comunidades –públicas y privadas-, de acuerdo con el desarrollo exacto del ciclo de la economía (sic).
2. Servir para la enseñanza en general, partiendo de una definición lógica de los movimientos económicos (?), así como facilitar la formación profesional.
3. Una técnica contable que reúna las operaciones en grandes grupos de cuentas –de acuerdo con la clasificación decimal- que se correspondan con grandes unidades económicas” Vlaemminck (1961, 328).

Como se puede apreciar el concepto de valor es esencial para todo teórico que pretenda descubrir, tras la heterogeneidad de las cuentas, un elemento catalizador que las reduzca a una unidad de orden económico. Tal como lo observamos atrás en el breve análisis de las Doctrinas económicas, en la Economía se han originado diferentes teorías frente a la noción de valor: del valor – trabajo, del valor – utilidad y de las teorías marginalista y neo-marginalista, entre los muchos matices sobre este concepto económico.

El francés J. Dumarchey, citado por Vlaemminck (1961, 329), advierte de los peligros que pueden derivarse al asumir los movimientos de valores de una manera simplista y poco discutible, sin diferenciar valor de precio y su expresión en moneda, sin tenerse la suficiente preparación científica en el terreno económico por parte de los prácticos en contabilidad.

Vlaemminck considera que los movimientos económicos consisten en grandes fluctuaciones, de ritmo estadísticamente analizable, que hacen suceder a periodos de expansión, tiempos de regresión, ciclo económico que la doctrina contable no puede asumir como único, pues este es solo uno de los muchos movimientos discernibles en la economía, que se diferencia del circuito económico de producción, distribución, cambio y consumo de los bienes, en una abierta crítica a la conclusión y propuesta del Plan Internacional de cuentas, pues no puede afirmarse que exista coincidencia entre las cuentas expresadas en unidades monetarias con la realidad económica. Esta observación plantea que la expresión de orden económico de la contabilidad no permite una explicación del fenómeno contable más amplio, inmerso en una realidad más compleja que está íntimamente ligado al derecho y la administración, entre otros.

Vlaemminck considera, que igual sucede con la aplicación de las nociones de empresa y de capital. Respecto a la empresa piensa que no puede asumirse solo desde el aspecto económico: como la organización en la que el empresario aplica

a cambio de ingresos, los factores productivos a la producción de bienes y servicios destinados al cambio y con ánimo de obtener un beneficio, pues considera que esta visión es una amputación de la realidad para el análisis de la explicación contable de la misma, tal como se analizará cuando se desarrolle, en el presente trabajo, el concepto empresa en la Teoría Administrativa de la Contabilidad y en su posterior desarrollo en la Teoría de la Contabilidad Integral .

Igual sucede para la contabilidad cuando se le asigna la función esencial de expresar las vicisitudes del capital (aportaciones iniciales, ampliaciones posteriores, resultados de las ganancias o pérdidas que lo alteran aumentando o reduciendo su masa) y que se conocen mediante la medición de sus oscilaciones. Pero afirma Vlaemminck que el capital como concepto económico no proporciona un conocimiento contable completo, por ejemplo frente a concepciones jurídicas y administrativas del patrimonio.

Señala Joseph-H Vlaemminck (1961, 331), citando un aparte de un artículo suyo publicado el 1953, que “Nuestra crítica de la teoría económica de las cuentas no excluye el que consideremos a la contabilidad como extraordinariamente importante desde el punto de vista económico. Nosotros mismos hemos escrito que “la contabilidad suministra a la ciencia económica una parte de los datos que ésta, dentro de su cometido, ha de interpretar y reducir a síntesis que, a su vez, engendrarán hipótesis explicativas...La contabilidad es una valiosa técnica al servicio de la economía. Concreta los hechos y, por ende, suministra una base firme a numerosas discusiones económicas. Los progresos de la economía están condicionados al tiempo por las ideas y por los hechos”

1.2.2.1.2.2.4 La investigación de la contabilidad pura: Esta escuela de investigación contable surge en el segundo cuarto del siglo XX, plantea la necesidad de liberarnos de todas las construcciones teóricas que surgieron desde la aparición de la técnica clásica de la partida doble, constituyéndose en un método de observación de los hechos contables. Plantea Vlaemminck (1961, 340) como uno de los seguidores de esta corriente de pensamiento, que lo que hay que hacer es desprendernos de un cierto número de prejuicios que subyacen en dichas construcciones.

Recomiendan en primer lugar delimitar el campo del proceso contable para investigar la esencia de las cuentas y las realidades que existen tras de ellas, para lo cual hay que recurrir a una primera operación del proceso contable que consiste

en una selección, lo cual supone previamente la observación de los hechos sobre los cuales se ha de operar la investigación.

Estos hechos nunca se presentan aislados, el medio es muy diverso, pues puede ser una empresa industrial, comercial, financiera o de otro tipo, que comprenda toda la escala de personal o puede ser una explotación agrícola o un minúsculo taller artesanal en el que el propietario trabaje solo, puede que el medio corresponda a la hacienda pública y que sea un municipio, la rama judicial o el ejército o puede estar constituido por una universidad, una escuela, una iglesia entre otros.

De esta observación y de este análisis resultará la selección sobre aquellos hechos que constituyan datos contables, es decir todo aquello que pueda ser expresado mediante una cifra. Esta concepción genera la necesidad de darle solución a un primer problema de valoración, frente a lo que se ha llamado capital humano, pues como lo ha puesto de manifiesto Jean Daric (1945) en toda empresa existe una inversión en instalaciones y equipos y en “inversión” humana. Expresa que realmente la vida de la empresa no se reduce al buen funcionamiento de sus máquinas, el rendimiento dependerá siempre, en gran parte, de la compenetración y desarrollo de los participantes, capital humano que cuenta con diferentes modelos para su contabilización. Este nuevo proceso de selección, plantea Daric, es clave si se comprende que los contadores durante mucho tiempo han contado los hechos numerables que les parecía conveniente apuntar en cada época y en medio de su actividad.

El segundo criterio es el conocimiento del medio en el que se produce el hecho contable, lo cual según los partidarios de esta escuela, facilitará una visión más clara de las ventajas que se derivan de contabilizar tal o cual grupo de fenómenos, pues la ciencia de la empresa, en su más amplio sentido será factor determinante en la elaboración de una doctrina contable satisfactoria y de los progresos de la técnica de la cuenta. La contabilidad pura conduce lógicamente a una integración de esta técnica con la organización científica y la economía de la empresa. (Vlaemminck 1961, 339 - 344).

De las premisas planteadas del proceso contable se desprende que no es de incumbencia del mismo, la transformación en expresión monetaria de las cantidades encontradas y anotadas. El autor Jean Sigaut, citado por Vlaemminck (1961, 345 y 346) dice: “Si llegamos a desligarnos del concepto de valor para pasar al de cantidad, cualquier fenómeno numerable podría ser contabilizado y

debería serlo si su registro de acuerdo con los métodos de la partida doble, fuera susceptible de facilitar al jefe de la empresa información provechosa”. La contabilización de materiales y de movimientos de mercancías mediante contabilidades de cantidades y no de valores, sería de gran utilidad interna para la empresa, proceso de evolución de esta contabilidad cuantitativa que no deja de ser lento, ante la creencia en la contabilidad del valor, y la no reflexión por parte de los contables de otras formas de contabilización en la empresa, tal como se van a mencionar adelante en la Teoría Administrativa de la Contabilidad. La noción de valor aparece como inseparable de la contabilidad.

El proceso contable, como se ha visto, ha aislado los hechos numerables y ha conservado solo aquellos que en función de la utilidad para la gestión de la empresa deben formar parte de un sistema coherente de contabilidad y es aquí donde comienza la técnica contable propiamente dicha, pues se trata de elaborar un mecanismo para que estos hechos expresados numéricamente puedan ser codificados, sistematizados e incorporados en una construcción que responda a las necesidades de gestión de la entidad en el seno de la cual se elabora la contabilización.

Eugéne De Fages de Latour (1924), considerado un autor que pertenece a esta escuela contable, trata de definir la contabilidad no por sí misma como sus predecesores, sino recurriendo a ciertos procedimientos científicos, comparando la práctica contable con distintos procesos tomados de las ciencias naturales. Este autor recurrió a las ciencias biológicas y naturales, mientras otros como J. Froidevaux lo hizo con una representación tomada de la física, pero sin apartarse ambos del campo de la partida doble, lo cual hace preguntarse si estos autores conciben la contabilidad pura o simplemente la contabilidad por partida doble pura.

La elaboración de la técnica contable no debe estar solo dirigida hacia las actividades de la empresa con el exterior, con vistas a determinar los costos y beneficios de estas actividades o de la transformación de unidades monetarias de ciertos elementos patrimoniales, lo cual parece perfectamente racional; también debe desarrollarse un sistema dirigido hacia la fase interna de la empresa donde los elementos patrimoniales por ejemplo puedan llevarse a una unidad cuantitativa de acuerdo a su naturaleza, contabilidad-cantidad que según los autores debe responder a la gestión en el interior de los servicios prestados en la empresa.

Afirma Vlaemminck que “No ha sido pues, las necesidades de la empresa las que han impuesto objetivamente al contador (...) llevándolo a contabilizar ciertos

hechos. Si desde luego hemos afirmado que la contabilización en su aspecto técnico registra fenómenos numerables en función de la utilidad de la gestión de la empresa, nos hemos dado a la palabra “gestión” el estricto sentido científico que hoy se le atribuye. La idea simplista que predominaba era que una empresa estaba bien administrada si el resultado del ejercicio era ganancia. Por este motivo la técnica estaba enteramente dedicada a la determinación del beneficio.

Habría de esperarse a que apareciera la disciplina científica que tiene como finalidad la organización racional, para que la noción de utilidad subjetiva de contabilización de ciertas series de hechos, cediera el paso a necesidades determinadas objetivamente y deducidas mediante un análisis sistemático y racional de la empresa, de su organización y de su funcionamiento” Vlaemminck (1961, 351).

Los autores de esta escuela, de manera teórica, buscaban adaptar sus ideas a los hechos, y no intentar forzar a los hechos para someterlos a su teoría, ya que en esta tendencia predominante se terminaba desnaturalizando el hecho contable.

1.2.2.1.2.2.5 Contabilidad y organización científica: En el siglo XVII, el autor italiano Venturi, cabeza de la escuela florentina de la época, había basado sus estudios en la administración de la “azienda” y manifestaba la preocupación constante por lograr una gestión racional del patrimonio y fijar las reglas de su administración, sin poderse apoyar todavía en una amplia doctrina administrativa.

Esta doctrina administrativa renovada en el momento actual, sirve de fundamento a una concepción más general de la contabilidad, sin decir con ello, que ésta sea un extraordinario aparato de registros hasta del más pequeño átomo que se agite en la empresa, lo cual la hace elegir y seleccionar los hechos contables útiles para la gestión racional de la empresa, pues no es la naturaleza del hecho (económica, jurídica, etc.) la que servirá de criterio de selección. La integralidad de la contabilidad y el estar al servicio de la organización de las empresas permite configurar una **teoría administrativa racional de la contabilidad**.

Henri Fayol (1941) el gran promotor de la organización administrativa racional, incluyó la contabilidad entre las seis funciones básicas de la empresa, pues esta debe dar informes exactos sobre la situación económica de la organización y permitir conocer en cualquier momento donde se está y para donde se va.

Este concepto de empresa moderna debe superar las anteriores preocupaciones unilaterales, por una visión completa que incorpore, entre otras, la teoría económica de las cuentas, donde al empresario económico se le presenta como el revelador de las necesidades económicas de la sociedad y de las capacidades personales de los que colaboran en la empresa, y como un creador que contribuye al cambio y progreso económico o sea su influencia va más allá del marco de la empresa. Así mismo, al jefe de la empresa – productor-se le da el papel primordial interno, donde sus decisiones buscan que al emplear los factores de producción, pueda hacerle frente al problema microeconómico de disminuir costos e incrementar ingresos, en función de la estructura y condiciones propias de los mercados. La empresa aparece entonces en el centro de la vida económica y sus hechos se deben reflejar en las cuentas. La conclusión de los pensadores de esta nueva relación integral de la empresa y la contabilidad es que la teoría económica de las cuentas es cierta, pero siempre y cuando no se reduzca a la empresa a ser presentada por los datos de valor, capital económico, entre otros, donde los fenómenos económicos que selecciona preferentemente el proceso contable, no es lo único que se presenta en la expresión contable.

Esta visión de empresa debe incorporar de igual manera la teoría jurídica de las cuentas, pues los hechos económicos están generalmente cubiertos por el Derecho, entrando así la empresa al terreno jurídico, no solo a nivel de leyes y disposiciones reglamentarias, sino también en el sentido de las cuentas de deudores y acreedores que entran en el Derecho de obligaciones, las cuentas de inmuebles, herramientas, mercancías entre otras, que integran la propiedad del patrimonio que son competencia del derecho real de propiedad, las cuentas de valores inmateriales como patentes, marcas de fábrica y comerciales, modelos industriales que corresponde a los derecho intelectuales y de patentes de la propiedad industrial y comercial, las cuentas de sueldos y salarios que tienen vínculos con el derecho laboral, las cuentas de socios y otros que se expresan en valores monetarios cuyo fundamento jurídico es la aplicación del derecho comercial de sociedades de capital y de personas. Incluso el llevar y redactar ciertos documentos como los libros de contabilidad, de socios y los informes contables para los estados financieros y de gestión son actualmente un imperativo que tiene origen en el derecho.

La teoría personalista de las cuentas también aplica desde un nuevo ángulo de la empresa, no solo entendida como “tras de las cuentas se encuentran personas”, sino también desde un amplio campo sociológico, como la labor común de sus miembros, pues la empresa es un conjunto duradero de colaboraciones humanas

que coloca a un grupo de capitalistas y trabajadores con vista a alcanzar una finalidad determinada, siendo necesario que el grupo de personas presidido por un gerente eleve el punto óptimo de su capacidad de producción, dada unas especificidades del estado de la técnica y en función de las necesidades del mercado.

Esta preocupación por el papel primordial que desempeña la persona dentro de la organización se considera un aspecto importante dentro de las preocupaciones para la construcción doctrinal de las cuentas de esta concepción teórica.

La concepción tan amplia de empresa permite que la investigación de la contabilidad pueda integrar las doctrinas contables expuestas, pues esta teoría administrativa de la contabilidad no rechaza este cuerpo doctrinal porque sean totalmente erróneas, sino en razón al hecho que cada una de ellas no facilita sino una explicación parcial. Este aspecto puede encontrarse en las cuentas pero ya no de una manera hilada, pues lo que hace es presentar un aspecto fragmentario de la fisonomía compleja de la empresa moderna.

La empresa así entendida no está constituida solo por una red de hechos económicos y jurídicos que se reflejan en las cuentas, sino que también es de manera preponderante un centro de actividades humanas, actividades que se ejercen en la empresa sea esta un taller, una fábrica, una oficina o una institución de servicios, de acuerdo con las reglas racionales de la división del trabajo, de la división de tareas y de la asignación de responsabilidades, es decir, nos encontramos igualmente en aspectos que corresponden tanto a la teoría personalista como a la teoría económica y la teoría jurídica de las cuentas.(Vlaemminck 1961, 353 – 360)

La Contabilidad de Gestión es una nueva concepción en la orientación de la contabilidad en los Estados Unidos, la cual data desde principios del siglo XX, y se ha venido generalizando en otros países anglosajones al igual que en los de la Eurozona, entre otros, esta es la Contabilidad de Gestión⁴⁶.

Urbain Vaes profesor de la Universidad de Lovaina (1952) citado por Vlaemminck(1961, 361) expresa que la contabilidad es un método al servicio de las empresas. La organización de la contabilidad forma parte de la organización general de la empresa, por ende esta debe necesariamente adaptarse a la misma,

⁴⁶ Esta concepción de la Contabilidad de gestión se le denomina management accounting

de la cual constituye uno de los mejores instrumentos de coordinación y de control.

Otros autores consideran la contabilidad como un método administrativo cuya más importante función es la administrativa. H. Pasdermadjian (1947) cree que la administración de las empresas implica una organización basada en la previsión, la coordinación y el control, mostrando como el control presupuestario representa por sí mismo un medio de coordinación, por consiguiente la organización de las cuentas de la contabilidad y la estructura de la empresa deben guardar cierta concordancia. El control debe afectar a cada una de las divisiones y directivos de la empresa, por consiguiente, con independencia de algunas cuentas de análisis y centralización, debe tenerse una división de los costos por funciones y por unidades administrativas, y un método hacia el control de gestión para que sean utilizados por los directivos para basar sus decisiones, superando así la idea de considerarla contabilidad como un valor tradicional legado por el pasado y entendida solo por un número reducido de personas.

En esta perspectiva se desarrolla inicialmente los trabajos de los autores americanos en relación con la contabilidad especialmente industrial. No se trata solo de determinar el costo de los productos, se quiere orientar los métodos hacia el control de gestión.

Plantea N. Bosseler (1951), citado por Vlaemminck (1961, 362) que estos métodos están adaptados a las ideas de descentralización de autoridad y responsabilidad y tienden a ser un instrumento coordinador hacia un mismo objetivo común de todas las unidades descentralizadas, que permita un control eficaz, fácil y rápido de los directivos para con los inmediatos colaboradores, con perspectivas de mejorar constantemente el rendimiento de los servicios colocados bajo su autoridad, colocando de manifiesto tanto los resultados individuales como de equipo, de tal manera que suscite la emulación en todos los niveles.

Armand Labar (1951) citado por Vlaemminck (1961, 363) plantea que la contabilidad en los Estados Unidos parece orientada más hacia la obtención de datos de interés para la administración presente y futura de la empresa, que hacia la determinación de los resultados de la actividad pasada, garantizando que los servicios de contabilidad permitan dirigir los distintos departamentos en la forma en que mejor sirvan a los intereses de la empresa moderna. Estamos así, buscando respuestas contables a la gran empresa nacional, pero también a la

transnacional, muy en boga en el desarrollo de la economía de los siglos XX y XXI.

André Dumortier (1952) citado por Vlaemminck (1961, 363), pone de relieve que el uso de la contabilidad presupuestaria debe poner especial interés en la determinación del costo de las diferentes actividades para ayudar a los directivos a reducirlos, ya que lo importante no es la comprobación de los hechos a posteriori, sino que el conocimiento permita tomar decisiones en el momento oportuno. Así la técnica del control presupuestario integra el método contable en la gestión racional de las empresas.

Este estrecho vínculo entre la contabilidad y la organización de empresas, demanda de los contadores mayores conocimientos en materia de la organización científica, pero también para la solución de problemas correspondientes a diversas disciplinas del saber humano, dentro de ellos los de orden económico, como es igualar el costo y el ingreso (marginales), derivados de la última medida adoptada, es decir los problemas de la productividad, surgiendo la denominada **Economía de la Empresa**⁴⁷, terreno donde se ha de desarrollar la contabilidad de la época.

Urbain Vaes (1953) citado por Vlaemminck (1961, 365 - 367) expresa que la economía de la empresa debe dar cuenta de aspectos comunes a la misma organización como “principios de dirección científica, gestión y control, gestión de salarios y relaciones humanas del trabajo, administración del personal y política social, financiación y política financiera, métodos de análisis del rendimiento y de la estabilidad, costes y política industrial, ventas y política de ventas, análisis de mercados, técnica administrativa, mecanización del trabajo administrativo, etc.”, así como frente a las especificidades de los diversos sectores, tales como “industria, agricultura, comercio nacional e internacional, transporte, banca, seguros...”

Esta necesaria unión de la contabilidad y la economía, y la transformación del contador histórico en economista de la empresa, según U. Vaes, es la materialización de una evolución orientada hacia el futuro, en términos de los imperativos de la gestión, donde los hechos históricos presentan algún interés en términos de experiencia de la gestión presente y futura, donde la contabilidad permita que la anotación de los hechos admita la interpretación de los mismos

⁴⁷ Economía de la empresa que se hace necesario atribuirle un lugar importante en la enseñanza de la economía y que los anglosajones denominan Managerial o Business Economics y los alemanes Betriebswirtschaftslehre

para determinar las causas y enjuiciar la eficacia de la gestión. Después para avizorar el futuro debe introducirse, en el marco de su método la variable tiempo en el sistema contable. Finalmente, como dirigir la empresa implica la toma de decisiones, la contabilidad debe suministrar elementos de apreciación para poder determinar los efectos financieros de las operaciones de la misma, medir el beneficio y otros resultados y así elegir, de la mejor manera, entre los diferentes políticas y programas. Considera el autor inglés Leslie V. Wheeler(1955) que esta evolución le atribuye un nuevo y ambicioso papel al Contador, llamado a responder a los imperativos de la gestión y las preocupaciones de la dirección.

Frente a esta evolución de la Contabilidad de Gestión, Charles Hanon de Louvet (1956)citado por Vlaemminck (1961, 368 - 369) previene a los Contadores frente a la tendencia al facilismo, advirtiéndolo sobre la importancia de contar con un conocimiento perfecto de las ciencias contables, con una interpretación contable de alta acepción, reforzada con sólidas nociones de economía, derecho, de tecnología y calculo actuarial, con gran capacidad de análisis de los cambios en los balances frente la comprensión perspicaz y un agudo sentido de “la gestión de los negocios”, todo lo cual permitirá conocer la vida real de la empresa y revelara las grandes líneas de decisiones que se deben tomar, por ejemplo, en materia de inversiones en propiedad raíz, maquinaria y equipos, amortizaciones, reservas, inversiones financieras, de créditos obtenidos o concedidos, es decir sobre la calidad de la gestión racional que preside los destinos de la organización.

Hanon de Louvet al efectuar el análisis de los balances para una gestión racional, puso de manifiesto en su obra, lo relativo a la importancia de la contabilidad de explotación, donde el rendimiento de la explotación es condición primordial de una buena rentabilidad, el cual es resultado del funcionamiento racional de todos los engranajes y la técnica de la empresa.

En Alemania la contabilidad relativa a los rendimientos de explotación y de gestión se viene desarrollando desde 1920, donde el movimiento de la economía de la empresa ha estudiado de manera racional los diversos métodos de cálculo de costos, incorporando además de la teneduría de libros y la elaboración del balance de situación al cálculo de costos, la estadística y el planning, cuatro ramas que conforman un conjunto orgánico, fiel reflejo de todos los acontecimientos de la explotación. El profesor de la Universidad de Colonia (Alemania) Dr Eugen Schmalenbach (1927) ha ejercido gran influencia en los estudios de economía privada y de contabilidad de gestión.

Vlaemminck cita a otros autores de esta corriente de pensamiento contable como son: El profesor de la Universidad de Neuchâtel Suiza F. Scheurer(1955) quien oriento un importante movimiento contable hacia los problemas económicos de la empresa. En España Antonio Renzi (1943) publicó una importante obra con claro enfoque sobre los problemas que trata la contabilidad de gestión. En 1956 el pensamiento español de José Maria Fernández Pirla con su obra “Teoría Económica de la Contabilidad”, logra armonizar la doctrina del italiano Gino Zappa de la Economía Hacendal, con la influencia Patrimonialista del italiano Vincenzo Masi y la Economía de empresa del alemán Schmalenbach. Esta armonización también se encuentra en América Latina en la obra “Contabilidad Superior” del Brasileiro Federico Herrmann (1946).

En conclusión, todos los autores de esta escuela destacan, en distinto grado, el hecho de que la contabilidad ha dejado de servir sólo para informar con más o menos retraso acerca de las relaciones externas (clientes, proveedores, bancos, etc.). Georges Mehrlin (1953) citado por Vlaemminck(1961, 364), expresa que la contabilidad se ha convertido en un instrumento esencial para medir el grado de productividad. Continúa señalando que solo la contabilidad puede proporcionar los detalles y las síntesis que se han hecho evidentes a los ojos del jefe de la empresa, el cual demanda disponer de un cuadro de mandos de múltiples instrumentos de medida y control, que es la moderna contabilidad. Plantea que en ocasiones incluso la rapidez es más importante que la precisión meticulosa, ya que el tiempo que media entre la realización de un resultado y su determinación puede costar caro a la empresa. (Vlaemminck 1961, 370 - 373)

1.2.2.2. Clasificación según Vicente Montesinos.

De manera breve se presenta una segunda propuesta para identificar y aglutinar las corrientes doctrinales contables según el profesor Vicente Montesinos (1978, 176) son:

- 1.2.2.2.1 Doctrinas jurídico.-personalistas,
- 1.2.2.2.2 Doctrinas contistas y neocontistas,
- 1.2.2.2.3 El enfoque económico,
- 1.2.2.2.4 La teoría matemática y el empeño formalizador,
- 1.2.2.2.5 La introducción de los aspectos conductistas y la concepción comunicacional

1.2.2.2.1. Doctrinas jurídico - personalistas: Esta corriente tiene antecedentes, en el siglo XIX con el impulso de la Escuela Toscana y la obra de Giuseppe Cerboni, quien desarrolla la Logismografía, como expresión avanzada de la antigua personificación de los primeros autores de obras de contabilidad del siglo XVI, a través de la escuela Cinquecontista seguidores de Degranges, tal como se señaló en la clasificación anterior.

La Logismografía, cuyo significado es el de una descripción razonada de las cuentas, es una visión jurídica – administrativa que considera la empresa desde el ángulo de las relaciones jurídicas resultantes de la actividad de las personas encargadas de su gestión y administración y de las terceras personas interesadas en ella.

Esta doctrina tiene importantes desarrollos con la Teoría Personalista y en la Teoría Jurídica del siglo XX, expuestas en este trabajo y presentadas así en la clasificación de Vlaemminck (1961)

La Teoría Personalista es una teoría explicativa de la naturaleza de la cuenta, donde todas las cuentas se abren realmente a las personas, en ella se destacan autores como Gabriel Faure, H. Deschamps y Laurent Lefebvre, entre otros.

La Teoría Jurídica: Se elabora sobre la base que todo asiento o anotación contable traduce un hecho jurídico. Sus autores más reconocidos son: A. Beaumont (1920) que busca en el Derecho los fundamentos de toda contabilización, Robert Lefort (1927) y Pierre Garnier que consideraba que la contabilidad era el álgebra del derecho

1.2.2.2.2. Doctrinas Contistas y Neocontistas: Como se citó con anterioridad, aunque sus primeros planteamientos prácticos datan del siglo XVII, la doctrina Contista aparece en el siglo XIX, considerada como la primera escuela aparecida en la disciplina contable y se le conoce como la teoría de una sola serie de cuentas, la del propietario, cuyos autores más reconocidos son Nicolás D'Anastasio (1803) y Giuseppe Bornachini (1818). (Álvarez 2001, 17).

Esta teoría considera a las cuentas, desde el punto de vista de la separación de la empresa y el propietario, donde la teneduría de libros por partida doble consiste en que todo capital empleado en el comercio es un capital confiado a la empresa que lo administra, del cual ésta debe rendir cuentas. El comerciante se encuentra situado, de cierto modo, por fuera de la empresa a la que pertenece, teniendo una

cuenta donde figuran las cantidades que aporta y todas las que retira del capital. La cuenta de capital, por tal razón es acreedora, enunciando un pasivo, pues expresa el capital confiado y que debe ser restituido. Tal como se observa en este trabajo, esta doctrina pertenece es a la ciencia de las cuentas y no al desarrollo científico de la contabilidad, pues tiene como objeto establecer procedimientos apropiados para realizar los registros, en un periodo de auge comercial e industrial para Italia y en otros lugares.

Expresa el profesor Harold Álvarez (2001, 17 – 18) que la Doctrina Neocontista se origina en los planteamientos de Fabio Besta (1845 – 1922), que en la presente síntesis se presentó como fundador de La Escuela Veneciana dentro de la clasificación establecida por Vlaemminck (1961). Besta se aparta por completo de la ficción de la personificación adoptada por el Contismo clásico y en su lugar analiza su teoría económica y construye su teoría materialista basada en el valor del elemento patrimonial, representado en las cuentas y los balances. El Neocontismo ve en la contabilidad algo más que un simple mecanismo puramente formal de registro y considera que es preciso conocer la realidad para poder gobernar económicamente una entidad a través de las cuentas.

1.2.2.2.3. El Enfoque Económico: De fundamental interés para justificar el entronque contabilidad – economía del presente trabajo. El profesor Vicente Montesinos Julve (1978, 222 y ss) en su obra “Formación Histórica, Corrientes Doctrinales y Programas de Investigación de la Contabilidad.” propone una clasificación de diez tendencias de investigación dentro de este enfoque económico, así:

- Controlismo.
- Haciendalismo.
- La Escuela de la Economía Hacendal.
- La doctrina alemana de la Economía de la Empresa.
- Patrimonialismo
- La teoría de las causas económicas.
- El desarrollo de la contabilidad de costos. La Contabilidad de Gestión.
- Contabilidad no Monetaria.
- Contabilidad Social.
- El enfoque integral de la contabilidad Económica

Debido a la amplia exposición que en el presente trabajo se ha hecho de la mayor parte de estas tendencias, de acuerdo a la clasificación presentada por Vlaemminck (1961), se hará una referencia breve de algunas de ellas que se consideran las más relevantes:

- **El controlismo:** Es la ya conocida Escuela Veneciana encabezada por Fabio Besta, quien desarrolla el concepto de contabilidad como ciencia del control económico de la riqueza hacendal, concentrándose más en la riqueza patrimonial, que de su finalidad el control.

Besta (1922) citado por Álvarez (2001, 23), muestra especial interés por el estudio histórico de la ‘cuenta’, teniendo presente la noción económica de ‘valor’. Entiende la cuenta como “una serie de anotaciones referidas a un ‘objeto determinado’ conmensurable y mutable, efectuadas con la finalidad de registrar las condiciones y medidas de tal objeto en un instante dado y de registrar las mutaciones que va experimentando, para poder dar razón del estado de este objeto en un determinado momento”. Besta investiga las funciones de la administración económica, distinguiendo tres tipos de funciones: gestión, dirección y control, esta última donde según el autor, la contabilidad debe centrar su atención

- **La Escuela de la Economía Hacendal:** Se considera la ciencia que estudia las condiciones de existencia y las manifestaciones de vida de las haciendas. Dentro de ellas diferencia tres disciplinas íntimamente relacionadas: Organización, técnica administrativa y contabilidad. Fue creada y promovida por el italiano Gino Zappa (1928), que es considerado sucesor de Besta.

Zappa es considerado por Vlaemminck (1961, 372 - 373) como autor de la conocida corriente de la contabilidad que la concibe como órgano de gestión de la empresa. Zappa con su pensamiento de Economía Hacendal logra su influencia en España con la obra la “Ciencia de la Contabilidad” de Emigdio Rodríguez Pita (1956), alcanzando su máxima expresión con la obra “Teoría Económica de la Contabilidad” de José Ma. Fernández Pirla (1957), obra donde las influencias de los autores italianos Masi y Zappa y del alemán Schmalenbach han logrado ser armonizadas.

Álvarez (2001, 24) considera que el aporte trascendental de esta corriente está dado por cuanto pone de manifiesto “el carácter sistemático e interconectado de las investigaciones científicas en el campo de las actividades económicas de las haciendas”; pero continua señalando, que según Lopes de Sa (1994) esta

corriente no ofrece una doctrina abárcate, de lógica profunda y competente para justificar el campo contable, pues la contabilidad se limitaba a los levantamientos o revelaciones de riqueza, pero no presenta su esencia, para así justificar esta clasificación.

- **La doctrina alemana de la Economía de la Empresa:** Como se citó en este trabajo en el comentado literal j. Contabilidad y Organización Científica de la clasificación de Vlaemminck (1961,371 - 372), el profesor alemán Eugen Schmalenbach en su obra “Balance Dinámico” traducida al español (1953), se muestra como uno de los autores más destacados que se han dedicado a los estudios de la economía privada y de manera especial a la Contabilidad de Gestión.

Schmalenbach desarrolla la teoría dinámica donde otorga mayor importancia al estado de resultados que apunta al balance patrimonial. El propósito de su trabajo es el estudio del cierre del ejercicio de las empresas mercantiles.

Este autor precisa significados de los dos estados contables: balance y resultados, donde al primero le asigna un estado ‘estático’ orientado a mostrar la información sobre el estado patrimonial y al segundo un estado ‘dinámico’ dirigido a informar sobre la eficiencia económica de la producción de la hacienda.

Álvarez (2001,25), citando a Montesinos (1978), plantea que Schmidt, investigador de esta escuela, influenciado por criterios de la economía positiva, trata de reflejar estos puntos de vista en la contabilidad para alcanzar una información ‘verdadera’ con respecto al patrimonio empresarial y al rédito del ejercicio, acción orientada a coadyuvar a la entidad en la búsqueda de conservar su ‘valor relativo’ en al ámbito económico donde participa, y en la obtención del mayor rédito posible del empleo del capital.

Continúa Álvarez mencionando a Erich Schneider, seguidor de los dos autores anteriores, quien fundamentó la información contable en sólidos criterios económicos tanto de la economía empresarial como de la economía política, considera que para él la contabilidad no es una técnica (partida doble), ni una necesidad práctica para la vida administrativa de la empresa (contabilidad externa), ni siquiera un imprescindible método de control (contabilidad de costos), y expresa que es esto y algo más, un instrumento sensible y preciso que aplicado al plan de producción (presupuesto de la empresa) va registrando con exactitud cómo se realizan los planes del empresario, desde lo técnico de la producción

hasta las previsiones de los precios y las expectativas de los movimientos de los mercados, suministrando así la información necesaria para la perfecta marcha de la empresa. Se ve con claridad que se está frente a otro desarrollo de la contabilidad de gestión.

- **Patrimonialismo:** Fundado por el contable italiano Vincenzo Masi, seguidor de Besta, quien plantea que la contabilidad es la ciencia del patrimonio, corriente contable que tiene la mayor repercusión en la actualidad, con gran aceptación en países como España y Colombia, donde el patrimonialismo continua como una corriente viva, avanzando cada vez más profundamente sobre los fenómenos patrimoniales, es decir, todo lo que acontece con la riqueza hacendal (Álvarez 2001,25).

Masi parcela el estudio de la disciplina contable en tres componentes: la estática patrimonial (estudio del patrimonio en un momento dado del tiempo), la dinámica patrimonial (estudio del patrimonio como un todo en movimiento continuo, causado por factores internos y externos a la organización) y en tercer lugar la revelación del patrimonio (uso de procedimientos diversos de revelaciones que se evidencian en el patrimonio y los hechos patrimoniales y que permite la mejor comprensión de la estática y la dinámica patrimonial).

- **El Desarrollo de la contabilidad de costos. La contabilidad de Gestión:** Tal como se resaltó en la clasificación de Vlaemminck (1961) en el literal ‘ j. Contabilidad y Organización Científica’ del presente trabajo, los autores de esta corriente, como Urbain Vaes y André Dumortier, entre otros, señalan que la contabilidad ha dejado de servir sólo para informar con más o menos retraso acerca de las relaciones externas (clientes, proveedores, bancos, etc.), expresan que la contabilidad se ha convertido en un instrumento esencial para medir el grado de productividad, problema, que desde el orden económico, se puede determinar al igualar el costo marginal y el ingreso marginal. Continua señalando que solo la contabilidad moderna puede proporcionar los detalles y las síntesis que se han hecho evidentes a los ojos del jefe de la empresa, el cual demanda disponer de un cuadro de mandos de múltiples instrumentos de medida y control, mirada que se debe darse desde diversas disciplinas.

Se pone de relieve el uso de la contabilidad presupuestaria para la determinación del costo de las diferentes actividades para ayudar a los directivos a reducirlos, además porque para ellos lo importante es que el conocimiento permita tomar

decisiones en el momento oportuno. Así la técnica del control presupuestario integra el método contable en la gestión racional de las empresas.

- **Contabilidad social:** Es la tendencia que se ocupa de reflejar los fenómenos macroeconómicos y se le denomina contabilidad macroeconómica o cuentas nacionales. Esta técnica de la contabilidad nacional ha tenido una influencia notable en el desarrollo reciente sobre la estadística y la teoría económica.

Harold Álvarez (2001, 26) plantea que el profesor Adolf Enthoven diferencia tres etapas en el desarrollo de la contabilidad social así:

- “Primera fase que data de la antigüedad hasta 1930, periodo en el que se van perfilando las ideas en torno al proceso de circulación de valores en las economías y aparecen estimaciones de la renta en casi todos los países, de una forma o de otra. En esta etapa se destacan los trabajos de Sir William Petty (1623-1687), Richard Cantillon (1680-1734), Francois Quesnay (1694-1774). La idea de la circulación de valores dentro del sistema económico considerado como un conjunto de partes interrelacionadas se desarrolla a través de las concepciones de Karl Marx, León Walras y Wilfredo Pareto.
- Segunda fase que se desarrolla entre 1930 y 1945, época de crisis económica en que los estudios teóricos y las realizaciones prácticas sobre contabilidad nacional se ven influenciadas por la obra de Keynes. En esta etapa se inscriben las obras de Ragnar Frish, Richard Stone, Ed Van Cleeff, Jan Tinbergen y Wassily W. Leontief.
- La tercera fase se desarrolla a partir de 1945 hasta nuestros días y es la de mayor ímpetu en el auge de la contabilidad social. A partir de la finalización de la segunda guerra mundial, a instancias de la Organización de las Naciones Unidas, se inician los primeros estudios sobre las estadísticas de la renta nacional. En 1947 se publican los resultados de estas investigaciones, incluyendo diversas fórmulas para la totalidad del sistema económico en un marco de contabilidad nacional.”

1.2.2.2.4. La Teoría Matemática y el Empeño Formalizador:

La Teoría Matemática se desarrolló a finales del siglo XIX y XX, de manera inicial en Francia y Bélgica, cuyos autores trataban de dar una base científica a la contabilidad, relacionándola con una ciencia principal, buscando una forma racional de presentar el juego de las cuentas, consideraban que la contabilidad era una rama de las matemáticas, por consiguiente tenía que clasificarse en las ciencias exactas. Se destacan las obras de E. Léautey y A. Guilbault en 1889 y el italiano Giovanni Rossi en 1895, entre otros, teorías que se desarrollaron en el literal 'b. Teorías Matemáticas' del presente trabajo, de acuerdo a la división pertinente a la clasificación inicial establecida por Vlaemminck (1961).

La teoría matemática considera que la contabilidad es un método de observación, construido de acuerdo a los principios de razonamiento matemático y su objeto sería el de redactar las cuentas con vistas a comparar valores materiales, quedándose en el campo del desarrollo teórico de la técnica contable.

Álvarez (2001, 18), citando a Vlaemminck (1961, 259) considera que la definición de contabilidad que presenta los autores de esta teoría E. Léautey y A. Guilbault (1889, 259), se vincula más a la ciencia económica que a las ciencias exactas, cuando plantean: “la contabilidad, rama de las matemáticas, es la ciencia de la coordinación racional de las cuentas a los productos del trabajo y a las transformaciones del capital; es decir de las cuentas de la producción, la distribución y el consumo de las riquezas privadas y públicas.”, lo que significa que se tiene una concepción económica vista desde el desarrollo científico de la contabilidad

Respecto al **Empeño Formalizador**, Álvarez (2001, 18 – 19) mencionando a Montesinos, plantea la diferencia de la teoría matemática respecto al Empeño Formalizador, considerando a este último como la tendencia, cada vez más extendida, dirigida a exponer las teorías contables en términos formales, utilizando para ello el instrumental matemático, criterio que como se señaló con anterioridad, comparte Vlaemminck⁴⁸.

⁴⁸ Debe diferenciarse la Escuela matemática contable – uso de formulas y procedimientos matemáticos como procedimiento, método y explicación como ciencia exacta -, de aquellos autores que se limitan a considerar la técnica contable como una rama de las ciencias exactas, utilizando solo cálculos y operaciones aritméticas, sin llegar a emplear en su exposición formulas algebraicas especiales, plantea Vlaemminck (1961, 260)

Continúa Álvarez señalando la importancia que para este Empeño Formalizador juega el desarrollo de la propuesta de “Contabilidad Pura” que surge en el segundo cuarto del siglo XX, la cual es concebida como un método abstracto de observación de fenómenos alejados de los contenidos empíricos de dichos fenómenos, planteando sus autores que el método tiene reglas que nada deben al sujeto observado.

Tal como se resaltó con anterioridad en el presente trabajo, la Contabilidad Pura es la escuela de investigación contable que plantea la necesidad de liberarse de todas las construcciones teóricas que surgieron desde la aparición de la técnica clásica de la partida doble, tales como de las teorías económicas, jurídicas, entre otras, constituyendo el método contable solo en un método de observación de los hechos contables.

Eugéne De Fages de Latour, considerado un autor que pertenece a esta escuela contable, publicó en 1924 “Los conceptos fundamentales de la contabilidad”, donde trata de definir la contabilidad no por sí misma como sus predecesores, sino recurriendo a ciertos procedimientos científicos, comparando la práctica contable con distintos procesos tomados de las ciencias naturales, autor que recurrió a las ciencias biológicas y naturales. El autor J. Froidevaux lo hizo con una representación tomada de la física sin apartarse ambos del campo de la partida doble. Vlaemminck (1961, 348 y 349)

Montesinos cita a otros autores pioneros en este empeño formalizador, a saber: Hustcraft Stephens (1736) y sus seguidores W. Fulton (1800) y W. Cronhelm (1818) y Giovanni Rossi (1895).

Álvarez resalta que a pesar de este reto en el panorama contable, abonado a los nuevos requerimientos para informar sobre los fenómenos ambientales y sociales, no se han logrado grandes desarrollos teóricos, resaltando la obras de Richard Mattessich, Moisés García, Yuri Ijiri y Francisco D’Auria.

Álvarez (2001, 21), plantea que Montesinos afirma que es a partir de los años 50 del siglo pasado “cuando irrumpe con fuerza la matemática en el terreno de las ciencias económicas y particularmente en la contabilidad. Las obras de Paton ‘Accounting Theory’ de 1922, de Cutolo ‘Sull attribuzione del valore del Neto nei Bilanci contabile’ de 1952, de Palomba ‘introduzione all’Economics’ de 1950, de Devine ‘Integration of Accounting and Economics in the Elementary Accounting Course’ de 1952 y de Littleton ‘Accounting Rediscovered’ de 1958, constituyen una

buena muestra de esta irrupción de la utilización de la herramienta matemática en la explicitación de los planteamientos contables. Pero es la obra del profesor Richard Mattessich, iniciada con su escrito ‘Towards a general and axiomatic foundation of accountancy’ aparecido en ‘Accounting Research’ de octubre de 1957 y continuada con ‘Accounting and Analytical Methods’ en 1964 y otras publicaciones posteriores, las que propician definitivamente la calificación de la existencia de una escuela o corriente formalizadora de la contabilidad por autores como Leandro Cañibano en el sentido de ‘programa de investigación’ apuntado por Lakatos”.

El profesor Montesinos (1978) citado por Harold Álvarez (2001, 21 y 22) advierte que “la formalización contable, como la de otras ciencias, debe contemplarse como la puesta en marcha de una simbolización lingüística precisa, mediante la cual nos sea posible ordenar y delimitar claramente las ideas de que disponemos, obteniendo el máximo fruto posible de las estructuras con las que trabajamos, y depurar los planteamientos; sería desacertado, sin embargo, pensar que la formalización es un instrumento o un método adecuado para la consecución de nuevos descubrimientos. La formalización en contabilidad es un fenómeno evidente para cualquiera que tome contacto con las publicaciones de la materia, en especial las anglosajonas. Su desarrollo se ha planteado, fundamentalmente, en las dos direcciones siguientes:

- estudio del comportamiento de las magnitudes objeto de los estudios contables, a través de modelos formalizados que manifiesten de manera precisa las relaciones en las que aquellas intervienen.
- Investigación de las características generales de la estructura de los sistemas contables de información en especial aquellos que se implantan con base en el sistema de la doble clasificación. En esta segunda dirección hay que resaltar los intentos de axiomatización realizados, en los cuales el de Mattessich, es sin duda alguna, el más perfeccionado y riguroso”.

Álvarez (2001, 19 - 20) resalta que la posición de proponer como objeto del conocimiento contable cualquier fenómeno natural o social, se ha ido perfilando a partir de la década de los sesenta del siglo XX, hacia la observación contable de los fenómenos circulatorios, sean económicos o no económicos, **con base en el análisis circulatorio**, metodología que reemplazaría a la partida doble. (Resaltado fuera del texto).

A manera de ejemplo se cita al profesor Moisés García G (1980, XV – XVI), investigador español de la Universidad Autónoma de Madrid, quien introduce su obra “Contabilidad Social. Del sistema de circulación económica a los modelos de Cuentas Nacionales”, con los siguientes párrafos:

“Por primera vez, creo yo, se define aquí, inequívocamente el ‘análisis contable’ como análisis circulatorio, concibiendo este último como una herramienta de tipo formal construida con total independencia de lo económico y basada en los conceptos de ‘estructura circulatoria’ y sistema circulatorio”.

...

“Por primera vez también se define del ‘sistema de circulación económica’, con base en el cual puede trasladarse al análisis económico todo el esquema del análisis circulatorio. El resultado es sorprendente por cuanto se abren insospechadas posibilidades al nuevo análisis contable en economía, superiores a las del convencional, basado en el armazón formal extremadamente simplista de la partida doble”.

...

“En lo macroeconómico, el razonamiento circulatorio arranca con las formulaciones de Quesnay (Tableau economique). Es ampliamente utilizado por Marx y reaparece posteriormente en los trabajos de Leontief y de Keynes. Las teorías de este último sobre el ingreso y gasto nacional agregados cristalizan finalmente en los modernos modelos de Cuentas Nacionales a través de los trabajos de Richard Stone”

...

“Sin embargo, no hay nada de economía en la ‘teoría de las estructuras y sistemas circulatorios’, fundamento lógico del análisis circulatorio y, por tanto, del análisis contable. Se trata de una teoría formal que hunde sus raíces en la tradición de las construcciones lógico- matemáticas, y cuyos antecedentes más próximos son la moderna ‘Teoría de conjuntos’ y la ‘Teoría general de sistemas’. Dentro de esta última, la ‘teoría de los modelos’, resulta perfectamente aplicable a los modelos contables en cuanto modelos de tipo particular de sistemas: los sistemas circulatorios”.

1.2.2.2.5. La Introducción de los Aspectos Conductistas y la Concepción Comunicacional: Según el profesor Montesinos, citado por el profesor Álvarez (2001, 22) “la disciplina contable se ha visto influenciada por las modernas tendencias de los enfoques organizativos, tal como el enfoque decisional planteado en 1938 por Chester Barnard y continuado por H. Simon, J.G March, R.M Cyert y C. Bonini.

Bajo esta perspectiva las organizaciones son coaliciones de individuos que persiguen sus propios objetivos y que se los trasladan a la organización. La contabilidad también ha sido influenciada por esta tendencia y por ello, de un sistema dirigido a colaborar con la dirección en el proceso de maximización de beneficios a través de un sistema de evaluaciones que pretende ser neutral, pasa a concebirse como un sistema de información encaminado a facilitar datos a diversos niveles de la gestión, permitiendo así una toma de decisiones fundamentada, referida a las funciones de planificación y control. Según este enfoque, la contabilidad debe servir como medio de comunicación, y para ello el contador debe seleccionar, procesar y comunicar los datos relevantes para las diferentes decisiones, adoptando una visión integral de los fenómenos observados, contemplando sus diversos aspectos y las interacciones que puedan producirse en las partes del sistema”.

1.2.2.3. Clasificación según Leandro Cañibano:

El profesor Cañibano identifica tres programas a partir de la reflexión teórica de Paciolo en 1494 (Álvarez 2001, 27). Veamos un breve resumen sobre los dos primeros vistos desde clasificaciones anteriores presentadas en el presente trabajo, y se continuara desarrollando el tercer programa ‘el formalizado’ para ampliar este tema desde la teoría contable, así:

1.2.2.3.1. Programa legalista (1494 – 1914): donde la finalidad entra dentro de unos causes estrictamente jurídicos, en el cual la objetividad de la información contable se entiende en sentido legalista, y cuya representación y valoración de los hechos contables puedan ser considerados como prueba o garantía a terceras personas, por ejemplo en el caso del concepto jurídico de patrimonio.

Señala Cañibano (1979, 11 y 12) que desde las primeras formulaciones contables ha permanecido subyacente el objetivo de información económica, quedando anulado frente a este requerimiento legalista.

1.2.2.3.2. Programa Económico (1914 – 1960): plantea Cañibano que las transformaciones socioeconómicas originadas en la primera posguerra mundial como es el caso de la inflación galopante en Alemania, posibilitaron el cambio del orden de importancia, buscando permitir valorar la dinámica realidad económica, programa económico que se desarrolló primero en Alemania y luego en el resto del mundo.

Estas circunstancias alteraron sustancialmente el papel de la información contable, buscando ofrecer una base de cifras realistas, cuyos resultados respondan a principios económicos, evitando por ejemplo la descapitalización de las empresas.

Dentro de este programa se desarrollan conceptos valorativos como: costo de reposición, resultados exógenos y good will, y se introduce un nuevo concepto que apunta hacia la homogenización de criterios en el proceso de medición e información contable, además soporte del encuentro de las micro y macro, magnitudes contables como es el Plan de Cuentas que tiene amplia aceptación en Europa y Latinoamérica.

1.2.2.3.3. Programa Formalizado (1960...): Harold Álvarez (2001, 28 - 29) menciona que en la “segunda posguerra se vive un auge de las aplicaciones matemáticas para solucionar problemas científicos y técnicos. La contabilidad no es ajena a dicha influencia. Así se desarrollan los costos estándar y técnicas presupuestales basadas en formulaciones matemáticas y estadísticas resueltas con ayuda del computador. La aplicación de la investigación operativa a las ciencias económicas pronto permea la contabilidad y contribuye a que las exigencias informativas de las empresas comiencen a ser respondidas con mayores perspectivas de acierto con relación a las predicciones que se realizaban cuando no se hacía uso de esta herramienta”.

Cañibano (1979, 15) plantea que es a partir de la “revolución en el campo de la informática y de la cibernética, (con) el diseño de nuevos ordenadores, cada vez más poderosos, hace factible el tratamiento de modelos matemáticos aplicados a las ciencias empresariales, dentro de ellas a la contabilidad”

Ante el vacío de estudios metodológicos en la contabilidad, dada su orientación hacia lo pragmático, se hacía indispensable resolver la necesidad de contar con un cuerpo teórico formalizado que permitiera establecer las bases generales, preocupación que según el profesor Cañibano, comienza a resolverse con el surgimiento del artículo “Hacia una Fundamentación General y Axiomática de la Contabilidad” publicado en 1957 por Richard Mattessich, donde establece una serie de axiomas, definiciones, teoremas y requisitos, apoyándose en el álgebra matricial como lenguaje formal. La formalización rigurosa de la teoría se dio con la obra del profesor Mattessich “Contabilidad y Métodos Analíticos y Proyección de Ingresos y de Riqueza a Nivel Micro y Macro económico” en 1964, caracterizado por la rigurosidad formal que ha permitido un análisis a mayor profundidad de

aspectos de gran relevancia en la teoría de la contabilidad tales como medición, valoración y predicción.

Señala Leandro Cañibano (1979, 17) que este programa motivó el interés de gran cantidad de estudiosos contables, programa que se dirige a “la reducción de las proposiciones contables a cálculos lógicos o matemáticos, para, en virtud de las reglas de inferencia, llegar a unos resultados capaces de ser interpretados semánticamente, y cuyo contraste con la realidad ira elevando, de día en día, su potencialidad explicativa y predictiva”

En 1995 Leandro Cañibano y Gonzalo Angulo presentaron en la primera jornada de teoría de la contabilidad en Jerez España una ponencia “Los programas de investigación en contabilidad” que contiene una actualización de los planteamientos iniciales de Cañibano y que se pueden sintetizar en el siguiente cuadro:

Cuadro 2 Clasificación y actualización del Pensamiento Contable según Leandro Cañibano y Gonzalo Angulo

PROGRAMA DE INVESTIGACION	SUBPROGRAMAS
Legalista	<ol style="list-style-type: none">1. Códigos y leyes2. Determinación de los principios contables3. Marco conceptual de la regulación contable
Económico	<ol style="list-style-type: none">1. Búsqueda del beneficio verdadero2. Utilidad para el decisor3. Teoría contable positiva
Formalizado	<ol style="list-style-type: none">1. La axiomatización de la contabilidad2. El análisis circulatorio3. La teoría de la agencia4. La economía de la información5. El modelo CAPM/HEM (Modelo de precios de activos financieros / hipótesis de la eficiencia del mercado)

Fuente: elaboración propia

Esta actualización la expone como una alternativa, frente a la cual se abordará de cada programa los avances más significativos, para evitar la reiteración sobre planteamientos ya esbozados en este trabajo.

1.2.2.3.1 Programa legalista (b): En este programa Leandro Cañibano y Gonzalo Angulo plantean:

1.2.2.3.1.1 subprograma Códigos y normas legales, deben contemplarse también las modernas regulaciones actuales impulsadas por organismos supranacionales.

1.2.2.3.1.2. El subprograma determinación de los principios contables ha buscado la elevación a la categoría de norma de los criterios contables, coincidiendo con los tres subprogramas denominados por Tua como de búsqueda, lógico y teleológico que se abordarán en la clasificación siguiente.

En este sentido, se resaltan los trabajos investigativos presentados por Moonitz en cuanto a los postulados propuestos en 1961 y los principios que este mismo autor elaboró junto con Sprouse en 1962. Estos postulados y principios sobre los cuales debe sustentarse la contabilidad empresarial son:

- el beneficio obtenido se debe imputar al desarrollo de la actividad económica de la empresa.
- los cambios en los recursos pueden ser por: cambios en los niveles de precio, costos, ventas, valores netos de realización, entre otros.
- la valoración de los activos no depende de la forma de adquisición de los mismos.
- la valoración de los activos está relacionado con la medición de servicios futuros, la cual ocurre en tres etapas: la ocurrencia de servicios futuros, la cantidad de los mismos y el criterio para valorarlos.
- las obligaciones monetarias se deberán mostrar por su valor descontado a la tasa de interés pactada cuando se adquirió dicha obligación.
- las obligaciones no monetarias se valoran de acuerdo al precio de venta pactado.

1.2.2.3.1.3. En el subprograma marco conceptual para la regulación contable: surge como una necesidad para alimentar la regulación con el propósito de dotarla de un soporte teórico que permita la determinación de los conceptos básicos para la definición y desarrollo de la norma contable. Afirman Cañibano y Angulo que “al

prescribir el marco conceptual la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera y de los estados financieros, el proceso de emisión de normas contables será más fácil y más operativo. Una vez asentadas las bases conceptuales, está delimitado el campo de juego, por lo tanto las reglas que se derivan de ellas tendrán mayor coherencia lógica, se evitaban contradicciones, las discrepancias se resolverán por referencia a las bases comunes, etc.” Cañibano, citado por Álvarez (2001,39).

En 1988, en el seno del IASC (Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad)⁴⁹ se propuso un proyecto de marco conceptual para superar la dificultad de disponer de un soporte teórico que justifique la adopción de alternativas para el tratamiento contable de la información financiera. Se está aquí ante el proceso de regulación contable internacional el cual se abordará en el próximo capítulo. El Marco conceptual fue definitivamente aprobado en el año 1989. En septiembre de 2010 el mencionado marco es modificado por el IASB.

1.2.2.3.2. El programa de investigación económico(b): está justificado con la aparición de una gran cantidad de anomalías en la relación realidad económica – información contable, originado luego de la primera guerra mundial donde la economía de Europa sale resentida y la hiperinflación deteriora su estructura productiva y comercial, situación que no sucedía ni a nivel nacional ni internacional, donde la economía hasta entonces no había manifestado desequilibrios notorios que hicieran pensar en cambios notables en materia contable.

El criterio del costo histórico como base de la valoración de los hechos económicos es cuestionado por diversos autores y por la profesión contable, aflorando nuevas propuestas para la medición y la información económica, apareciendo el interés por conocer el beneficio verdadero de la gestión empresarial y posteriormente por la utilidad de los datos para la toma de decisiones.

1.2.2.3.2.1. En el subprograma de búsqueda del beneficio verdadero: plantea nuevos conceptos y herramientas en el campo de la valoración contable de los hechos económicos al interior de las organizaciones empresariales. Los aportes

⁴⁹ IASC International Accounting Standards Committee (Consejo de estándares Internacionales de Contabilidad) creado el 29 de junio 1973.

de destacados autores de esta tendencia⁵⁰, que tiene su mayor desarrollo en la década del 60 del siglo pasado, tienen un denominador común en la crítica al costo histórico, aunque tienen diferencias en las soluciones propuestas: para Edwards y Bell (1961) en su obra 'Teoría del Resultado de la Empresa' plantea que lo que se requiere es la reconstrucción del concepto económico de Resultado de la Empresa y una importante modificación del actual concepto contable de dicho resultado.

El AICPA (1963) propone sobre los problemas originados en los cambios en los niveles de precios, una diferenciación entre dos conceptos distintos: a) las variaciones de los precios individuales de ciertas mercancías, que cambian como consecuencia del comportamiento de la oferta y la demanda de sus mercados específicos, b) Las variaciones en la capacidad adquisitiva del dinero que se originan en el funcionamiento del mercado monetario y por la dirección tomada por los precios individuales de bienes y servicios; por lo tanto no tiene por qué haber correspondencia entre la situación inflacionaria de la economía y la ascensión de los precios de ciertas mercancías; plantea que si la contabilidad no contempla las alteraciones de los bienes individuales de los bienes poseídos por la empresa, estaría suministrando información alterada que no permite comparar inversiones efectuadas en distintos momentos y no representara un poder adquisitivo que sea equiparable; la solución planteada es ajustar cada una de las partes de los estados financieros introduciendo ajustes por nivel de precios (Álvarez 2001, 43-45).

1.2.2.3.2.2 El subprograma de Utilidad para el Decisor está constituido por orientaciones que indagan la relación existente entre la realidad y el comportamiento del sujeto, admitiendo aproximaciones positivas o normativas.

Considera que las características de la información contable es una materia prima, dentro de un modelo de decisión que tiene en cuenta el entorno y las características del usuario decisor, cuya eficiencia se mide en función de la utilidad que le proporciona para conseguir objetivos explícitos. Por consiguiente afirman, la información contable no tiene valor por si misma sino por permitir decisiones más eficientes a sus usuarios. Citando a Tua (1991), Cañibano y Gonzalo(1979)

⁵⁰ En la década entre los veinte y treinta se destacaron en Estados Unidos como pioneros Paton, Canning y Sweeny. Más adelante las obras de Fernández Pirla y Cea en España, Chambers en Australia, Mattessich, Edwards y Bell y el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) en Norteamérica, son demostrativos de esta tendencia.

afirman que en contabilidad financiera los pronunciamientos vinculados a la regulación contable externa ponen a la utilidad como el objetivo más importante a conseguir por la información emanada de las empresas o sea la información financiera tiene como objetivo suministrar información útil para la toma de decisiones económicas.

En esta orientación se menciona el informe Trueblood que se realizó para fundamentar conceptualmente al FASB⁵¹, emitido en el seno del AICPA (1973) y el marco conceptual del IASC, el cual al desarrollar su análisis más intuitivo que lógico, cuando sus elaboraciones pasan más por el consenso entre las partes implicadas que por la refutación empírica y al admitir su punto de vista teleológico parece ubicarse más en el programa legalista. (Álvarez 2001,47).

1.2.2.3.2.3 La teoría contable positiva es un subprograma de investigación del programa económico, enfoque positivista que se diferencia de los dos enfoques precedentes, que son más de carácter normativos. Esta escuela se mencionó en los apartes de la clasificación de Vlaemminck como Contabilidad Pura y en la de Vicente Montesinos en el literal d. Teoría Matemática y el Empeño Formalizador que considera que ésta juega un papel importante en dicho empeño formalizador.

Esta teoría, como se dijo con anterioridad, critica abiertamente la inclusión de juicios de valor en el proceso de elaboración de normas contables, distinción que para Cañibano y Gonzalo es artificial y con poca trascendencia para el quehacer diario de quienes llevan a cabo tareas científicas, donde el problema no reside en admitir juicios de valor o no, sino en explicarlos en todas y cada una de las investigaciones, pues una vez conocida su existencia permite limitar la validez de las conclusiones obtenidas. Advierten además que este tipo de investigación en su afán de sustentar sus elementos empíricos, terminan más preocupados por obtener una curva de observaciones más ajustadas a los datos, que en una teoría consistente y bien fundamentada.

Cañibano y Gonzalo (1995) cita a los profesores de la Universidad de Rochester Ross L. Watts y Jerold L. Zimmerman con su obra Positive Accounting Theory (1986) como reconocidos investigadores de esta corriente positiva que plantean que el objetivo contable es explicar y predecir la práctica contable.

⁵¹ FASB Financial Accounting Standards Board (Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera de –EEUU-).

Cañibano y Gonzalo señalan que dentro de las tres contribuciones importantes de este enfoque esta la construcción de una teoría positiva de la determinación de los contenidos de las normas contables, basado en el juego de la oferta y demanda de los intereses de las partes implicadas.

De igual manera, destacan los citados autores el avance que para la disciplina contable significa la aplicación, desde la perspectiva positiva, de elementos teóricos derivados de la economía y las finanzas, en el estudio de los fenómenos del mercado de bienes financieros y en la explicación de los comportamientos de las partes que se mueven dentro de la empresa.

1.2.2.3.3. El programa de investigación Formalizado (b) lo conforman, según los autores Cañibano y Gonzalo, cinco subprogramas, a saber:

- La axiomatización de la contabilidad
- El análisis circulatorio
- La teoría de la agencia
- El modelo CAPM/HME
- La economía de la información

1.2.2.3.3.1 La axiomatización de la contabilidad: tal como se expresó en el numeral 1.2.2.3.3. (a) Programa Formalizado del profesor Cañibano mencionado con anterioridad, la preocupación de los investigadores contables⁵² por fundamentar la disciplina contable con una base teórica y metodológica de carácter hipotético-deductivo, que permitiera abstraer del cuerpo global de conocimientos aquellos principios sobre los cuales descansa el cuerpo teórico, permitió el apareamiento de diversos trabajos a partir de desarrollos lógico-matemáticos, hasta que aparece la obra de Richard Mattessich (1964) en la que formula la propuesta formal más acabada en el camino de la fundamentación axiomática contable.

El trabajo de Mattessich para Cañibano y Gonzalo, citados por Álvarez (2001, 50), “constituye el trabajo más importante, desde una perspectiva lógica, en el proceso de dotar a la disciplina contable de un conjunto de hipótesis básicas que le permitan derivar, desde ahí, conjuntos de reglas específicas aplicadas en la

⁵² Dentro del grupo de investigadores cuyos trabajos en contabilidad han mostrado preocupación por el desarrollo de bases axiomáticas de la disciplina se encuentran en la primera mitad del siglo XX Paton, Littleton, Palomba, Devine y Chambers. En años más recientes Moonitz y Sprouse, Cañibano y Mattessich.

elaboración de la información contable útil para la toma de decisiones económicas-financieras.”

1.2.2.3.3.2 El subprograma El Análisis Circulatorio razona sobre los flujos de circulación de valor y su acumulación. Hacen parte de este subprograma, tal como se citó en la clasificación anterior de Vlaeminck 1.2.2.1.2.2.3. Teorías Económicas Contables, los autores Rene Delaporte y J. Dumarchey, se fundamentaron en el análisis económico de los Fisiócratas y los economistas Clásicos. Esta vertiente es impulsada desde los años 70 del siglo pasado por el profesor de la Universidad Autónoma de Madrid Moisés García G, mencionado y ubicado en la clasificación de Vicente Montesinos en la corriente doctrinal 1.2.2.2.4. la Teoría Matemática y el Empeño Formalizador con su obra Contabilidad Social.

Esta metodología es una poderosa alternativa del desarrollo futuro de la disciplina contable que permite analizar, en lo que a la contabilidad económica compete, los flujos de valor en el proceso de examen de las actividades económicas y en el intercambio de bienes y servicios de una economía. El profesor Cañibano expresa en el prólogo de la publicación de la tesis doctoral ‘Contabilidad Social’ del Profesor Moisés García (1980) que: “...con los instrumentos formales diseñados, se profundiza en el análisis de la actividad económica, su estructura y componentes, a fin de llegar a ofrecer una imagen rigurosa de la circulación de valores en los diferentes procesos económicos, en los que se encadenan procesos de intercambio, producción y consumo según sus peculiaridades respectivas, esto es, conforme sean de producción, distribución, financiación, etc....tras la disección del sistema se impone su reconstrucción: surgen entonces los modelos contables como los instrumentos adecuados para facilitar el conocimiento y el control de la circulación económica. Su diseño y análisis bajo distintas ópticas preocupan al autor, sobre todo porque a través de ellos introduce la visión macro y microeconómica de la circulación...”

Se destaca de este subprograma, entre otras razones, su visión global y general de la problemática contable aparejada al planteamiento analítico particular o individual de los hechos económicos, así mismo la unificación de los ámbitos micro y macro contable, lo cual permite una visión comprensiva de los fenómenos económicos, alcanzando también niveles de predicción de dichos fenómenos.

1.2.2.3.3.3. La Teoría de la Agencia: El tercer subprograma nace como fruto de las relaciones contractuales entre principal (propietario empresarial, accionista) y agente (gerente, administrador), relaciones por naturaleza conflictivas, al encarnar

intereses contrapuestos. Se busca conseguir un contrato que induzca a la actuación óptima del agente con el principal, de tal forma que logre maximizar su esperanza de utilidad y una fórmula para compartir los riesgos; tal como se reseñará y ampliará, más adelante, en el presente capítulo en el numeral 1.2.2.5.1 de la Clasificación de la Investigación Contable de Richard Mattessich, en la 'tradición investigativa de la Gerencia' y su propuesta 'original de la agencia'.

Cañibano y Gonzalo, mencionados por Álvarez (2001, 65), señalan las posibilidades de investigación en este modelo de agencia:

- “El estudio de la minimización de los costos del contrato de agencia para el principal, en especial si desea seguir de cerca las actuaciones del agente.
- Las elecciones contables del agente...para maximizar su remuneración en función de la variable que se utilice para medir el resultado del periodo.
- 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 las cifras económicas en los contratos de préstamo.
- 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 costes.”

Harold Álvarez (2001, 62) indica que entre los autores que han investigado esta línea deben destacarse como pioneros a Ronald Coase⁵³ y H Simon⁵⁴, y en estudios empresariales se mencionan Jensen y Meckling, Salas, Arcas Pellicer, Carmona y Carrasco. Señala que al interior de la teoría de la agencia se ha originado también, el debate de las ciencias sociales y particularmente las ciencias económicas, entre la visión positiva, soportada en el desarrollo de las ciencias

⁵³ Para Coase desde la reflexión económica formuló la teoría conocida como de la empresa y de los mercados, que trata de establecer las similitudes que tiene la firma con el mercado para comparar posteriormente ambas formas de organización económica. De este modo se desarrolla una teoría en que se ve la empresa como un mecanismo autoritario de organizar recursos de manera eficiente, lo que representa una alternativa válida frente al mercado en la asignación de dichos recursos por la vía de los precios, ante la presencia de la incertidumbre y de los costos de transacción del mercado, que hace más costoso organizar la actividad económica.

⁵⁴ Simón otorga preeminencia al papel de los individuos, ya que la firma no es un esquema inanimado, donde el comportamiento humano es racional pero limitado, lo que es contrario a lo que se sostiene en economía, racionalidad parcial cuyas fallas están dadas ya que no se dispone ni de la información ni de la suficiente capacidad necesaria para alcanzar dicho comportamiento racional, señalando Simón que la capacidad de la mente humana para formular y resolver problemas es muy limitada comparada con la dimensión del complejo mundo real.

naturales, y la perspectiva normativa que acepta y defiende la inclusión de juicios de valor como premisa instrumental para guiar la acción de un proceso en busca de un ‘deber ser’, como objetivo del razonamiento y la acción investigativa.

1.2.2.3.3.4. La Economía de la Información es el cuarto subprograma propuesto dentro del programa Formalizado de Cañibano y Gonzalo. Está fundamentado en la teoría matemática de la decisión, en la teoría microeconómica de la empresa, en el concepto de modelos de decisión de la producción o de consumo que se basan en las funciones de utilidad de los sujetos decidores.

Álvarez (2001, 66), anota que Cañibano y Gonzalo plantean que “la economía de la información es complementaria con el de la teoría de la agencia y por consiguiente se asocian. Se requiere tan solo considerar dentro de la relación principal-agente al profesional contable (contador, evaluador, auditor, etc.) para así incluir dentro del modelo al sistema de información contable y sus señales, aunque tal inclusión puede ser empleada por parte del agente para obtener provecho de la emisión de señales equivocadas”.

Mencionan como propios de este subprograma los modelos teóricos del ‘azar moral’ y de la ‘selección adversa’ que se caracterizan por la asimetría de la información manejada por los participantes en una relación contractual, asimetría que beneficia al agente en perjuicio del principal, por lo cual la solución generalmente no alcanza un óptimo paretiano.

El primer modelo se refiere a un desarrollo de la teoría de la agencia con relación a la diferente información que maneja el principal y el agente, donde se plantea que la solución es un contrato que incluya un esquema de pago que motive al agente a actuar en el mejor interés del principal, y esta solución en el mejor de los casos es subóptima.

El segundo modelo se refiere a que el agente, al ser profesional de su oficio, puede manejar mejor la información que el principal, pero si además, se da la circunstancia que el principal desconoce cómo se realiza la actividad, nos encontramos en una de las peores circunstancias. Una posibilidad es delegar en el agente la propia selección del contrato que se le va a aplicar entre el menú de alternativas ofrecidas a priori, sin embargo no será un primer mejor al desconocerse como se genera el resultado.

1.2.2.3.3.5 El modelo CAPM/HEM (modelo de precios de activos financieros/ hipótesis de la eficiencia del mercado): Hace parte central de la teoría financiera de la empresa, siguiendo las ideas del economista I. Fisher, “quien afirma que el valor actual de cualquier activo financiero depende de la corriente de flujos líquidos que vaya a suministrar en el futuro, así como el riesgo asociado con tal corriente. Lo que supone para la empresa, que la misma o los títulos representativos de su propiedad tienen para sus propietarios un valor igual a la corriente descontada de dividendos en el intervalo de tiempo que se considere, más los importes obtenidos por la hipotética venta final de la propiedad”. (Álvarez 2001, 67).

Continúa expresando que según Watts y Zimmerman el llamado modelo de mercado se ha deducido de esta forma de valorar, en la que se afirma que la rentabilidad de cada título está correlacionada con el mercado, siendo el coeficiente de regresión lineal una medida de riesgo sistemático del mismo, lo que da posibilidad de predecir la rentabilidad del activo en función de la obtenida por el conjunto de los activos cotizados.

En desarrollo de la investigación contable este modelo ha fortalecido la teoría y la metodología positiva en la literatura contable. La hipótesis de la eficiencia del mercado (HEM) ha originado la producción de literatura sobre las relaciones entre ganancias contables y precios de las acciones y ha originado cambios en la regulación empresarial. El modelo de precios de los activos financieros (CAPM), introducidos desde las finanzas, permitió en esta literatura contable identificar los factores que afectan los mercados de valores de obligaciones, específicamente los flujos de caja esperados y su riesgo.

1.2.2.4. El Programa Formalizado y los tres subprogramas de investigación de Jorge Tua:

Para describir el proceso de formulación doctrinal y de regulación contable en los Estados Unidos de América, el profesor Tua aplicó la metodología de reconstrucción histórica contable anterior e identifico dentro del Programa Formalizado tres subprogramas:

- 1.2.2.4.1. Subprograma de búsqueda
- 1.2.2.4.2. Subprograma lógico
- 1.2.2.4.3. Subprograma teleológico

1.2.2.4.1. Subprograma de búsqueda: comprende el periodo previo a la formalización del discurso contable o sea antes de la formación doctrinal y la acción regulativa, donde las reglas contables son fruto de la experiencia más que de la lógica, que se caracteriza por aplicar una metodología inductiva dirigida a identificar las prácticas en uso, agruparlas alrededor de unos criterios y objetivos básicos para establecer un conjunto regulativo con pretendida validez general.(Álvarez 2001, 29 – 30).

Tua señala dos falencias que condujo a problemas en el proceso práctico que impedían dar respuesta adecuada a las crecientes necesidades informativas: el investigador al establecer la relevancia o irrelevancia de los datos a reunir o clasificar, estos no están determinados por el problema a estudiar, sino por el intento de respuesta que él trata de darle a las hipótesis previas que maneja. El segundo problema es el de la inducción como salto lógico en el proceso de generalización de conclusiones, partiendo de experiencias particulares, las cuales están sujetas a la verificación inductiva, lo cual fue analizado por Popper en sus obras y responde con su propuesta metodología de la falsación.

Álvarez expresa que esta orientación guió a los estudiosos de la contabilidad en EE.UU. durante la época de la gran depresión hasta la década de los 50, subprograma en decadencia a comienzos de los 60 cuando se crea el Consejo de Principios Contables como un organismo Norteamericano orientado a la investigación de las bases teóricas de la contabilidad. Esta orientación en sus contenidos doctrinales y regulatorios marco una gran influencia en la práctica contable Colombiana.

1.2.2.4.2. El subprograma lógico: Sustentado en la lógica clásica, predominantemente cognoscitiva, bajo la inclinación al esquema postulados-principios-normas, como clara intención de adoptar la vía hipotético-deductiva para fundamentar la teoría contable. De igual manera Tua resalta la distinción que se hace de la Teoría General Contable y sus aplicaciones, donde la primera es general o común para cualquier desarrollo específico, o sea son válidas para cualquier medio económico; y las segundas son aquellas que se adaptan al entorno específico y servirán de base al desarrollo de políticas particulares y a la obtención de ciertos objetivos, distinción que permite solucionar el conflicto entre las posiciones positivas y normativas.

En este subprograma lógico la contabilidad se orienta hacia la búsqueda de una verdad única, el cálculo del beneficio y del patrimonio, sin importar quien lo recibe

y por qué. La contabilidad busco y tomó conceptos fundamentales de la teoría económica, especialmente la microeconomía, suponiendo que así se facilitaría aquel cálculo y la distribución de los recursos, para orientarse más hacia la búsqueda de la verdad que a la noción de utilidad.

Álvarez (2001, 31 y 32) menciona que esta época de producción teórica se denominó 'la edad de oro de la investigación a priori', contando con una verdadera avalancha de trabajos sobre teorías de la medición contable, teoría de costos y los valores, desarrollos matemáticos-contables, trabajos sobre construcción de estructuras integradas a la teoría de contabilidad basadas en un conjunto de postulados, entre otros. Esta tendencia saturó el medio académico contable, lo cual junto a la actividad de la tendencia investigativa crítica de los investigadores inductivos-positivistas, propició a comienzo de los años 70 el surgimiento de un nuevo subprograma de investigación denominado por Tua Teleológico.

1.2.2.4.3. Subprograma teleológico: La preocupación por dotar a la norma contable de un sustento teórico, vuelve a hacer su aparición al comienzo de los años 70 pero con un cariz diferente: en esta ocasión se trata de derivar estándares a partir de los objetivos de la información contable. Este enfoque puede contribuir a la creación de una teoría normativa del estándar contable. La heurística de este subprograma está soportada en la búsqueda de unos estándares o convenciones que apunten al alcance de unos objetivos considerados deseables para los estados financieros y la información contable en la perspectiva del inversor bursátil. Ya no se habla de principios sino de estándares y la preocupación ya no es por una información única y verdadera, sino la búsqueda de una información válida y útil al usuario.

Se da una separación entre el concepto de teoría general y sus aplicaciones, pero con una clara influencia del sector profesional que pretende obtener una regulación contable que responda a los intereses del usuario empresarial y del mercado bursátil, antes que profundizar en cuestiones teóricas más propias de ambientes académicos en quienes parece delegar esta tarea.

Este subprograma teleológico se desarrolla en la línea pragmática de responder a las necesidades de los usuarios de la información orientándose por un único esquema de reglas.

Tua (1991) citado por Álvarez (2001, 32-33) plantea que los usuarios de la información pueden clasificarse en dos grandes grupos a quienes se pretende satisfacer así:

- Los inversionistas bursátiles como consumidores de información destinada a la toma racional de decisiones económicas, estudiando los requerimientos y reacciones a nivel individual y colectivo, así como sus procesos decisorios para derivar de los mismos las reglas que doten a la información contable de la configuración que sea más adecuada a tales propósitos.
- La entidad emisora y sus directivos cuyas intenciones y objetivos se ven afectados por la utilización de la norma contable.

1.2.2.5. La clasificación de la investigación contable de Richard Mattessich

El profesor Mattessich (1988) citado por Harold Álvarez (2001, 33 y 34) examina el progreso investigativo reciente de la disciplina contable a partir de los planteamientos epistemológicos de Lakatos, Balzer, Stegmuller y Bunge, examinando como sus ideas pueden ser aplicados a la moderna teoría contable y el análisis de la información, del cual propone una agrupación en tres programas o tradiciones, así:

1.2.2.5.1. Tradición Investigativa de Gerencia

1.2.2.5.2. Tradición Investigativa de Valuación-Inversión

1.2.2.5.3. Tradición Investigativa de Información-Estrategia

Cuadro 3 Clasificación de Richard Mattessich

TRADICION INVESTIGATIVA	PROPUESTAS
De Gerencia	1. de periodización 2. original de la agencia 3. agencia – información
De valuación – inversión	1. del valor presente – valor corriente 2. del riesgo compartido 3. del mercado de capitales

De información – estrategia	<ol style="list-style-type: none">1. formulación de las consideraciones básicas de la contabilidad.2. distinción entre teoría básica no interpretada o semi interpretada y las interpretaciones con fines específicos.
-----------------------------	---

Fuente: elaboración propia

1.2.2.5.1. Tradición Investigativa de Gerencia: está referida a la relación principal- agente y a la supervisión que el primero realiza sobre el segundo en su relación contractual, tradición conformada por tres propuestas: periodización, original de la agencia y agencia- información.

1.2.2.5.1.1 “La propuesta de periodización se origina teniendo en cuenta que el monitoreo de la gerencia directiva puede ser satisfecho mejor con la apropiada asignación de costos y beneficios de la inversión a un periodo específico. Está basada en los siguientes principios:

- a. El costo histórico o costo de adquisición
- b. Asignación periódica de costos y beneficios a través de su comparación
- c. La asignación de los costos por depreciación según la vida útil estimada.
- d. La suposición de la empresa en marcha.
- e. La función de gerencia que domina a esta fase.” (Álvarez 2001, 33 y 34)

1.2.2.5.1.2. La propuesta original de la agencia: Se analizan sistemáticamente los problemas de los contratos de trabajo y la dirección, es decir, estudia las relaciones director-agencia, donde la información contable es vital para determinar el comportamiento del agente que no puede ser vigilado de manera permanente por el principal. El problema primordial que se aborda esta referido a los costos originados en la conflictiva relación principal-agente⁵⁵ y la consiguiente búsqueda

⁵⁵ El conflicto se debe al control de la actividad del agente realizada por el principal, a la reducción de los resultados debido a las diferencias de criterio en la valuación de las diversas partidas, así como a la anticipación de acciones del agente a su favor frente a los intereses del principal.

de un contrato que posibilite un reparto del riesgo entre el principal y el agente con el criterio del óptimo paretiano.⁵⁶

1.2.2.5.1.3. La propuesta agencia-información surge de la combinación de la teoría descriptiva de la agencia y la economía informática, estableciendo una estrecha cooperación en el proceso investigativo contable

El núcleo debe encontrarse en las relaciones contractuales entre el principal y el agente y su participación en el riesgo⁵⁷. Entre las múltiples posibilidades contractuales las partes se orientan a buscar el óptimo paretiano en cuanto al resultado, y de acuerdo a la teoría económica marginal clásica con relación a la participación del riesgo. Mattessich incluye en esta propuesta tres modelos: el de economía informática, el básico de la agencia y el del análisis agencia-información, los cuales se pueden observar en Álvarez (2001, 35-36).

1.2.2.5.2. Tradición Investigativa de Valuación-Inversión: el propósito fundamental es buscar aproximar la contabilidad hacia la correcta valuación económica de los recursos y derechos. Mattessich, citado por Álvarez (2001, 36-37) divide esta tradición en tres propuestas: del valor presente-valor corriente, del riesgo compartido y del mercado de capitales.

1.2.2.5.2.1. La propuesta del valor presente y valor corriente se origina en el siglo XIX y comienzos del XX en oposición al costo histórico y al costo acumulativo. Autores como Schmidt y Canning proponen alternativas como el valor de reemplazo⁵⁸ para alcanzar de manera objetiva el valor económico actual. Otros como Staubus, Edwards y Bell, Sprouse y Moonitz, Chambers plantean la adopción de sistemas de valoración concomitantes con los del valor comercial. Los autores Hansen, Honko, Albaca y Seich están en la línea de valor presente, basado en la teoría del capital.

⁵⁶ Definido como la asignación de recursos, de tal forma que cuando se compara con cualquier otra, las partes involucradas están por lo menos en iguales condiciones de lo que estaban antes, y que por lo menos una de ellas está mejor de lo que inicialmente estaba, es decir, es una situación en la cual es imposible que uno de los individuos gane mediante la realización de un intercambio adicional voluntario.

⁵⁷ Estas modalidades se dan entre dos extremos: 1. El principal asume el riesgo total y recibe el resultado remanente, y al agente con remuneración fija y riesgo cero. 2. El principal recibe una remuneración fija y asume cero riesgos, mientras el agente asume todo el riesgo y se embolsa el resultado restante.

⁵⁸ valor corriente de entrada

1.2.2.5.2.2. La propuesta del riesgo compartido está basado en la Teoría Económica Neoclásica y su extensión realizada por Arrow y Debreu (1954)⁵⁹. La propuesta enfatiza la valuación de las predicciones del mercado e informaciones de carácter comercial, así como sus efectos sobre la disciplina contable. Introduce procesos estocásticos en la contabilidad y toma en consideración la valuación de títulos en concordancia con la moderna teoría financiera, y su distinción entre el riesgo del mercado⁶⁰ y el riesgo sistemático para títulos que cambian más rápido y para títulos cuyos precios cambian más lentamente que el índice del mercado de valores.

1.2.2.5.2.3. Mercado de capitales: Esta fase está ligada a las premisas Básicas de la propuesta anterior, enriquecidas con la aceptación de que el beneficio pertinente de los títulos posee una genuina probabilidad de distribución. Se considera que la información del mercado tiene valor si ayuda a lograr la estimación del beneficio real. Así mismo se acepta la hipótesis de la eficiencia del mercado, con especial atención a la información del ámbito financiero.

1.2.2.5.3. Tradición Investigativa de Información-Estrategia: corresponde a una visión planteada por J.M.Clark en la década del veinte del siglo XX y que ha sido respaldada por el profesor Richard Mattessich desde los años sesenta. Plantea el profesor que en la ciencia moderna se acepta en forma general la introducción de hipótesis adicionales auxiliares para el caso de nuevas aplicaciones de una teoría básica.

Álvarez (2001, 37) plantea las dos etapas de esta tradición, así:

“a) Formulación de las consideraciones básicas de la contabilidad como las puestas en práctica en el micro y en el macro nivel.”⁶¹

⁵⁹ Algunos autores de la moderna Teoría del portafolio como Markowitz (1952) y Fama (1965), de la Teoría de la Cotización de Activos de Capital de Sharpe y Lintner, además del trabajo de Ball y Brown (1968) sobre la correlación entre los beneficios publicados y los precios del stock de títulos.

⁶⁰ El riesgo del mercado es el que puede ser eliminado con la diversificación del portafolio

⁶¹ En la etapa de la formulación básica realizada por el profesor Richard Mattessich en su *Accounting and Analytical Methods*, publicado en 1964 reformula la visión propuesta en 1957 expresada desde la álgebra matricial, utilizando ahora expresiones semánticas complementadas en un desarrollo basado en el álgebra de conjuntos.

b) Distinción estricta entre teoría básica no interpretada o semi-interpretada y las interpretaciones orientadas a fines específicos, para diferentes aplicaciones.”

Álvarez (2001, 59) considera que la “formulación básica de la contabilidad se ha constituido en el discurso mejor elaborado y más reconocido en el ámbito disciplinar. Además de su rigurosidad en el planteamiento lógico- matemático, al establecer un conjunto de premisas orientadoras dentro de los supuestos básicos, crea una perspectiva de desarrollo no concebida con anterioridad. Este modelo permite distinguir la teoría general contable de sus aplicaciones o interpretaciones, con lo que los denominados principios contables no son más que elementos componentes de las interpretaciones, que cambian según los objetivos del sistema interpretado, y la teoría general se aleja del debate diario y se convierte en la base de las múltiples aplicaciones disciplinares”.

1.3 OTRA MIRADA DE LA RELACIÓN ECONOMÍA Y CONTABILIDAD

En la línea de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío, a la cual pertenezco, se está adelantando un macro-proyecto orientado al análisis de modelos contables en uso y a la formulación de una estructura para la construcción de modelos contables pertinentes a los entornos en los cuales se aplica, de conformidad con las necesidades de los usuarios de dichos informes.

En el desarrollo de la investigación titulada “Análisis del concepto de responsabilidad social corporativa y su relación con los estándares internacionales de reportes financieros IFRS emitidos por el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB”, se efectuó una exhaustiva revisión bibliográfica que permitió analizar el componente gnoseológico para determinar la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento, asumiendo para el presente trabajo, las diferentes definiciones de algunos autores que la relacionan con la economía, indistintamente de si pertenecen o no a la Escuela Económica de la Contabilidad, la cual quedo publicada en el libro virtual de Mora Roa, Gustavo; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto, Eutimio.(2011) *Contabilidad Internacional y Responsabilidad Social de las Organizaciones*, Edición electrónica gratuita. Texto completo en www.eumed.net/libros/2011b/949/, del cual se presenta a continuación algunos apartes:

1.3.1. Con respecto a la ubicación de la Contabilidad en el campo de conocimiento:

1.3.1.1. **Contabilidad como ciencia:** Mora, Montes y Mejía (2011, 20-24) citan algunos autores que definen la Contabilidad como ciencia:

“La contabilidad es una ciencia social de **naturaleza económica** que tiene por objeto, mediante un método específico, elaborar información en términos cuantitativos, relativa a la **realidad económico-patrimonial** que se da en una **unidad económica** para que los usuarios de la información puedan adoptar decisiones en relación con la expresada unidad económica” (Muñoz Merchant2003) (resaltado fuera de texto).

Esta relación de la contabilidad con la unidad microeconómica – empresa - igualmente se reafirma en la definición de Patón W.A. y Stevenson R.A, citados por García Casella (2001), cuando expresa que “La contabilidad es aquella ciencia que trata sobre los métodos de registración de las transacciones en los negocios y que interpreta las argumentaciones asentadas en libros y documentos para que así el lego pueda tener una clara concepción de la exacta posición financiera o gerencial de **la firma o empresa**, tanto como un todo como por partes”(resaltado fuera de texto)⁶²

“En un sentido amplio la contabilidad es una ciencia que intenta presentar y clasificar las estadísticas de la propiedad y los derechos de propiedad de la empresa de negocios” (Carnap, 1934, citado por García Casella, 2001)

“La contabilidad es una **ciencia económica** que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio de los sujetos privados y públicos” (Mallo Rodríguez, 1991, citado por García Casella, 2001).

Del mismo modo se afirma que "La Contabilidad es la Ciencia **que deduce de la teoría económica y jurídica** el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las **operaciones económicas** ejecutadas en un patrimonio hacendal, a fin de conocer, orientar y criticar una actuación económico-administrativa". (Lluch Capdevilla 1951, citado por Tua Pereda, 1995, 129).

⁶² Los siguientes resaltados del presente capítulo no son del autor respectivo, por ende todos llevan implícita la nota “resaltado fuera de texto”

"La Contabilidad es una ciencia de **naturaleza económica**, cuyo objeto es el conocimiento pasado, presente y futuro de la **realidad económica**, en términos cuantitativos a todos sus niveles organizativos, mediante métodos específicos, apoyados en bases suficientemente contrastadas, a fin de elaborar una información que cubra las necesidades financieras y las de planificación y control internas" (Cañibano, 1979, 33).

Igualmente la contabilidad se define como una "Ciencia del **grupo de la economía sociales**, que estudia y analiza el patrimonio, en sus aspectos estático y dinámico, establece normas para su correcta representación valorada y para el registro de las operaciones y de las previsiones, controlando los resultados; todo ello para facilitar la cuidadosa administración y el gobierno eficiente de la masa de riqueza poseída por cada ente, público o privado (**microeconomías**), y por conjuntos de entes armónicamente estructurados (**macroeconomías**)" (Goxens, 1970, citado por Tua Pereda, 1995, 138).

"La Contabilidad, como cuerpo de conocimientos, es una **ciencia empírica, de naturaleza económica**, cuyo objeto es la descripción y predicción, cualitativa y cuantitativa, **del estado y la evolución económica** de una entidad específica, realizada a través de métodos propios de captación, medida, valoración, representación e interpretación, con el fin de poder comunicar a sus usuarios información objetiva, relevante y válida para la toma de decisiones". (Gonzalo, 1983, citado por Tua Pereda, 1995, 183).

"La contabilidad es **una ciencia económica** que atiende a la información explicativa, predictiva y de control, de la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en el intercambio de los sujetos privados y públicos" (Mallo Rodríguez, 1991, citado por García Casella, 2001, 114)

Según lo expuesto por Contreras y Molina (2001) citando a Osorio (1998), cuando se ubica la contabilidad en el campo de las ciencias, esta no limita su objetivo a la mera información, sino que se extiende a la interpretación de los fenómenos propios de la **circulación económica**, criterio que está ganando terreno en los últimos trabajos de investigación.

Como una primera conclusión se puede evidenciar que la mayoría de los autores que han construido una definición de Contabilidad la han ubicado como una ciencia social de naturaleza económica que da cuenta de la realidad económica

patrimonial, que permite igualmente visualizar la situación financiera de la empresa o negocio, considerada como unidad económica.

En el mismo sentido definen la Contabilidad como una Ciencia que deduce de la teoría económica y jurídica, entre otras, el conjunto de principios que deben regular el registro ordenado de las operaciones económicas ejecutadas en el desarrollo del objeto social de un ente económico, a fin de conocer, orientar y cuestionar una actuación económico-administrativa que permita tomar decisiones a partir del conocimiento pasado, presente y futuro de la realidad económica, es decir, que dé cuenta del estado y la evolución de la economía de la empresa, la cual atiende con la información explicativa, predictiva y de control sobre la medida y agregación del valor de la riqueza y de la renta generada en la circulación económica entre sujetos privados y públicos.

1.3.1.2. Contabilidad como disciplina, técnica, arte, rama, sistema: También se puede evidenciar en Mora, Montes y Mejía (2011, 24-27) que algunos autores han construido una definición de Contabilidad, la cual han ubicado como **disciplina, técnica, arte, rama, sistema o herramienta**, entre otros conceptos, guardando igualmente relación con el campo de la economía, así:

La contabilidad como “**Disciplina** tiene por objeto registrar las transacciones de carácter financiero, efectuadas por una entidad y, con base en dicho registro, suministrar información financiera estructurada en forma tal que sea útil a los administradores de la entidad y a otros interesados en ella” (Vartkes, 1995).

“La contabilidad no es meramente una colección de técnicas y procedimientos que se aprenden por regla; es una **disciplina** académica intelectualmente demandante con un cuerpo central de **teoría derivada de los objetivos económicos y sociales** y de la relevancia de la contabilidad” (Morrison, 1970, citado por García Casella, 2001, 179).

La contabilidad “es una **disciplina** que se refiere a las descripciones cuantitativas y predicciones de la **circulación de la renta y los agregados de riqueza** por medio de un método basado en un conjunto de supuestos básicos” (Mattessich, 1964, citado por Tua Pereda, 1995, 173).

La contabilidad es la “**técnica** que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una **entidad económica** y de ciertos **eventos**

económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica." (IMCP, 1973, citado por Tua Pereda, 1995, 40).

"La Contabilidad es un **arte** en el sentido de que requiere agudeza de juicio y conocimientos desarrollados a través del estudio intensivo. Es una ciencia, en el sentido de que es rigurosa, maneja mediciones y se relaciona con otras ciencias, tales como la estadística y **la economía**". (Matulich y Heitger, 1980, citado por Tua Pereda, 1995, 175).

"**Rama** de la contaduría que sistematiza, valúa, procesa, evalúa e informa sobre transacciones financieras que celebran las **entidades económicas**" (Elizondo, 2003).

"La Contabilidad es un **sistema de medida y comunicación** para proveer **información económica y social** con respecto a una entidad identificable, que permita a sus usuarios juicios informados y decisiones conducentes a la colocación óptima de recursos y al cumplimiento de los objetivos de la organización". (Langenderfer, 1973, citado por Tua Pereda, 1995, 169).

"Es la **herramienta** que se utiliza para elaborar la información de **carácter económico y financiero**. Proceso que recoge y selecciona información económico-financiera relevante, la interpreta y la registra, mostrando como producto final unos informes que sirven al usuario de los mismos en la toma de decisiones" (Segovia, 2008).

En conclusión, la contabilidad algunos autores la definen como disciplina, técnica, sistema, arte y herramienta, con el objeto de registrar las transacciones de carácter financiero y económico, efectuadas por una unidad económica y con base en dicho registro, suministrar información estructurada sobre la circulación de la renta y los agregados de riqueza en forma tal que, una vez analizada e interpretada, sea útil para la toma de decisiones económicas por parte de los administradores y otros interesados en ella; relacionándola con la economía en su concepción micro.

1.3.1.3 Normativa Internacional: En el campo de la normativa internacional se puede señalar como referente conceptual de la relación de la Contabilidad con la Economía, el citado en Mora, Montes y Mejía (2011,28):

Según Gonzalo y Tua (1988) “...es lícito hablar de la Contabilidad Internacional como disciplina en formación, con un pasado que justifica su consideración como tal, pero, sobre todo, con un futuro prometedor, en función de los **movimientos y fenómenos económicos** que la proyectan como una necesidad ineludible, para que la comunicación de información financiera empresarial adquiera relevancia entre usuarios de diferentes países.”

En conclusión, la contabilidad es una disciplina que al registrar fenómenos económicos, resulta ser muy útil para los usuarios de los diferentes países interesados en dicha información financiera.

1.3.1.4. En los últimos desarrollos en materia de **Contabilidad social**, algunos autores citados por Mora, Montes y Mejía (2011, 30-31) tienen la siguiente conceptualización:

“La contaduría es una práctica social, fundamentada en un conjunto de **conocimientos económicos**, administrativos, humanísticos, matemáticos, éticos y jurídicos, aplicados con relación a la contabilidad como disciplina central, con el propósito de elaborar y comunicar información **sobre la actividad económica social desarrollada por una organización**” (Uribe Piedrahíta, 2006).

Cuando se establece la relación entre contabilidad y sociedad, se abre paso a la denominada contabilidad social, en la cual se abarcan dos niveles: “el macro y micro⁶³ en torno al sistema económico y social, en las organizaciones o entidades en que se desenvuelven estos sistemas” (Machado, 2004).

Desde el campo del conocimiento, la contabilidad social es considerada una rama de la contabilidad, permitiendo que los avances producidos desde la contabilidad social impacten en la contabilidad para medir, captar, interpretar, conocer y controlar la realidad social **relacionándolo con el ámbito financiero, económico y administrativo**. (Machado, 2004).

Tua Pereda, (1995) al igual que Moisés García (citado por García Fronti, 2006, 121, 123) le da un carácter de disciplina científica a la contabilidad, pero que a su vez **debe estar vinculada a una realidad económica**, además debe facilitar la toma de decisiones a los usuarios y no basta con poseer un contenido financiero sino social para que la organización ejerza una responsabilidad social.

⁶³El enfoque macro abarca la óptica económica y el micro se refiere a la óptica contable

Para la AAA⁶⁴ citado por Machado (2004) la contabilidad social es “la ciencia o técnica de la medición e interpretación de actividades y fenómenos de **naturaleza económica y social esencialmente**”, revelando los esfuerzos sociales y el impacto causado.

En conclusión, respecto al estudio de la contabilidad social se han encontrado pocos autores que han mostrado el componente social de la empresa y/o la agregación de las variables económicas de un país, como importante dentro de la contabilidad y la cuantificación de los impactos. Sin embargo la disciplina contable está catalogada como una práctica social aparentemente fundamentada en la economía y la administración, entre otros saberes, cuyo propósito es reflejar la realidad económica de las organizaciones, enmarcadas en un entorno social y ambiental, que proporcionará información a unos usuarios internos y externos que tomaran decisiones de tipo económico-financiero pero también socio ambiental, afectando positiva o negativamente a una comunidad, y contribuyendo o no al desarrollo económico y social de los diferentes entornos empresariales.

1.3.2 Con respecto al objeto de estudio de la contabilidad

Mora, Montes y Mejía(2011, 34-37) citan algunos autores:

García Casella (2001) referencia a Lisdero quien considera que el campo de estudio de la contabilidad es:

- “Los métodos que se utilizaran para reunir, procesar y transmitir la **información sobre la realidad económica de la empresa.**
- La aplicación de esos y otros métodos estadísticos a la obtención y procesamiento de datos para el **análisis de la realidad económica.**
- La interpretación de esos datos y su exposición en forma útil”.

Mallo Rodríguez citado por García Casella (2001) expresa que “La contabilidad como ciencia general no se ha limitado lógicamente al campo de la empresa.....sino que **puede aplicarse a toda la realidad económica privada, semipública o pública**”.

⁶⁴American Accounting Association

El enfoque económico se ubica en el objeto de la contabilidad, al representar información sobre la actividad económico social(Uribe, 2006).

Araujo (2007) afirma que el objeto de la contabilidad son los recursos, entendiéndose por recursos “todas aquellas cosas, acerca de las cuales hay un interés de un sujeto, ya que tiene una potencialidad para satisfacer necesidades, es decir, es socialmente considerado, como útil”. Pero estos deben ser identificados de manera tangible, “por ejemplo, la contabilidad se ocupa de los recursos financieros, establecer el flujo de fondos y efectivo, cómo se obtienen y cómo se aplican esos recursos financieros”. Los recursos económicos son medibles en cuanto a los costos que implican la producción y la maquinaria. El reconocimiento de estos recursos le da un carácter interdisciplinario a la contabilidad.

Igualmente cita los aportes hechos por otros autores que definen el objeto de estudio en la contabilidad así: Para Rafael Franco, es la riqueza; Danilo Ariza, afirma que es el patrimonio, últimamente ha propuesto que es el control, y muchos otros hablan de la información. En general, la contabilidad informa sobre **el patrimonio y la riqueza como acumulación de utilidad**. Dicha utilidad está en función de una concepción y uso particular de los recursos.

García Fronti (2006) cita a Moisés García quien le da a la contabilidad el carácter de disciplina científica **al servicio del análisis económico básico**, y presenta la nueva contabilidad como aquella que tiene por objeto **el estudio y conocimiento del sistema de circulación económica**, que para poder realizarse es necesario emplear el análisis circulatorio.

Continúan Mora, Montes y Mejía (2011, 37 y 38) señalando que si se analiza el objeto de estudio en la Normativa Internacional esta se delimita exclusivamente **a lo económico y financiero**; para las Normas el fin último de la contabilidad es generar información financiera que sea útil para **la toma de decisiones económicas**, de allí que dentro del Marco Conceptual se identifica lo siguiente:

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al **tomar sus decisiones económicas**.” (Marco IASB, 2009, 12)

“Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios. Sin embargo, los estados financieros no suministran toda la información que estos usuarios pueden necesitar para **tomar decisiones económicas**, puesto que tales estados reflejan principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta de la financiera.” (Marco IASB, 2009, 13)

“**Las decisiones económicas** que toman los usuarios de los estados financieros requieren una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como la proyección temporal y la certeza de su generación. En último extremo, esta capacidad determina, por ejemplo, la capacidad de una entidad para pagar a sus empleados y proveedores, satisfacer los pagos de intereses, reembolsar préstamos y efectuar distribuciones a los propietarios. Los usuarios pueden evaluar mejor esta capacidad para generar efectivo y sus equivalentes si se les suministra información centrada en la situación financiera, el desempeño y los cambios en la posición financiera de una entidad. (Marco IASB, 2009, 15)

Respecto a la nueva conceptualización sobre la Contabilidad Social Mora, Montes y Mejía (2011, 39 y 40) citan la definición de otros autores, tal es el caso de Patón, William A, y Gay, Edwin F. (1962), que son citados por Canetti (2005) donde sostienen que la contabilidad “tiene por finalidad reunir e interpretar los datos financieros de las entidades comerciales”, además a partir de ello sirva de soporte para la toma de decisiones, tener en cuenta las diversas necesidades de los stakeholders y la organización, añade que esta información debe “lograr determinaciones justas de derechos a la luz de **las normas vigentes de conducta y la relación económica**”. Para Canetti esta última definición considera a la contabilidad en un campo social.

Machado (2004) hace referencia a los diversos agentes como lo son las empresas, el Estado, la comunidad y la familia. Añade también que “el carácter social de la contabilidad se lo concede el objeto de conocimiento representado en las **variables de tipo social que son impactadas por las relaciones que en los sistemas económicos y sociales**, establecen diversas entidades contables agregadas **como agentes económicos y sociales**”

El American Accounting Association no establece una definición propia de contabilidad social, utiliza la genérica de la contabilidad: “La contabilidad es la

técnica y/o ciencia de medición e interpretación de las actividades y fenómenos que son de **naturaleza económica y social** esencialmente.”

Concluyendo, se puede afirmar que para la mayoría de los autores, **el objeto de estudio de contabilidad** se encuentra en la realidad económico - social, la cual debe tener carácter medible para que se pueda registrar, informar, analizar e interpretar por parte de los usuarios o de los diversos grupos de interés, con especial atención en el patrimonio y la acumulación de riqueza de la entidad, no sólo en el ámbito de lo privado sino también en lo público.

En el aspecto internacional, el objeto de estudio de la contabilidad está centrado principalmente en la realidad económico – financiera actual, que permite a los usuarios empresariales y financieros tomar decisiones de carácter económico, pero relacionado principalmente con la capacidad de la organización para generar efectivo, lo cual conserva el objeto de la contabilidad en el ámbito microeconómico.

En el campo de la contabilidad social, existe un sistema económico y social del cual surgen variables de tipo económico – social, que constituyen el objeto de estudio de la disciplina contable. Aunque tradicionalmente el enfoque dado al objeto de estudio de la contabilidad ha sido económico – financiero, cada vez es más evidente la necesidad de incluir el aspecto social y ambiental para que verdaderamente se atienda a las necesidades de información del mundo actual.

1.3.3 Respecto a los métodos en Contabilidad.

Mora, Montes y Mejía (2011, 43-45) citan autores como Romero (2004) el cual considera que la contabilidad utiliza los métodos deductivo, inductivo y científico.

El método científico aplica el método inductivo en tres etapas: la observación, que busca obtener una percepción clara y exacta de los fenómenos estudiados; la hipótesis, que se basa en suposiciones proyectadas en el campo de las posibilidades y la experimentación que es la provocación del fenómeno de acuerdo a la voluntad del investigador.

“La contabilidad tiene sus propias leyes y enumera sus juicios científicos y procede a sus indagaciones con los métodos propios de cualquier ciencia; métodos inductivos y deductivos de cualquier naturaleza, y que en particular se vale de los métodos contables y estadísticos para individualizar, relevar y exponer **los**

fenómenos patrimoniales interpretados de tales indagaciones y representación con el complejo de conocimiento que le son propios” (Bertora, 1975, citado por García Casella, 2001, 101).

Los métodos apropiados para el estudio de la contabilidad son las “Estructuras lógicas y sistemas deductivos; la medición e inducción; las relaciones de comportamiento; la responsabilidad y responsabilidades normativas” (Devine, 1960, citado por García Casella, 2001, 135).

Para García Casella (2001,168) la **contabilidad económica** logra alcanzar su objetivo mediante tres métodos: el método del valor agregado, el método del ingreso, y el método del gasto.

Uribe Piedrahita (2006) considera que la metodología de la contabilidad utiliza enfoques generales y particulares. Dentro de los generales los más utilizados por la contabilidad son: el enfoque deductivo que se caracteriza por ir de lo general a lo particular y de la teoría a la práctica; se inicia con los objetivos, características y la **relación con el entorno económico social de la contabilidad** para derivar los principios, normas técnicas y reglas de procedimiento. El enfoque inductivo es un proceso va de la práctica a la teoría, es decir, de lo particular a lo general; este enfoque en el análisis separa el todo en sus partes para estudiarlas individualmente y elaborar conclusiones sobre el todo. El enfoque de la síntesis va de lo simple a lo complejo, se refiere tanto a la acción de unir, como al todo producido con la unión de las partes.

Entre los métodos particulares más utilizados en contabilidad se tienen: el enfoque pragmático cuyo propósito es examinar y describir las prácticas vigentes, va de la práctica a la teoría, aunque no la desarrolla; y el enfoque comunicacional plantea que las necesidades de información de los usuarios constituyen la base para desarrollar las normas, principios y en general la teoría.

Considera Uribe Piedrahita (2006) la existencia de otros enfoques que influyen en el desarrollo de la teoría contable, ayudando o colaborando con otros métodos como son: enfoque de la conducta (las teorías adecuadas son las que conducen a la toma de buenas decisiones), enfoque sociológico (las teorías adecuadas sirven para suministrar información sobre el bienestar social), **enfoque macroeconómico (las teorías adecuadas sirven para proporcionar información económica)**, enfoque ético, enfoque no teórico, enfoques elípticos.

Richard Mattessich citado por Suárez (2001a) afirma que “en contabilidad la sofisticación procede de la adaptación de los métodos y técnicas prestadas de otras disciplinas; sobre todo de ciencias como las matemáticas, la investigación operativa, **la economía**, las finanzas, ciencias del comportamiento e informática, pero también del derecho, la pedagogía y la filosofía, así como de la historia y la arqueología”. Respecto a la contabilidad ambiental y social convoca de forma directa la relación con la hidrología, biología, física, química, sociología, geología y la arqueología.

Mora, Montes y Mejía (2011, 45-49) señalan que el proceso que llevó a cabo el IASB para la creación de un Marco Conceptual para la Contabilidad es el seguido para la emisión de Normas Contables en los Estados Unidos, por su organismo emisor FASB, según el análisis hecho por Gonzalo y Tua (1988).

Las etapas de este proceso según Tua Pereda, mencionado con anterioridad en este trabajo son: el Subprograma de Aceptación Generalizada⁶⁵, el Subprograma Lógico⁶⁶ y el Subprograma Teleológico⁶⁷

Finalmente la contabilidad utiliza diferentes teorías, entre otras como las siguientes:

- Teoría de la decisión;
- Teoría de la información;

⁶⁵La Heurística positiva o metodología para desarrollar este subprograma es el método pragmático. Este método ha sido objeto de críticas por ser producto de la práctica con éxito, avalada por un organismo, lo cual no garantiza una teoría razonable y lógica, ni por lo tanto un desarrollo teórico. En consecuencia la general aceptación constituye un mecanismo eminentemente sociológico, de institucionalización de una práctica en uso y, a la vez, de control de calidad de los estados financieros que influye en todo el mundo en la actualidad y por consiguiente también tendrá presencia en las etapas siguientes.

⁶⁶Es un método lógico deductivo, predominantemente positivista, ya que, aunque comienzan aparecer aspectos normativos como los objetivos de la información, esto sucede de manera positiva, como externos a la construcción del modelo. La formalización es semántica (por explicación deductiva y no con lenguaje matemático o axiomatización): los postulados describen el entorno, de ellos se infieren los principios básicos; y de estos últimos las reglas para aplicaciones concretas. En este subprograma no se comprende explícitamente el carácter normativo de la contabilidad que comienzan a aparecer en las declaraciones, solo se desarrollan en el subprograma teleológico; tampoco se comprende la diferencia epistemológica entre teoría general y sistemas contables.

⁶⁷En esta etapa los organismos responsables de la regulación contable tienen una composición abierta y representativa de los estamentos afectados con la norma; igualmente el proceso de emisión de normas es lento para dar cabida al debate público en busca de consenso y normas depuradas.

- Teoría de los incentivos;
- Teoría de la regulación;
- Teoría de la medida y de la medición (Mattessich, 2002);
- Enfoque de la eficiencia de los mercados;
- Teoría de la agencia;
- Teoría de la firma;

En conclusión la contabilidad no tiene un método de investigación único que lo identifique; según los aspectos evaluados, diferentes procesos regulativos han utilizado diversos métodos de estudio en la contabilidad.

En la actualidad, el método más utilizado es el método deductivo, que reconoce la necesidad de identificar los rasgos característicos del entorno económico y social para posteriormente derivar unos principios contables.

Existe igualmente el enfoque macroeconómico que son las teorías adecuadas que sirven para proporcionar la información económica.

La inclusión de los aspectos sociales y ambientales, necesariamente generan una visión distinta de la metodología contable, exigiendo la apertura de métodos concebidos y propios de las ciencias sociales y del ambiente.

1.4 A manera de conclusión sobre la relación de la Economía y la Contabilidad:

Tal como lo planteaba Vlaemminck (1961, 1) “la historia de la técnica de las cuentas data de la más remota antigüedad, puesto que se confunde con la historia de la economía. En efecto, todo progreso económico viene necesariamente marcado por el nacimiento del desarrollo de técnicas que le sirven de apoyo y de auxilio”

A manera de referencia el primer periodo, que comprende desde la antigüedad hasta la alta edad media, aproximadamente al inicio del siglo XIII, como parte de la etapa histórica definida como de la contabilidad empírica (Álvarez 2001, 13), se “caracteriza por la inexistencia de sistemas contables completos, aunque si se muestra (...) una permanente preocupación social por el mantenimiento de sistemas contables en coordinación con el desarrollo de las actividades económicas”.

Posteriormente la transformación de la partida simple en la partida doble, se da gracias al auge comercial, el desarrollo de las operaciones de crédito, al nacimiento de las sociedades comerciales y la representación comercial bajo la forma de contratos de mandato o comisión, tendencia que constituye la aparición del mercantilismo, antesala del capitalismo.

Este proceso contable finaliza en un sistema más completo, lógico y coherente hasta llegar a la partida doble, que es el resultado de las dinámicas de la empresa y su entorno económico y político, cuyas operaciones se hacían más complejas y donde los contadores no tenían una teoría que los guiara, es decir, la realidad económica de la empresa era el motor de la evolución de la contabilidad. Se puede considerar en este periodo el siglo XVI como el de más rápida difusión de la partida doble que se dio en las regiones más comerciales y financieras de Europa (Italia, Alemania, Inglaterra, España y Países Bajos), respondiendo así a esa necesidad real, ya que se adaptaban a la perfección los registros a las nuevas complejas operaciones económicas.

La decadencia del pensamiento sobre la técnica contable de Italia se inicia en el siglo XVII y se acentúa en el siglo XVIII, como consecuencia del marasmo económico al que contribuyeron las guerras y la inestabilidad política de esta nación, que era hasta el siglo anterior cabeza del comercio internacional.

La importancia de la literatura contable Francesa se inicia en el siglo XVII donde la contabilidad abandonará el plano de la simple teneduría de libros y algunos autores trataran de elaborar una teoría de las cuentas. Francia logra su mayor expansión en el siglo XVIII, seguida por la Gran Bretaña y Alemania, en tanto que se ve entrar por primera vez en las corrientes de los estudios contables a Estados Unidos, Suiza y Portugal, lo cual coincide con la génesis del capitalismo en dichos territorios.

La contabilidad industrial atrae a los autores contables básicamente a partir del siglo XIX, como resultado del impacto del maquinismo en el desarrollo de la empresa, fruto de la revolución industrial.

La literatura contable del siglo XIX o “Siglo de los contrastes”, corresponde a la necesidad de explicación de las nuevas dinámicas económicas del capitalismo a partir del simple hecho del registro y control de la nueva empresa capitalista y su propietario, en la búsqueda de alcanzar la ganancia, tipo de empresa que empieza a desarrollarse como tal a finales del siglo XVIII.

El siglo XX, conocido como “el siglo de la organización científica”, toma una nueva orientación con una serie de importantes estudios, que se desarrollaron a partir de la primera guerra mundial, donde la técnica contable sigue buscando el camino de prestar los servicios que razonablemente pueden esperarse de ella por las nuevas disciplinas de la organización científica y la economía de la empresa, lo cual obliga a considerar la contabilidad desde un ángulo nuevo, ya no como una técnica autónoma como pensaban algunos autores y no pocos contemporáneos. De otra parte se desarrolla una poderosa corriente de pensamiento contable que ha estimulado el nacimiento de múltiples ramificaciones, que cada vez hace más difícil trazar unos claros límites de separación entre autores y doctrinas, así como aplicaciones de la contabilidad a nuevos campos como el social y ambiental.

La Contabilidad de Gestión es una nueva concepción en la orientación de la contabilidad en los Estados Unidos, la cual data desde principios del siglo XX, y se ha venido generalizando en otros países anglosajones al igual que en los de la Euro zona, entre otros, como un método hacia el control de gestión para que sean utilizados por los directivos para basar sus decisiones, superando así la idea de considerar la contabilidad como un valor tradicional legado por el pasado y entendida solo por un número reducido de personas.

En esta perspectiva se desarrolla inicialmente los trabajos de los autores americanos en relación con la contabilidad especialmente industrial, pero no se trata solo de determinar el costo de los productos, se quiere es orientar los métodos hacia el control de gestión. Así las cosas, los pensadores de esta corriente contable consideran la contabilidad como un método al servicio de las empresas, donde la organización de la contabilidad forma parte de la organización general de la empresa, por ende debe necesariamente adaptarse a la misma, constituyéndose en uno de los mejores instrumentos de coordinación y de control.

Los métodos de la contabilidad de gestión están adaptados a las ideas de descentralización de autoridad y responsabilidad y tienden a ser un instrumento coordinador hacia un mismo objetivo común de todas las unidades descentralizadas, que permita un control eficaz, fácil y rápido de los directivos para con los inmediatos colaboradores en las diversas sucursales o agencias y frente a su propietario, estando así buscando respuestas contables a la gran empresa nacional, pero también a la transnacional, muy en boga en el desarrollo de la economía capitalista de los siglos XX y XXI.

La contabilidad se ha convertido en un instrumento esencial para medir el grado de productividad de la empresa moderna. Esta necesaria unión de la contabilidad y la economía, transforma al contador en economista de la empresa. La contabilidad entra a desempeñar un importante papel de contribuir a dotar a la empresa de una racionalidad científica, con el objeto que esta importante célula económica y social, pueda basar sus decisiones, gestionar y cumplir con su cometido propio de lograr la máxima eficacia, utilidad e impacto.

El cálculo del beneficio y del patrimonio, sin importar quien lo recibe y por qué, condujo a la contabilidad a buscar y tomar conceptos fundamentales de la teoría económica, especialmente la microeconomía, suponiendo que así se facilitaría aquel cálculo y la distribución de los recursos.

La empresa aparece entonces en el centro de la vida económica y sus hechos se deben reflejar en las cuentas, pero de manera integral, donde los fenómenos económicos no es lo único que se presenta en la expresión contable.

Finalmente, el desarrollo de los acelerados procesos de globalización de los mercados financieros y de capitales, ha planteado la necesidad para la contabilidad de contar con un marco de regulación internacional, para lo cual se hace necesario dotarla de un soporte teórico que permita la determinación de los conceptos básicos para la definición y desarrollo de la nueva norma contable.

Afirman Cañibano y Angulo citados por Álvarez (2001,39), que “al prescribir el marco conceptual la naturaleza, funciones y límites de la contabilidad financiera y de los estados financieros, el proceso de emisión de normas contables será más fácil y más operativo. Una vez asentadas las bases conceptuales, está delimitado el campo de juego, por lo tanto las reglas que se derivan de ellas tendrán mayor coherencia lógica, se evitaban contradicciones, las discrepancias se resolverán por referencia a las bases comunes, etc.”.

La preocupación central por la búsqueda de unos estándares que apunten al alcance de unos objetivos considerados deseables para los estados financieros y la información contable en la perspectiva inicial del inversor y el emisor bursátil, conduce a la contabilidad, ya no a hablar de principios sino de estándares y la preocupación ya no es por una información única y verdadera, sino la búsqueda de una información válida y útil al usuario empresarial y del mercado bursátil, antes que profundizar en cuestiones teóricas más propias de ambientes académicos en quienes parece delegar esta tarea.

Las consideraciones anteriores permiten apreciar la estrecha relación existente entre los requerimientos contables con las dinámicas económicas, y su incidencia en el desarrollo del pensamiento contable.

De igual manera se han desarrollado numerosos ensayos que buscan fundamentar una doctrina de la contabilidad con la ciencia económica o con el hecho económico, lo cual no es reciente en su historia (desde inicios del Siglo XIX)

Autores como el francés J. Dumarchey consideran que la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias económicas y sociales y estudian las relaciones que existen y deben existir entre contabilidad y economía, vínculos estrechos que tienen que existir, ya que la contabilidad no puede referirse más que a cuestiones de producción, distribución y consumo de las riquezas. Gabriel Faure considera que hacer contabilidad es tanto como dedicarse a una clasificación de cifras que permitan describir los acontecimientos económicos que afectan a una empresa y exponer adecuadamente los resultados. Estas visiones hacen que críticos como Charles Penglaou, considerara que estos pensadores no hayan situado a la contabilidad en su entorno compuesto también de fenómenos jurídicos, administrativos, financieros, entre otros.

Este aspecto a concluir, es respecto a que en la diversidad de teorías se abordaron múltiples fenómenos que la contabilidad debe abarcar, clasificar y expresar en valor monetario, tales como los fenómenos jurídicos, financieros, económicos, administrativos y fiscales, entre otros, lo que permite observar una segunda relación con la economía, pero sin ser esta la preocupación central y única de esta disciplina contable

Otro importante debate se da frente al rápido empleo en la contabilidad de algunos conceptos de la economía, como por ejemplo el concepto de valor que es esencial para todo teórico que pretenda descubrir, tras la heterogeneidad de las cuentas, un elemento catalizador que las reduzca a una unidad de orden económico. Ante las diferentes concepciones del valor que se observa en el aparte de las doctrinas económicas, advierte el francés J. Dumarchey, sobre los peligros que pueden derivarse al asumir los movimientos de valores de una manera simplista y poco discutible, sin diferenciar valor de precio y su expresión en moneda, sin tenerse la suficiente preparación científica en el terreno económico por parte de los prácticos en contabilidad.

Igual sucede al considerar el concepto del ciclo económico que la doctrina contable no puede asumir como único, pues dicho ciclo es solo uno de los muchos movimientos discernibles en la economía, que se diferencia del circuito económico de producción, distribución, cambio y consumo de los bienes, por consiguiente no puede afirmarse que exista coincidencia entre las cuentas expresadas en unidades monetarias con la realidad económica. Esta observación plantea que la expresión parcial de orden económico en la contabilidad puede ser insuficiente en la comprensión económica del fenómeno contable, además de no permitir una consideración más amplia del hecho contable que se encuentra inmerso en una realidad más compleja, el cual está también íntimamente ligado al derecho y la administración, entre otros.

Así mismo sucede con la aplicación de las nociones de empresa y de capital. Respecto a la empresa piensan algunos teóricos de la contabilidad que no puede asumirse solo desde el aspecto económico: como la organización en la que el empresario aplica los factores productivos a la producción de bienes y servicios, destinados al cambio y para así obtener unos ingresos, con ánimo de conseguir un beneficio; pues se considera que esta visión es una amputación de la realidad para el análisis de la explicación contable de la misma.

Igual sucede para la contabilidad cuando se le asigna la función esencial de expresar los eventos del capital, tales como aportaciones iniciales, ampliaciones posteriores, resultados de las ganancias o pérdidas que lo alteran aumentando o reduciendo su masa, y que se conocen mediante la medición de sus oscilaciones. Se considera que el capital como concepto económico no proporciona un conocimiento contable completo, por ejemplo frente a concepciones jurídicas y administrativas del patrimonio.

Estas críticas que hacen algunos autores a la teoría económica de las cuentas y frente al uso de conceptos empleados por la ciencia económica como valor, ciclo económico, empresa y capital, entre otros, no excluye que se considere a la contabilidad como extraordinariamente importante desde el punto de vista económico. Además la contabilidad suministra a la ciencia económica una parte de los datos que ésta, dentro de su cometido, ha de interpretar y reducir a síntesis que, a su vez, generaran hipótesis explicativas, es así como la contabilidad es una valiosa técnica al servicio de la economía, pues concreta los hechos y, por ende, suministra una base firme a numerosas discusiones económicas.

De igual manera es importante observar que numerosos autores del pensamiento contable científico se adhieren a la teoría económica de las cuentas, perteneciendo a otras escuelas, y solo recurren a la economía para definirla o para expresar el objeto de la contabilidad o en la búsqueda de la aplicación de un método o una técnica. Por consiguiente para los historiadores del pensamiento contable se hace difícil catalogar los autores que deben ser incluidos en la escuela económica y su relación, si no se supera la confusión que existe entre los objetivos de la contabilidad, la naturaleza de las cuentas y la expresión monetaria de las mismas.

Como se observa existen menciones que muestran una relación entre las dinámicas económicas y la ciencia contable desde la definición, el objeto y los métodos contables. Autores como Richard Mattessich expresan que “en contabilidad la sofisticación procede de la adaptación de los métodos y técnicas prestadas de otras disciplinas; sobre todo de ciencias como las matemáticas, la investigación operativa, **la economía**, las finanzas, ciencias del comportamiento e informática, pero también del derecho, la pedagogía y la filosofía, así como de la historia y la arqueología”(citado por Suárez, 2001a, 176), así como con otras ciencias como la metodología de las ciencias, la administración, la ingeniería industrial, entre otras. Sin embargo es claro que la relación del pensamiento contable tiene como esencia facilitar el registro de los hechos económicos al servicio de los usuarios de la información y sus intereses, así como de la necesidad de explicar desde la teoría contable las dinámicas y tendencias del entorno económico, social y ambiental⁶⁸.

⁶⁸Para ampliar este último tema pueden consultar la Línea de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío las publicaciones de: Mora, Montes y Mejía (2007) y Mejía, Mora y Montes (2008) y Mora, Montes y Mejía (2011)

CAPITULO 2

FACTORES QUE IMPULSARON LA REGULACIÓN CONTABLE INTERNACIONAL.

2.1. EL MUNDO Y LA GLOBALIZACIÓN

En el mundo contemporáneo se ha venido impulsando un proceso de globalización en lo económico, cultural, ambiental, religioso y social donde las relaciones en todos los niveles y sentidos se dinamizan apoyadas por el importante avance en las tecnologías más avanzadas tales como las comunicaciones, la electrónica, la biología, la genética, la física, entre otras; tendencia a lo cual lo contable no escapa.

Este proceso ha venido tomando mayor fuerza en lo económico, explicado por el crecimiento exponencial de la provisión de capitales internacionales, el aumento de los niveles de inversiones internacionales directas; el incremento acelerado de ofertas internacionales de títulos valores: acciones, derivados, opciones y futuros entre otros; la dinamización de nuevas formas de negociaciones internacionales tales como integración de mercados, acuerdos de libre comercio, Joint venture, maquilas, franquicias, etc.; así como mayores transacciones entre los países de bienes y servicios.

La globalización de la economía ha implicado cambios drásticos en las estructuras de los diferentes entornos y en todos sus campos (social, económico, político, educativo, cultural), la profesión contable al ser considerada como una actividad profesional importante en la internacionalización, es objeto de una reestructuración teórico-práctica que ha generado lo que en el literal término de Thomas Kuhn llama “crisis del paradigma vigente”.

Contablemente el surgimiento de paradigmas ha obedecido a la presión de la realidad económica, dando paso a tres modelos preferentes: Paradigma de beneficio verdadero, (Tua 1991, 24) (Tua 1995, 192), Paradigma de utilidad (Tua1991,25) (Tua, 1995,194) y un tercer modelo que bien puede denominarse Paradigma bursátil-Interés público⁶⁹.

⁶⁹ El Paradigma bursátil-interés público- es una tesis que se presenta por primera vez en este texto, refleja la orientación actual de los organismos emisores internacionales de estándares contables

Esta globalización, como bien la presenta el Nobel de Economía del 2001 Joseph E. Stiglitz (2002, 28), muestra algunas facetas positivas, “ha reducido la sensación de aislamiento experimentada en buena parte del mundo en desarrollo y ha brindado a muchas personas de esas naciones acceso a un conocimiento que hace un siglo ni siquiera estaba al alcance de los más ricos del planeta”, igualmente ha estimulado la introducción de nuevas tecnologías que han permitido entre otras una mayor interconexión, que a su vez han estimulado la creación de nuevas empresas y el acceso a nuevos productos y a nuevos mercados.

Stiglitz (2002, 29 – 33) continua señalando que igualmente la globalización ha presentado facetas negativas muchas veces superiores a los beneficios que han sido reivindicados por sus defensores de la forma como se desarrolla en la actualidad este proceso globalizador, donde resalta que los beneficios han sido inferiores al precio pagado “porque el medio ambiente fue destruido, los procesos políticos corrompidos y el veloz ritmo de los cambios no dejó a los países un tiempo suficiente para la adaptación cultural. Las crisis que desembocaron en un paro masivo fueron a su vez seguida de problemas de disolución social a largo plazo...”.

Se concluye de lo anterior, que este proceso no garantiza ni la estabilidad económica ni la disminución de la pobreza, ni atenúa el deterioro ambiental dados los patrones de consumo, y además los resultados prometidos no se han logrado, en Rusia por ejemplo, y sí se han generado crecientes procesos de corrupción, entre otros males, cayendo más bien en problemas de riesgo moral de un capitalismo clientelista, concepto que desarrolla el Premio Nobel de Economía 2008, Paul R. Krugman (2008, 85 - 107) en el capítulo 4 de su libro ‘De Vuelta a la Economía de la Gran Depresión y la Crisis del 2008’.

Como el proceso de globalización involucra en lo económico el libre mercado de capitales y éste proporciona mayor movilidad y especulación, lo cual impulsa el surgimiento de las crisis mundiales, tal como se ha visto, su difusión tiene impactos internacionales y son cada vez más periódicas, rápidas y profundas.

Las inversiones ya no están limitadas por las fronteras nacionales y se mueven dentro y fuera de los mercados de capital, señalan los propulsores de la adopción de los estándares internacionales en Colombia como Samuel Alberto Mantilla

que se enfoca a los intereses de los usuarios bursátiles y denominan empresas de interés público a los entes que participan-cotizan en mercados de valores

Blanco (2002, 52), que consideran que estos movimientos hacen aún más importante “la accountability y la transformación de los mercados,... lo cual se tienen que demostrar tanto dentro como fuera de las fronteras nacionales”... y continúa expresando que... “el capital ira naturalmente a aquellos países donde hay una mayor estabilidad, y si va a ambientes menos estables estará disponible ordinariamente con una prima. Por consiguiente es crucial que el país tenga una estructura financiera claramente articulada”.

Samuel A. Mantilla (2002, 52) plantea que “La contaduría profesional tiene un rol clave para desempeñar en esta estructura, pero no lo puede hacer sola. Hace parte de una red compleja de regulaciones y leyes, reglas y relaciones y estructuras organizacionales que son todas ellas afectadas por la cultura y la tradición. Solamente si cada elemento de esta red está estructurado adecuadamente dentro de una armazón aceptada, puede esperarse que la profesión provea servicios profesionales de acuerdo con los más altos estándares entregados en interés público”.

En este marco de referencia lo contable se ubica, por consiguiente y de manera especial, en aportar al mundo económico dominante los mejores flujos de información, lo cual explica finalmente la relación existente entre la profesión contable - Contaduría Internacional - acorde con las nuevas realidades de la estructura financiera internacional y el proceso de globalización del mundo contemporáneo.

La realidad económica y la globalización como expresión actual de la misma, no pueden ser ajenas en un proceso de confección de normas contables, pero tal realidad no puede entenderse como un producto acabado y neutral. La globalización se entenderá como una realidad cambiante, donde subyacen intereses de diferentes grupos de presión, generando modelos que no necesariamente responden a los intereses de la mayoría de sectores. Lo anterior sustenta la necesidad de una visión crítica, reflexiva y propositiva por parte de los estudiantes y profesionales que no pueden ver la estructura regulativa contable, como un todo acabado, neutral y no intencionado.

2.2 LAS EMPRESAS MULTINACIONALES Y EL DESARROLLO CONTABLE

En Colombia vivimos un proceso de desnacionalización de importantes empresas que en otrora pertenecían a importantes grupos económicos del país como por

ejemplo empresas como Bavaria, La Compañía Colombiana de Tabaco, Avianca, Caracol, Telecom, Almacenes Éxito, Colpatria, entre otras, que han pasado a ser parte de inversionistas internacionales, que es común en todas las latitudes del planeta como resultado del proceso de desarrollo natural de concentración y centralización del capital, acentuado y acelerado con el avance de la globalización. Hoy es más evidente el auge de las empresas multinacionales que proyectan su actividad en países por fuera de su casa matriz, el mayor apogeo de los negocios internacionales, las crecientes inversiones directas o indirectas hechas por fuera de las economías nacionales, así como las progresivas oportunidades e intensa competencia de dichas multinacionales, ha conducido a la necesidad de obtener información financiera comparable.

Hoy en día, no puede ignorarse la importancia del papel que han jugado las industrias de la informática y las comunicaciones como un sector capaz de generar un fuerte crecimiento económico, a partir de la irrigación de inversiones masivas de capitales en el desarrollo de nuevas empresas⁷⁰ y productos, a partir de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC); así como en la puesta en marcha del uso de dichas tecnologías por parte de la banca y los mercados bursátiles, entre otros, y el surgimiento de unas nuevas ideas ‘la de transitar hacia la sociedad de la información’ y de estar en un ‘mundo globalizado para todos’; panorama positivo que no puede ocultar el papel desestabilizador en la economía que jugaron, por ejemplo, en la propagación de la actual crisis global iniciada con la recesión del 2008, lo cual recobra la importancia de continuar construyendo un sistema de estándares de información contable y financiera para dichos usuarios y mercados.

Esta diversidad de actividades en otras latitudes del planeta conduce a que la actividad multinacional despliegue una serie de instrumentos financieros o productos derivados desarrollados por instituciones financieras fuertes enfocadas al comercio y al financiamiento comercial, pero que también se tengan mayores riesgos para ser cubiertos.

⁷⁰Al reestructurarse la producción y marcha de los negocios globalizados llevo a las multinacionales a que se informatizaran, reconfigurando de continuo sus sistemas de redes, lo cual ha conducido a inversiones astronómicas en informática y comunicaciones, el gran consumo de este tipo de productos por las familias y los gobiernos y su permanente renovación, revoluciono el orden económico y permitió el surgimiento de jóvenes gigantes en el panorama mundial como las multinacionales de EEUU Apple, Google, Cisco, Amazon, IBM, Microsoft, Intel, Dell, así como considerables capitales no estadounidenses que se acumularon fundamentalmente en Europa y Asia: Samsung, Nokia, Nintendo, Huawei, Tata, SAP, Telefónica, DoCoMo, América Móvil, Vodafone o China Mobile, entre otras.

Esta mayor tendencia conduce a la consolidación de una información contable (económica – financiera) que involucra casa matriz, subsidiarias, agencias y sucursales en otros países, con diferentes monedas y con principios de contabilidad diversos, lo cual ha llevado a que sustentados en la necesidad de alcanzar un mayor grado de objetividad en la información y una relación costo beneficio favorable para las multinacionales, se propongan prácticas internacionales contables y financieras aceptadas mundialmente.

Las empresas multinacionales son así altamente beneficiadas con la implementación de una normativa contable común en todos los países, lo que representa una reducción en sus costos de preparación, presentación y auditoría de la información económica – financiera. Referente a la toma de decisiones su utilidad estaría dada por la brevedad en el tiempo que representaría un proceso de conversión.

2.3. LAS CRISIS FINANCIERAS INTERNACIONALES Y LA INFORMACIÓN

Los mercados de capitales que comprenden los mercados financieros, de seguros y de valores vienen creciendo de manera significativa a nivel mundial.

Los mercados públicos de valores se han ido constituyendo también en una importante fuente de financiación de las empresas, los cuales superan las barreras de las fronteras entre los países y el mercado local, en la búsqueda de financiación internacional; igualmente los inversores locales no limitan sus fondos a la financiación de actividades nacionales sino que diversifican sus inversiones en varios países y participan de prácticas especulativas en la búsqueda de una mayor rentabilidad.

El Nobel en economía, Franco Modigliani (1996) expresa: “ha ocurrido una revolución profunda, emocionante e irreversible en los mercados e instituciones financieras mundiales. Lo distintivo de este cambio tan radical es la innovación, la globalización y la desregulación. Se dispone de nuevos instrumentos financieros y existen nuevos mercados donde se comercia con dichos instrumentos. Los mercados antiguos han cambiado significativamente sus operaciones, y han establecido nuevos lazos entre ellos. Los inversionistas pueden usar actualmente estrategias de inversión innovadoras, así como nuevas técnicas para protegerse contra los riesgos siempre presentes. La integración global de los mercados e instituciones financieras ha sido dinámica e irresistible”

“Los valores se comercian en casas de bolsa de diferentes países; empresas y gobiernos emiten valores en sus mercados locales así como en los extranjeros, y los inversionistas mueven fondos fácilmente a través de fronteras internacionales. En la mayoría de los casos los gobiernos aceptan la globalización multifacética y, en ocasiones, es incluso bien recibida y promovida”.

La creciente actividad financiero-bursátil bajo la necesidad de generar altos niveles de confianza que garanticen la dinámica del mercado-inversión, ha promovido la emisión e implementación de un conjunto de instrumentos de preparación y presentación de información económico financiera que ofrezca confianza a los diferentes actores de la economía. Este conjunto de acuerdos que promueven la estabilidad del sistema financiero internacional, en su más reciente versión se denomina la Nueva Arquitectura Financiera Internacional NAFI

El incremento de la movilidad del capital en el mundo y las razones expuestas, condujeron a las crisis económicas financieras como la que actualmente se padece en el mundo (2008), panorama que ha exigido una vez más un aumento en la calidad y comparabilidad de la información económico – financiera a fin de que sea útil para la toma de decisiones y para prever movimientos que puedan colocar en riesgo dichos capitales.

El gran magnate del mercado de capitales George Soros en el prefacio de su libro “La Crisis del Capitalismo Global. La Sociedad Abierta en Peligro” (1999,13) buscando entender la rápida evolución de la crisis financiera global, revelaba por qué el sistema capitalista global era poco sólido e insostenible, pero que a raíz de la crisis financiera de Rusia en agosto de 1998 comprendía que en la realidad este sistema se estaba desintegrando.

Considera además que la mayoría de los problemas del declive del mercado bursátil de los Estados Unidos es sólo un síntoma de los problemas profundos que aquejan la economía mundial que se presentan más allá de las fronteras. Reflexiona Soros (1999, 14) que “todos formamos parte del sistema capitalista global que se caracteriza no sólo por el libre comercio sino también, de modo más específico, por la libre circulación de capitales...advirtiendo que... el sistema es muy favorable al capital financiero que es libre de elegir y escoger donde ir y ha conducido al rápido crecimiento de los mercados globales. Puede concebirse como un gigantesco sistema circulatorio, que aspira capital de los mercados y las instituciones financieras del centro y lo bombea después a la periferia, ya sea

directamente en forma de créditos e inversiones de cartera, o bien directamente a través de compañías multinacionales”, tendencia que, señala Soros, se conservó hasta la crisis tailandesa de junio de 1997, crisis asiática que ha llevado a cambiar la dirección del movimiento de dichos capitales, huyendo de la periferia nuevamente al centro.

George Soros (1999, 29) enfatiza que “el mundo ha iniciado un periodo de profundo desequilibrio en el que ningún Estado puede resistirse al poder de los mercados financieros globales y en el que no hay prácticamente instituciones que establezcan las reglas a escala internacional”.

Este gran poder de carácter especulativo, ha ahondado la inestabilidad propia del capitalismo, que se ha expresado y profundizado no sólo con la gran depresión mundial de los años 30 que condujo al desplome de Wall Street, sino también con la mayor recesión industrial de los Estados Unidos en 1974 y sus posteriores recesiones en 1981 - 1982, el crash de 1987, las recesiones de 1990 – 1991 (contracción del mercado de la vivienda) y 2000 -2001 (estallido de la burbuja de las Empresas Punto Com como resultado de la gran desregulación de las telecomunicaciones, la banca y la energía eléctrica), la crisis de la deuda externa en América Latina en la década del 90 dentro de la cual se puede mencionar la crisis de Brasil y de México (efecto Tequila 94-95), la recesión japonesa (la trampa de liquidez iniciada en 1997), el derrumbe del Este Asiático a partir de 1997 que cubrió países como Corea, Tailandia, Indonesia, Malasia, entre otros, la crisis de Rusia en 1998, la crisis de Argentina en el 2002 y la reciente recesión mundial iniciada a finales del 2007 en los Estados Unidos (EEUU) y prolongada hasta nuestros días, abonada con el ingrediente de la creciente deuda pública de algunos países de Europa y EEUU, son una expresión del alto ritmo de inestabilidad mundial del sistema capitalista.

Estas crisis económicas se han venido profundizando como consecuencia de las políticas de desregulación económica que plantea el neoliberalismo. Esta advertencia la realizan beneficiarios del mismo modelo como George Soros (1999, 29), cuando señala “la ideología del fundamentalismo del mercado tiene deficiencias profundas e irreparables. En términos sencillos si a las fuerzas del mercado, se les concede una autoridad completa incluso en los campos puramente económicos y financieros, producen caos y podrían desembocar en última instancia en el desmoronamiento del sistema capitalista global”

Frente a este escenario Soros (1999, 29) plantea la necesidad de que las actividades deben ser reguladas y expresa “para estabilizar y regular una economía verdaderamente global es necesario algún sistema global de toma de decisiones políticas. En una palabra necesitamos una sociedad global que respalde nuestra economía global. Una sociedad global no significa un Estado global. Abolir la existencia de los mercados no es viable ni deseable; pero en la medida que hay intereses colectivos que trascienden las fronteras estatales, la soberanía de los Estados debe subordinarse al derecho internacional y a las instituciones internacionales”.

Montilla, Montes y Mejía (2005,36) citando a Espinosa que señala como los “organismos como el Banco Mundial y El Fondo Monetario Internacional han argumentado que en parte las crisis financieras, se deben a la falta de transparencia en la información, por tal razón han iniciado un programa de fortalecimiento en este sentido, que incluye la armonización de estándares internacionales de contabilidad”.

En la búsqueda de soluciones requeridas por la crisis financiera internacional, desde la perspectiva de las Naciones Unidas, se plantea el fortalecimiento de **la Nueva Arquitectura Financiera Internacional NAFI** que implica reformas en seis áreas fundamentales, que buscan resolver un problema fundamental de la economía global como es “la enorme discrepancia que existe entre un mundo financiero internacional cada vez más sofisticado y dinámico, con rápida globalización de las carteras financieras, y la ausencia de un marco institucional capaz de regularlo” (United Nations 1999, citado por Mantilla, 2002, 50).

Las seis esferas fundamentales de la “nueva arquitectura financiera internacional”, retomando el documento de Naciones Unidas (1999) citado por Samuel Alberto Mantilla Blanco (2002, 50-51), son:

- mayor consistencia de las políticas macroeconómicas a nivel global
- reformas del Fondo Monetario Internacional, con miras a proporcionar liquidez internacional apropiada en época de crisis;
- adopción de códigos de conducta, **mejores flujos de información**, y fortalecimiento de la supervisión y la regulación financieras a nivel nacional e internacional;
- mantenimiento de la autonomía de las economías en desarrollo y en transición en el manejo de la cuenta de capitales;

- incorporación de las disposiciones relativas a la suspensión, con anuencia internacional, del servicio de la deuda externa; y
- diseño de una red de organizaciones regionales y sub regionales que apoyen el manejo monetario y financiero internacional.

El fortalecimiento de los sistemas de información y en consecuencia la inclusión del sistema contable dentro de la Nueva Arquitectura Financiera Internacional, es un propósito del Banco Mundial y representa significativos cambios en la normatividad vigente, el modelo de estandarización se desarrolla a través de una instrumentalización para cada finalidad. En materia contable su objetivo es la confianza y transparencia en los mercados y cuyos componentes se expresan en los estándares del siguiente cuadro:

Cuadro 4 Nueva Arquitectura Financiera Internacional

Emisor de estándar	estándar
IASB – <i>International Accounting Standards Board</i> . (Para las empresas de interés público).	<i>International Financial Reporting Standards</i> . IFRS ⁷¹ . (Hasta abril de 2001 conocidos como los IAS ⁷² <i>International Accounting Standards</i>) IFRS para pyme ⁷³ : aprobadas el 9 de julio de 2009 las NIIF (sigla en español) para PYME.
IFAC – <i>International Federation of Accountants</i> – a través del <i>Public Sector Committee</i>	International Public Sector Accounting Standards. IPSAS ⁷⁴ .
UNCTAD-ISAR– <i>United Nations Conference on Trade and Development- Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting</i>	<i>Accounting and Financial Reporting Guidelines for level II y III</i> . SMEGAS ⁷⁵ . (en la actualidad un referente más histórico y académico)
IFAC- a través del <i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>	<i>International Standards on Auditing</i> . ISAs. ⁷⁶ , en aseguramiento

⁷¹ Estándares Internacionales de Información Financiera NIIF.

⁷² Estándares Internacionales de Contabilidad.

⁷³ Estándares Internacionales de Información financiera para PYME (NIIF para PYME)

⁷⁴ Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

⁷⁵ Directrices Internacionales de Contabilidad y reportes financieros para las entidades del nivel I y II

⁷⁶ Estándares Internacionales de Auditoría Financiera Histórica.

(IAASB).	:IAPS ⁷⁷ ISRE ⁷⁸ , ISAE ⁷⁹ , y en servicios relacionados ISRS ⁸⁰ , así como los <i>Standards on Quality Control</i> , ISQC ⁸¹
IFAC – a través del <i>Ethics Committee</i> (EtC).	Código de Ética para contadores profesionales. Revisado noviembre 2001.
IFAC - a través del <i>Education Committee</i> EdC e ISAR-UNCTAD.	Calificaciones de Contadores y Guía, documentos y estándares de educación.
Organization for Economic Co-operation and Development. OCDE	Principios de Buen Gobierno o Gobernanza Corporativa.
World Trade Organization. WTO.	Normas de mercados y servicios profesionales.

Fuente: Mejía, Soto. Eutimio. *Visión crítica de la armonización o estandarización contable*. *En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, No 20, Octubre-Diciembre de 2004, p. 151 y actualización propia.

Desde la perspectiva del **Fondo Monetario Internacional**, continúa Mantilla Blanco (2002, 51), la necesidad sigue siendo la misma, pero centrándose en un esfuerzo más amplio:

- “Promover transparencia y accountability, desarrollar, difundir y monitorear la implementación de los nuevos estándares y las mejores prácticas;
- Fortalecer los sistemas financieros, incluyendo mejor supervisión y mecanismos apropiados para administrar las fallas en la banca;
- Prestar mayor atención a la liberación ordenada de los mercados de capitales;
- Involucrar más plenamente al sector privado para anticiparse a resolver la crisis.

2.4. LA ERA DIGITAL Y LA INFORMACIÓN CONTABLE Y FINANCIERA:

Mora, Montes y Mejía (2005, 44 y 45) expresan que la información digital, la difusión y la distribución de la información contable a través del intranet e internet, es una realidad creciente para la presentación de los reportes y estados financieros de las entidades. La necesidad de información útil, en el volumen

⁷⁷Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría.

⁷⁸Normas Internacionales de Trabajos de Revisión

⁷⁹Estándares Internacionales de Trabajos de Aseguramiento

⁸⁰Estándares Internacionales de Servicios Relacionados

⁸¹Estándares Internacionales de Control de Calidad.

suficiente y de forma oportuna constituye una posibilidad, bajo la óptima utilización de las tecnologías de la comunicación.

La tecnología requiere una utilización adecuada y conforme a los parámetros que garanticen el uso eficiente y apropiado de los informes. El uso correcto de las Tics genera confianza entre los diferentes stakeholders, lo cual constituye un reto que ubica a los profesionales contables en un escenario de trabajo responsable fundamentado en la interpretación, análisis y toma de decisiones de trascendencia empresarial.

El uso extensivo de los computadores en la preparación y presentación de la información financiera, el creciente número de usuarios y la masificación de la utilización del Internet han permitido el desarrollo de una nueva metodología de distribución y divulgación de reportes financieros, avance que los autores, citando a Gandía, han expresado que ‘el inicio del siglo XXI puede catalogarse como el comienzo de una nueva era digital’ a la cual la contabilidad no escapa.

Como conclusión general, lo contable en el ámbito internacional se ubica, por consiguiente y de manera especial, en los “mejores flujos de información”. Esa es la razón por la cual IFAD⁸² analiza, en primer lugar, la relación existente entre la profesión contable y la estructura financiera internacional. Y esa es también, la razón por la cual se dan cambios en la estructura conceptual de la contabilidad, pasando de la preparación y presentación de estados financieros a la medición y reporte del desempeño financiero (Mantilla, 2002, 51) y a un modelo regulativo que no es neutral y representa unos intereses y fines específicos, lo cual hace su legislación altamente sesgada; que se complementa con el uso de las Tics como tecnología apropiada para este proceso de estandarización mundial, tal como se puede observar en el siguiente aparte de este trabajo.

⁸² International Forum on Accountancy Development IFAD, organismo independiente cuya idea nació en el Congreso Mundial de la Federación Internacional de Contadores International Federation of AccountantsIFAC- realizado en París en 1997 y de la cual hacen parte la profesión contable, las instituciones financieras internacionales y otros interesados en la implementación de los cambios requeridos por la profesión contable.

CAPITULO 3

3. ANTECEDENTES DE LA REGULACION CONTABLE INTERNACIONAL: MODELO DEL CONSEJO DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB.

3.1. DE LAS REGULACIONES LOCALES Y LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS A UN SISTEMA HOMOGENIZADO PRETENDIDAMENTE UNIVERSAL.

Existe una gran preocupación por la regulación de los mercados financieros internacionales. Afán que se ha profundizado con los escándalos que antecedieron a la recesión del 2008 y que ha demandado una vez más el fortalecimiento de la Nueva arquitectura Financiera Internacional como instrumento de control de la movilidad de riqueza mundial.

Para Mejía, Mora y Montes (2007a, 13) la información financiera además del control y análisis de la información y las tradicionales de otorgar seguridad a los actores del mercado, se suman las de reconocer y revelar las nuevas realidades económicas, que van a tener importantes implicaciones en la medición, la determinación de resultados y la valoración empresarial.

La contabilidad en diversos países del mundo no ha tenido la capacidad de dar cuenta de los múltiples cambios presentados en las novedosas tendencias del mercado, las tecnologías y las técnicas empresariales.

Los nuevos lineamientos de la economía, incluso históricamente los niveles de crecimiento no serán iguales, ni por comparación de países, ni por comparación de sectores del mercado (agropecuarios, industriales, servicios, comercialización y financieros).

Mejía, Mora y Montes (2007a, 15) citan a Chorafas cuando anota al respecto que “el crecimiento de la economía, en general, no se dará en todo el globo. Un estudio realizado en el 2005 espera que la industria financiera en China, Rusia, India y Brasil crecerá más del doble de rápido que el resto del mundo.

En contraste, los países en América Latina y África no tendrán ningún incremento significativo en el peso de la información de su sector financiero. En general, en los países donde la industria financiera progresa rápidamente, se espera que la banca privada sea uno de los ganadores.

Otros segmentos de la industria que están listos para crecer son los fondos de pensiones, fondos mutuos, y seguros de salud. Los expertos también le apuestan al crecimiento de la banca al detal, mientras que la banca al por mayor probablemente se moverá más lentamente, y el otorgamiento de préstamos puede lograr tasas de crecimiento de cerca del 2% anual”.

La orientación de la actividad de mercado ha tenido un importante giro hacia los procesos de financiarización. Continua anotando Chorafas “mientras General Motors está teniendo problemas con la venta de carros, su negocio de hipotecas ditech.com es muy rentable. Las operaciones financieros de GM ganaron \$2.9 millones en 2004, mientras que las operaciones de fabricación de automóviles perdieron dinero”.

Mejía, Mora y Montes (2007a,16) continúan expresando que la orientación financiera de la actividad económica requería de un instrumento de información acorde a sus intereses; en tal sentido se ha pensado en el modelo IASB⁸³. La Organización Internacional de Comisiones de Valores y Bolsa (IOSCO)⁸⁴ y la Comisión de Valores y Bolsa de EEUU (SEC)⁸⁵ han mostrado un especial interés por las NIC⁸⁶-NIIF⁸⁷, proceso en el cual la participación del Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera EEUU (FASB)⁸⁸ ha sido trascendental.

La situación del párrafo anterior se explica porque la IOSCO si bien regula la actividad de los reguladores y supervisores de la actividad bursátil de mundo, tiene una importante y significativa influencia de la SEC, en su calidad de organismo estatal encargado de la regulación de las actividades de bolsa en los Estados Unidos. El FASB como ente privado regulador en materia contable con la supervisión del Estado (representado por la SEC) ha firmado un convenio de

⁸³ International Accounting Standard Board (Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad).

⁸⁴ *International Organization of Securities Commissions IOSCO*

⁸⁵ *Securities and Exchange Commission SEC*

⁸⁶ Normas o estándares Internacionales de Contabilidad (International Standards Accounting IAS)

⁸⁷ Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial reporting Standards IFRS)

⁸⁸ *Financial Accounting Standards Board FASB*

convergencia con IASB, en aras de acercar los dos modelos líderes en el mundo de la contabilidad.

El caso Europeo es otro indicador de la tendencia hegemónica del modelo IASB. Tal como afirman Montes, Mejía y Mora (2007)⁸⁹ *“La materialización del proceso de implementación de estándares internacionales de contabilidad en la Unión Europea se protocoliza el día 16 de julio de 2002 con la expedición del Reglamento (CE) No 1606/2002 del parlamento Europeo y del Consejo: Relativo a la aplicación de los estándares internacionales de contabilidad. La aprobación del anterior reglamento pretende:*

- a. Contribuir al fortalecimiento eficiente y rentable del mercado de capitales en la Unión Europea (UE);*
- b. Mejorar las condiciones a las empresas de la UE de acceso a fuentes internacionales de recurso financieros;*
- c. Optimizar las condiciones de las empresas de la UE para que puedan competir en las bolsas internacionales; y*
- d. Contribuir a la armonización contable internacional”.*

Las NIC-NIIF serán de aplicación en Europa aproximada a unas 7000 empresas que cotizan en el mercado de valores. La disposición es aplicable para los estados financieros anuales en las cuentas consolidadas. Tal acotación deja claro que por fuera de los NIC-NIIF queda un universo de empresas que no caen bajo el radio de cobertura del modelo IASB.

Continúan Mejía, Mora y Montes (2007a, 17 y 18) citando a Chorafas quien afirma que la existencia de diferentes principios contables en los diferentes entornos-regiones, genera las siguientes dificultades:

- Hacen difícil comparar los resultados de un país o una región con los de otro;
- Hacen imposible establecer unas reglas de juego para todas las compañías;

⁸⁹ Montes Salazar, Carlos Alberto; Mejía Soto, Eutimio y Mora Roa, Gustavo. Relación de la contabilidad europea con la armonización internacional. Armenia: Editorial Universitaria de Colombia, 2007.

- Conducen a confusión en la información emitida;
- Generan significativamente más trabajo por razones de cumplimiento; y
- Dificultan la tarea de los reguladores en el proceso de supervisión de aplicación.

La contabilidad en la actualidad se orienta a otro tipo de usuario. Los activos y pasivos actuales tienen una característica peculiar que es la inestabilidad de su valor, la movilidad y la determinación del mismo por factores externos, más que por información interna-tradicional.

A partir de la fuerte inserción de los instrumentos financieros en la cotidianidad empresarial, la determinación de los valores en términos reales es más urgente y necesaria. Los administradores y los usuarios de la información deben conocer los riesgos asociados a las actividades empresariales y la filosofía de la administración de riesgos adelantada por la entidad. Asociado a lo anterior, se requieren la implementación de unas prácticas que garanticen un buen gobierno institucional.

Mejía y otros continúan citando a Chorafas quien establece algunos aspectos relevantes en la relación de las NIC-NIIF con el gobierno corporativo, aspectos que son ampliamente relacionados con un nuevo tipo de activos y transacciones empresariales, tales como los mencionados papeles especulativos conocidos como certificados de deuda colateralizada CDO o Derivados, el valor razonable, el Good will, los activos intangibles, las pensiones y el mercado de opciones en acciones.

Las realidades anteriores, son más propias del desarrollo y la dinámica de las grandes empresas. Tal situación ha llevado a que en ellas se concentren los esfuerzos de regulación contable y financiera. La hegemonía de los grandes entes, ha llevado a que se relegue el papel de las pymes en la contribución al progreso empresarial, pues la utilización que hacen las pymes de la información financiera para tal fin, es distinta al uso que las grandes empresas hacen de los reportes financieros.

Una adecuada decisión requiere unos buenos soportes que permitan tener una información adecuada, pertinente, suficiente y oportuna que contribuyan a que la

elección tomada se encuentre fundamentada. Si los usuarios de las pymes son distintos de los usuarios de las grandes empresas, también la información requerida debe diferir si pretende ser útil para la elección de alternativas en escena.

Mejía, Mora y Montes (2007a, 20) señalan que los inversores bursátiles, financieros y/o especulativos, necesitan información que disminuya el riesgo que asumen sus inversiones en el tránsito permanente que caracteriza la volatilidad de los flujos de efectivo ‘golondrina’, para ellos la calidad de la información es indispensable para proteger sus capitales. Para los inversores empresariales, el capital de igual forma constituye su prioridad, en tal sentido confluye el mismo interés para dos tipos de inversores distintos.

El mantenimiento de capital es un objetivo común para los diferentes tipos de usuarios-inversores de capital de riesgo de la entidad, incluso para otros grupos de interés que convergen en la entidad.

3.2. EL NUEVO EMISOR DE NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTABLE: UNA RESPUESTA.

El presente tema es el resultado de la compilación y análisis de algunos trabajos de investigación realizados por el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío (Categoría A de Colciencias), en los cuales he participado como integrante y **coinvestigador** de los diferentes trabajos de esta línea de investigación en dicha Alma Mater, Grupo que realiza algunos trabajos en red con el Grupo de Investigación en Prospectiva Contable – Financiera de la Universidad Libre de Cali, donde se han abordado entre otros, los temas de la regulación contable internacional y las nuevas dinámicas de la regulación, cuya producción bibliográfica se presenta en un importante número de libros que servirán de base para abordar los antecedentes de la regulación contable internacional.⁹⁰:

3.2.1. Historia de los organismos relacionados con Estándares Internacionales.

⁹⁰ Efectos de la Regulación Contable Internacional. 2005; Enfoque de Propiedad y Control en los Informes Financieros Internacionales. 2007; Perspectivas de la Regulación Contable Internacional para Pymes. 2007; Contabilidad y Medio Ambiente. 2007; Contaduría Pública y Responsabilidad Social. 2008; Contaduría Internacional. 2006, entre otros libros.

El IASC (International Accounting Standards Committee)⁹¹ creado en 1973, fue el organismo encargado de la emisión de los **IAS** (International Standards Accounting)⁹² hasta el año 2001, siendo reemplazado por el **IASB** (International Accounting Standard Board)⁹³ que empezó a funcionar en abril del 2001 y fue encargo de la emisión de los **IFRS** (International Financial reporting Standards)⁹⁴.

La Fundación Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASCF⁹⁵ fue aprobada en la Asamblea de miembros de IASC el 24 de Mayo del año 2000, que se constituye en el organismo de gobierno, de revisión y supervisión de las actividades de la Fundación y del **Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB**, igualmente le corresponde el nombramiento de sus miembros, así como a los demás componentes de esta fundación como son el **Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF**⁹⁶ y el **Consejo Asesor de Normas CAN**⁹⁷, entre otras funciones; componentes de los cuales se dará cuenta en el presente capítulo.

Mejía, Montes y Montilla (2006, 80-82) indican que en Gonzalo y Tua (1989) se describe la siguiente sucesión de hitos en la historia del **Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASC)**:

1. En 1966 se dio la creación del **Grupo de Estudio de Contabilidad Internacional - (AISG)**⁹⁸, conformado por los institutos profesionales de Estados Unidos, Reino Unido y Canadá.
2. En el X Congreso Internacional de Contabilidad celebrado en Sydney, en 1972, nace el **Comité para la Coordinación de la Profesión Contable (ICCAP)**⁹⁹, tenía dos funciones: coordinar la profesión contable en el ámbito mundial y elaborar normas contables de alcance internacional. Para su funcionamiento creó varias comisiones (publicidad, formación, organización, organismos regionales, ética y normas contables).

⁹¹Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad IASC

⁹² Estándares Internacionales de Contabilidad (NIC).

⁹³ Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB)

⁹⁴Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

⁹⁵ International Accounting Standards Committee Foundation – IASCF -.

⁹⁶ International Financial Reporting Interpretation Comité IFRIC

⁹⁷ Standards Advisory Council SAC

⁹⁸Accountants International Study Group

⁹⁹Committee for the Coordination of the Accounting Profession

3. El día 29 de junio de 1973, el **(ICCAP)** creó el **Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad IASC** organismo que funcionó autónomamente desde su creación, participaron diez países como miembros fundadores: Alemania (RFA), Australia, Canadá, Estados Unidos, Japón, Francia, Holanda, México, Reino Unido e Irlanda.
4. En 1977 en el XI Congreso Internacional de Contabilidad el **ICCAP**, excepto la **IASC**, se convirtió en la **Federación Internacional de Contadores Públicos(IFAC)**¹⁰⁰
5. En 1981 se constituye el **Grupo Consultivo** de la **IASC**, que buscaba dar participación en el proceso de normalización contable a usuarios y no contables.
6. En 1982 en el XII Congreso Internacional de Contabilidad, se realizó un acuerdo de “Compromisos Mutuos” entre la **IFAC** y el **IASC**, estos compromisos fueron:
 - a. Las organizaciones miembros de la **IFAC**, lo son simultáneamente del **IASC**.
 - b. Se reconoce el **IASC** como órgano apropiado para la emisión de Estándares Internacionales de Contabilidad y la **IFAC** se compromete a respaldarlas y difundirlas.
 - c. La **IFAC** nombrará 13 de los 17 miembros del Consejo de la **IASC**.
 - d. Los presidentes de cada uno de los organismos podrán asistir a las reuniones del Consejo del otro organismo, con voz y sin derecho a voto.
 - e. La **IFAC** aportará el 10% del presupuesto anual del **IASC**.

Julieta García Díez y Pedro Lorca Fernández (2002) citados por Mejía, Montes y Montilla (2006, 81), aportan los siguientes elementos de los antecedentes del **Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB)**, posteriores a los ya mencionados:

- a. En 1987 se presentó el anuncio de la **IASC** y la **Organización Internacional de Comisiones de Valores y Bolsa IOSCO**¹⁰¹ con la intención de trabajar juntos en el establecimiento de un conjunto de estándares que fueran usados en los mercados de capitales más importantes del mundo.

¹⁰⁰ International Federation Of Accountants

¹⁰¹ International Organization of Securities Commissions

- b. Creación del **IASC Comparability-Steering Committee** con el objeto de elevar la calidad de los estándares mediante la reducción de alternativas en los IAS, en enero de 1989 presentó el documento **Comparability of Financial Statements –ED 32-** en el que se proponían supresión de alternativas de los IAS (NIC).
- c. En abril de 1989 fue aprobado el “*Marco Conceptual para la Elaboración y Presentación de los Estados Financieros*”, que dotará de estructura teórica, congruencia y consistencia interna a los **Estándares Internacionales de Contabilidad (IAS)**¹⁰². El **IASC** funcionó y aprobó desde enero de 1975 hasta abril de 1989, 28 IAS sin contar con un derrotero unificador de conceptos contables.
- d. En noviembre de 1993 se completó el proyecto de comparabilidad, mediante la revisión de diez IAS (2,8,9,11,16,18,19,21,22 y 23), reduciendo las opciones a una “**Tratamiento por punto de Referencia**” y a dos máximo “**Tratamiento Alternativo permitido**”. Dichos estándares debían cumplirse a partir del 1 de enero de 1995.
- e. En marzo de 1996, el Consejo del **IASC** decidió adelantar en quince meses la revisión de sus estándares, decisión que fue aceptada por la **Organización Internacional de Comisiones de Valores y Bolsa IOSCO** y por la **Comisión de Valores y Bolsa (SEC)**¹⁰³, posición que fue fuertemente criticada por el presidente del **Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera -Estados Unidos- (FASB)**¹⁰⁴.
- f. En 1997 se creó el **Comité de Interpretación de Estándares (SIC)**¹⁰⁵, encargado de emitir las **Interpretaciones de los Estándares de Contabilidad (IAS)**¹⁰⁶, la **Fundación Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad IASCF**¹⁰⁷ sustituyó este Comité por el **Comité de Interpretación de Estándares Internacionales de Reportes Financieros CINIIF** (organismo creado en el 2002).

¹⁰² International Accounting Standards

¹⁰³ Securities and Exchange Commission

¹⁰⁴ Financial Accounting Standards Board

¹⁰⁵ Standing Interpretations Committee

¹⁰⁶ Interpretations of International AccountingStandars

¹⁰⁷ International Accounting standards Committee Foundation

Samuel Alberto Mantilla (2002, 63), en su cronología de la reestructuración del **IASC** presenta para 1997, el siguiente dato:

El **IASC** conformó una **Strategy Working Party (SWP)** para considerar la estrategia y la estructura de la IASC, luego que se complete el trabajo de los “Estándares Centrales” pedidos por la **Organización Internacional de Comisiones de Valores y Bolsa (IOSCO)**.

Siguiendo con el texto de García y Lorca se manifiesta:

En mayo del 2000, la **IOSCO** publicó el documento **Standards Assessment Report**, en el que recomendó a sus miembros la utilización de treinta **IAS 2000 Standards**, jugando un papel central la **Comisión de Valores y Bolsa SEC** al determinar una reducción o eliminación de diferencias entre los **IAS** y los Principios de **Contabilidad Generalmente Aceptados en los Estados Unidos US-GAAP**¹⁰⁸.

Los miembros del **IASC** pensaban que la adopción de los **IAS**, lograrían mejorar la calidad de los estados financieros – **EEFF**- y se ganaría en comparabilidad y credibilidad, situación favorable para los diversos usuarios de la información financiera.

En el prefacio del libro Normas Internacionales de Información Financiera NIIF 2007 (IASCF 2008, 13) se plantea la constitución de la **Fundación IASC** la cual fue aprobada “en su forma original, por el Consejo del anterior **Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC)** en marzo del 2000 y por los miembros del IASC en la reunión celebrada en Edimburgo en mayo del 2000”, y revisada por los Administradores de dicha Fundación el 5 de marzo y el 8 de julio del 2002 y el 21 de junio de 2005.

Se continúa expresando que en ejercicio de sus obligaciones, según la Constitución, los Administradores constituyeron legalmente el 6 de febrero de 2001 la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF 2008, 14).

“la Constitución (de la Fundación IASC) requiere que los administradores la revisen cada cinco años. Los Administradores iniciaron la primera revisión en

¹⁰⁸Generally Accepted Accounting Principles

noviembre de 2003 y tras un extenso proceso de consulta completaron la revisión en junio de 2005.” (IASCF 2008, 13).

Plantea Mejía, Montes y Montilla (2006, 82) que “el primero de abril del año 2001, asume la función de emisión de Estándares Internacionales de Contabilidad (***International Financial Reporting Standards IFRS***, es decir, **las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF**), el **Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad - *International Accounting Standard Board (IASB)***, que es el organismo que reemplazó al **IASC**”.

El IASB en su accionar está orientado a lograr un proceso de normalización internacional de la contabilidad, tal como se define en Tua y Larriba citado por Mejía, Montes y Montilla (2006, 80), es la “actividad reglada y organizada que, mediante la elaboración y emisión de normas contables, tienden a la consecución de comportamientos homogéneos en la confección de la información financiera, suministrando, al mismo tiempo, a sus usuarios, un marco de referencia de los criterios a partir de los que ha sido elaborada, y a los expertos que han de auditarla, un catálogo de las prácticas más recomendables en cada situación posible... , cuando esta normalización se practica entre países, nos encontramos ante la normalización internacional”.

“Para reflejar la decisión de los Administradores (de la Fundación) de crear el **Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF)**, y tras pública consulta la Constitución fue revisada el 5 de marzo de 2002.” (IASB, 2008, 13)

Los Administradores de la **Fundación IASC** crearon el **Consejo Asesor de Normas CAN** cuyo objetivo es asesorar al IASB sobre las prioridades y los proyectos importantes para el establecimiento de estándares contables.

Continúan anotando Mejía, Montes y Montilla (2006, 82) que en noviembre del 2002 se firma el Acuerdo Norwalk, entre el **Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB** y el **Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera de Estados Unidos FASB**¹⁰⁹, en virtud del cual se han comprometido a trabajar en aras de lograr la convergencia entre sus normas contables respectivas: **los Estándares Internacionales de Reportes**

¹⁰⁹Financial Accounting Standards Board

Financieros NIIF y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados US- GAAP.

Este apretado resumen del recorrido que nos lleva al **IASB**, nos muestra un proceso que implica varios años de estudio y preparación, pero además nos ilustra de la posición proteccionista que ha asumido los Estados Unidos a través de la **Comisión de Valores y Bolsa SEC**, de su **Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera(FASB)** y el **Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados(AICPA)**¹¹⁰frente a los Estándares Internacionales de Contabilidad; su decisión de respaldarlas obedeció a que el ente emisor de Estándares Internacionales de Contabilidad (**IASB**), acogió la exigencia de acercarlas más a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados US- GAAP.

Continúan Mejía Soto y otros (2006, 82) afirmando que el proceso de armonización contable internacional, ha sido un propósito de diversos países en diferentes épocas, tal como lo señala Jarne y Laínez, con respecto a los inicios de la Comunidad Económica Europea. El Tratado de Roma en 1957, constituye el punto de partida de la hoy Unión Europea (UE) que en el artículo 3 expresa la necesaria aproximación de las legislaciones nacionales en búsqueda del mejor funcionamiento del mercado común, lo cual muestra en estas naciones un prolongado proceso de preparación de las condiciones internas para poder implementar un modelo de globalización de la norma contable.

A manera de recuento histórico, hasta el año 2001 ocho países habían ocupado la presidencia de la IASC en cuatro ocasiones Reino Unido, en dos EEUU, en dos Australia y en una Japón, Dinamarca, Francia, Canadá y los Países Bajos. Es de anotar que ningún país de habla hispana, logro ocupar tal cargo.

De igual manera en el historial de los Secretarios Generales del Consejo del IASC se observa que estuvo bajo la dirección de cuatro países, Reino Unido en tres ocasiones, EEUU en dos, y Australia y Canadá en una, reflejándose también dicha tendencia de exclusión no solo de los países de habla hispana, sino a las economías emergentes.

¹¹⁰American Institute of Certifies Public Accountants

3.2.2. La Fundación Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF)¹¹¹.

3.2.2.1 Aspectos generales

El gobierno de la Fundación **IASC** recae en 22 Administradores y en los órganos de gobierno que puedan ser nombrados por ellos de acuerdo con las estipulaciones de esta Constitución.

La composición internacional de la dirección de esta Fundación son: 6 designados de Norteamérica, 6 de Europa, 6 de la región de Asia y Oceanía y 4 de cualquier área. La combinación de Administradores **deberá reflejar de forma amplia los mercados de capitales mundiales**, así como una variedad de procedencias profesionales y geográficas. **Dos de los Administradores serán normalmente socios principales de firmas internacionales de contadores prominentes.** Estos Administradores se nombran por un periodo de 3 años renovable una vez.

Los Administradores de la Fundación IASC deben ser individuos que aporten experiencia profesional incluyendo auditores, elaboradores de la información, usuarios, académicos y otros directivos que sirvan al interés público.

Los Administradores de la Fundación IASC se seleccionaran previa consulta a organizaciones nacionales e internacionales de auditores, preparadores de la información, usuarios, académicos y otros funcionarios que sirvan al interés público.

Para garantizar el profesionalismo de los Administradores deberán publicarse las posiciones vacantes en el gobierno de la Fundación IASC y avalar un procedimiento adecuado para la recepción de las candidaturas, los postulantes deberán demostrar compromiso con la Fundación IASC y con el IASB, tener conocimientos de finanzas y poseer la capacidad de cumplir con el compromiso adquirido, además conocimiento de los desafíos asociados con la adopción y aplicación de normas contables globales de alta calidad. Los Administradores pueden dar por terminada la designación de uno de ellos en caso de un pobre desempeño, mal comportamiento o incapacidad (IASBF, 2008, 3-13-14-15).

¹¹¹InternationalAccountingStandardsCommitteeFoundation – IASCF- que es equivalente a expresar Fundación IASC

Los Administradores deberán supervisar las actividades de la Fundación IASC y del IASB, nombrar los miembros del IASB, del Consejo Asesor de Normas CAN y del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF; supervisar la eficacia del IASB y de su adherencia a los procedimientos adecuados y de consulta; el establecimiento de acuerdos de financiación apropiados, la aprobación del presupuesto de la Fundación IASC y la responsabilidad por los cambios en su Constitución.

El apoyo financiero de la Fundación IASC “procede de las más importantes firmas de la profesión contable, de instituciones financieras privadas y de compañías industriales de todo el mundo, de bancos centrales y de desarrollo, así como de otras organizaciones profesionales e internacionales” (IASBF, 2008, 13).

3.2.2.2. Los objetivos de la Fundación IASC

Según IASCF (2008, 14) los objetivos son:

- a. “Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que requieran información alta calidad, comparable, transparente en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios a tomar decisiones económicas.
- b. Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas.
- c. Cumplir con los objetivos asociados con a y b, teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes;
- d. Llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las normas internacionales de contabilidad y las normas internacionales de información financiera hacia soluciones de alta calidad.”

3.2.2.3. Componentes de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad IASC

3.2.2.3.1. Consejo de Estándares de Contabilidad – IASB

Tal como se señaló anteriormente, el **Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad -International Accounting Standards Committee (IASC)** fue el organismo antecesor del **Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad -International Accounting Standard Board (IASB)**.

El ***International Accounting Standards Board (IASB)***, se estableció en 2001, como uno de los componentes de la **Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad**.

El Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad IASC fue el organismo encargado de la emisión de los Estándares Internacionales de Contabilidad NIC hasta el año 2001; el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB lo reemplazó, al igual que su antecesor es un organismo internacional de carácter privado, encargado de la emisión de los Normas Internacionales de Información Financiera NIIF.

La sede principal del IASB se encuentra en Londres y el compromiso es con el desarrollo de un conjunto de normas generales de contabilidad de alta calidad a través de las cuales la información contenida en los estados financieros sea transparente y comparable. Para alcanzar este objetivo el Consejo coopera con organismos nacionales emisores de normas contables con el fin de conseguir concordancia entre las normas a nivel mundial.(IASCF, 2008, 3)

El IASB tendrá la responsabilidad sobre todas las cuestiones técnicas que incluyen la preparación y emisión de normas internacionales de contabilidad, normas internacionales de información financiera y borradores de normas, así como la aprobación final de las interpretaciones del Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera.

El IASB al discutir las propuestas de normas tiene la discrecionalidad de considerar el mantenimiento de audiencias públicas para cada uno de los proyectos y considerará discrecionalmente la realización de pruebas de campo (tanto en países desarrollados como en mercados emergentes) para asegurarse de que las normas propuestas son factibles y válidas en todos los entornos.

El IASB publicará el borrador de norma, la norma internacional de contabilidad, la norma internacional de información financiera, el proyecto de interpretación o la interpretación final en idioma inglés, pero puede publicar traducciones o autorizar a terceros la publicación del texto respectivo.

3.2.2.3.1.1. Marco Conceptual del IASB

El IASB cuenta con un Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, por ende dicho Marco ayuda en el desarrollo de futuras Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en la revisión de las existentes y en la promoción de la armonización de regulaciones, normas contables y procedimientos asociados con la presentación de estados financieros, mediante el suministro de bases para la reducción del número de tratamientos contables permitidos por la NIIF (IASCF, 2008, 9).

Se continúa expresando que el Marco Conceptual puede ayudar a los preparadores de estados financieros en la aplicación de las NIIF y en el tratamiento de algunos aspectos que todavía no han sido objeto de una norma o una interpretación; los auditores en la formación de una opinión acerca de si los estados financieros están de acuerdo con las NIIF; los usuarios de los estados financieros en la interpretación de la información contenida en dichos estados preparados de acuerdo con las NIIF y a todos los interesados en el trabajo del IASB, suministrándoles información sobre su enfoque en la formulación de las normas de contabilidad.

Se termina expresando que el Marco Conceptual no es una NIIF, sin embargo cuando se desarrolla una política contable y no existe una norma o una interpretación que le sea aplicable específicamente, se requiere que la administración de la entidad se refiera a los conceptos que integran el Marco Conceptual y considere su aplicabilidad. En los casos que exista conflicto entre el Marco Conceptual y un determinado requerimiento contenido en una norma o en una interpretación, estas últimas prevalecen sobre el Marco Conceptual¹¹².

¹¹²la última versión del marco es el emitido en el año 2010, donde se modifica la primera parte del marco anterior de 1989.

3.2.2.3.1.2. Objetivos del Consejo de Estándares de Contabilidad – IASB

La IASCF (2008,26) expresa como objetivos del IASB:

- “Desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de estándares contables de carácter mundial que sean de alta calidad, comprensibles y de obligado cumplimiento, que exijan información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, con el fin de ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- Promover el uso y la aplicación rigurosa de tales estándares, y
- Trabajar activamente con los emisores nacionales de normas para lograr la convergencia de las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.”

El **IASB** consigue sus objetivos fundamentalmente a través del desarrollo y publicación de las **NIIF**, así como promoviendo el uso de tales estándares en los estados financieros elaborados con propósitos generales y en otra información financiera. El término “otra información financiera” comprende la información suministrada fuera de los estados financieros, que ayuda en la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes.

3.2.2.3.1.3. Elementos básicos del funcionamiento del IASB¹¹³

IASCF(2008, 18- 19) expresa que los administradores de su Fundación deben elegir a los catorce miembros que integran el IASB¹¹⁴, de los cuales doce son de tiempo completo y dos de tiempo parcial, quienes tienen libertad total para desarrollar y dar seguimiento a la agenda para la emisión de normas contables.

Los miembros de IASB son nombrados por un periodo hasta por cinco años renovables por una vez, los cuales deberán mostrar independencia ante los actuales empleadores y los de tiempo completo no pueden tener ningún nombramiento que dé lugar al surgimiento de incentivos económicos que puedan

¹¹³ Resumen del Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera 2007.

¹¹⁴ Ningún individuo será al mismo tiempo Administrador de la Fundación IASCF y miembro del IASB.

poner en entre dicho la independencia de juicio al establecer las normas contables.

Los integrantes del IASB se caracterizan por tener una amplia competencia **profesional y diversidad en negocios internacionales y experiencia en mercados con el objetivo de contribuir al desarrollo de normas contables de calidad y alcance mundial**, procurando una combinación apropiada entre auditores, preparadores de información, usuarios y académicos; asegurando los Administradores que la selección de dichos miembros no sea dominada por ningún interés geográfico o de los Constituyentes. Es responsabilidad del IASB la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF y los documentos que se relacionan con ellas, tales como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, los Proyectos de Estándares y otros documentos de discusión.

Se espera que el IASB junto con los Administradores de la Fundación establezcan y mantengan relaciones con organismos nacionales emisores de normas y con otros organismos oficiales implicados en la emisión de normas con el propósito de promover la convergencia de las normas nacionales y las normas internacionales de información financiera del IASB (NIIF).

El Consejo IASB tiene un presidente elegido entre los miembros de tiempo completo, que también actuará como Director Ejecutivo de la Fundación IASC y otro integrante del IASB será designado como Vicepresidente, los cuales serán nombrados por el periodo que los Administradores decidan. Actualmente el Presidente del IASB es Sir David Tweedie y su Vicepresidente Thomas E. Jones.

3.2.2.3.1.4. Procedimiento de aprobación de una NIIF

IASCF (2008, 28-29) establece en el Prólogo el procedimiento a seguir:

Las NIIF se elaboran siguiendo un procedimiento, a escala internacional, en el que participan profesionales contables, analistas financieros y otros usuarios de los estados financieros, la comunidad empresarial, bolsas de valores, autoridades normativas y reguladoras, académicos y otros individuos interesados, así como organizaciones de todo el mundo. El IASB consulta con el CAN, en reuniones abiertas al público, sobre los proyectos más importantes y las decisiones de agenda y prioridad en el trabajo, y además discute los asuntos técnicos en reuniones abiertas a la observación pública. El procedimiento a seguir para cada

proyecto contempla normalmente, aunque no necesariamente, las siguientes fases¹¹⁵:

- El personal técnico trabaja en la identificación y revisión de todas las cuestiones asociadas con el tema, considerando la aplicación del Marco Conceptual del IASB a las cuestiones planteadas;
- Estudio de las exigencias contables de los diferentes países y de la práctica e intercambio de puntos de vista con los organismos nacionales emisores de normas;
- Consulta con el Consejo Asesor de Normas CAN sobre la conveniencia de añadir el problema a la agenda del IASB; *
- Formación de un grupo asesor con la finalidad de asesorar al IASB sobre el proyecto;
- Publicación de un documento de discusión para comentario público;
- Publicación de un proyecto de norma para comentario público, aprobado al menos por nueve votos del IASB, incluyendo cualquier opinión en contra mantenida por los miembros del IASB;*
- Publicación, dentro del proyecto de norma de los fundamentos de las conclusiones;
- Consideración de todos los comentarios recibidos, dentro del periodo establecido al efecto, sobre los documentos de discusión y proyectos de norma; *
- Consideración de la conveniencia de mantener una sesión pública, de efectuar pruebas de campo y, si se considera necesario, llevar a cabo ambos procedimientos; y

¹¹⁵Las fases obligatorias, de acuerdo con los términos de la Constitución de la Fundación IASC, son señaladas con un **asterisco obligatorio** *

- Aprobación de una norma, por al menos nueve votos del Consejo, incluyendo en la norma publicada cualquier opinión discordante;* y
- Publicación dentro de la norma de los fundamentos de las conclusiones, y explicando, entre otras cosas, los pasos dados dentro del procedimiento a seguir por el IASB y la toma en consideración, por parte del IASB, de los comentarios públicos recibidos sobre el proyecto de norma.

3.2.2.3.2. Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF

De acuerdo al IASCF (2008, 4-7) el CINIIF¹¹⁶ se compone de doce miembros con derecho a voto y un Presidente sin derecho a voto, todos ellos nombrados por los Administradores para periodos renovables de tres años, actualmente el Presidente es el miembro del IASB Robert P. Garnett. Cuando los Administradores lo juzgan necesario podrán nombrar a organismos reguladores como observadores sin voto, actualmente tienen esa condición la Organización Internacional de Comisiones de Valores y la Comisión Europea.

El papel asignado al CINIIF es el de preparar interpretaciones¹¹⁷ de las NIIF para que sean aprobadas por el IASB y, dentro del contexto del Marco Conceptual, el de suministrar las directrices oportunas sobre problemas de información financiera no contemplados específicamente en las NIIF. El CINIIF sustituyó en 2002 al anterior Comité de Interpretaciones *Standing Interpretations Committee SIC*.

El CINIIF ha sido designado para ayudar al IASB en el establecimiento y la mejora de las normas sobre contabilidad e información financiera para beneficios de usuarios, elaboradores y auditores de los estados financieros. El papel del CINIIF es el de suministrar guías oportunas sobre nuevas cuestiones detectadas, referentes a la información financiera, que no estén tratados específicamente en las NIIF o bien referente aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o sea probable que se desarrollen interpretaciones insatisfactorias o contradictorias. En conclusión, las Interpretaciones de las NIIF se elaboran, por parte del CINIIF, con el fin de proporcionar directrices sobre los temas que, en

¹¹⁶International Financial Reporting Interpretation Committee IFRIC

¹¹⁷ En mayo de 2004 se expidió la primera Interpretación, IFRIC Interpretation 1: Changes in Existing Ecommissioning, Restoration and Similar Liabilities

ausencia de tales guías, podrían recibir un tratamiento divergente o inaceptable. De esta manera se promueve la aplicación rigurosa y uniforme de las NIIF.

Continúa el texto señalando que el CINIIF ayuda al IASB a obtener la convergencia internacional de las normas contables, mediante la elaboración con grupos similares patrocinados por los emisores nacionales de normas, a fin de llegar a conclusiones similares sobre las cuestiones cuando la normativa subyacente sea, sustancialmente similar.

Para las reuniones del CINIIF el IASB tendrá como observadores dos de sus miembros y los otros miembros del IASB podrán asistir a las reuniones con derecho a voz.

Las reuniones del CINIIF serán abiertas al público regularmente, excepto algunas relacionadas con la selección, nombramientos u otros asuntos de personal.

3.2.2.3.2.1. Objetivos del CINIIF

La IASCF (2008, 21) los objetivos del Comité de interpretación son:

- “interpretar la aplicación de las normas internacionales de contabilidad NIC y de las normas internacionales de información financiera NIIF y suministrar las guías oportunas sobre las cuestiones de información financiera que específicamente no estén contempladas en las anteriores normas, dentro del contexto del Marco Conceptual...
- tener en cuenta, al efectuar su trabajo... el objetivo del IASB de trabajar activamente junto con los emisores nacionales de normas para conseguir la convergencia de las normas contables nacionales y las NIC y las NIIF, hacia soluciones de calidad.
- publicar, después de obtener la autorización de IASB, los Borradores de Interpretación para comentario público, y considerar los comentarios recibidos en un lapso razonable antes de finalizar la interpretación; e
- informar al IASB y obtener del mismo la aprobación de las interpretaciones finales.”

3.2.2.3.2.2. Procedimiento para la elaboración de las interpretaciones por parte del CINIIF

Los Administradores aprobaron el Manual de Procedimiento de Aprobación del CINIIF en enero de 2007 como resultado de una revisión interna de sus propias operaciones.

La IASCF (2008, 28 y 29) plantea que las interpretaciones de las NIIF se desarrollan siguiendo un sistema formal de procedimiento y amplia consulta internacional. El CINIIF discute los asuntos técnicos en reuniones abiertas a la observación pública. El procedimiento de aprobación de cada proyecto, contempla la consulta con el SAC y el desarrollo de las siguientes fases¹¹⁸:

- El CINIIF evalúa las cuestiones sugeridas para la inclusión en su agenda. Cuando el CINIIF decide no tratar el tema publica la razón de su decisión.
- Aquellas cuestiones que sí son llevadas a la agenda, el personal del IASB prepara un resume de ellas donde describe la cuestión y proporciona la información necesaria para que los miembros del CINIIF puedan llegar a comprender la cuestión y tomar decisiones sobre ella. La preparación del resumen del problema incluye una revisión de la literatura contable autorizada, el Marco Conceptual de IASB, la consideración de alternativas y consultas con organismos nacionales emisores de normas, incluyendo comités nacionales con responsabilidad en la interpretación de la normativa nacional.
- Se alcanza consenso en un proyecto de interpretación si no votan contra la propuesta más de tres miembros del CINIIF*. El proyecto de interpretación se emite para el comentario público, a menos que cinco o más miembros del IASB objeten esta emisión, dentro de la semana de haber sido informado de su terminación *.
- Los comentarios recibidos durante el periodo correspondiente son considerados por el CINIIF antes de finalizar la interpretación *.

¹¹⁸ con asterisco * aparecen las fases que son obligatorias de acuerdo a la Constitución de la Fundación IASC.

- Se alcanza consenso en una interpretación si no votan contra la propuesta de interpretación más de tres miembros del CINIIF.*La interpretación se somete al IASB para su aprobación que requiere los votos favorables de no menos de 9 de sus miembros.*
- Publicación, dentro del Proyecto de Norma, de los fundamentos de las conclusiones, consideración de todos los comentarios recibidos y opiniones discordantes, las cuales son emitidas por el IASB.

3.2.2.3.2.3. Procedimiento de las interpretaciones de las NIIF

Las Interpretaciones de las NIIF se desarrollan siguiendo un procedimiento, a escala internacional, en el que participan profesionales contables, analistas financieros y otros usuarios de los estados financieros, la comunidad empresarial, bolsas de valores, autoridades normativas y reguladoras, académicos y otros individuos interesados, así como organizaciones de todo el mundo.

El procedimiento a seguir contempla normalmente aunque no necesariamente las siguientes fases¹¹⁹:

- El personal técnico trabaja en la identificación y revisión de todas las cuestiones asociadas con el tema, considerando la aplicación del Marco Conceptual del IASB a las cuestiones planteadas;
- Consideración de las implicaciones para los problemas de jerarquía de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.
- Publicación de un proyecto de interpretación para comentario público, siempre que no voten en contra de la propuesta más de 3 miembros del CINIIF *.
- Consideración de todos los comentarios recibidos, dentro del periodo establecido, sobre los proyectos de interpretación *.

¹¹⁹ Igualmente se señalan con un asterisco las fases que son obligatorias en términos de la Constitución de la Fundación IASC

- Aprobación por parte del CINIIF, cuya interpretación no se hubiera votado en contra por más de tres miembros de este órgano, tras tomar en consideración de los comentarios públicos sobre el proyecto de interpretaciones *
- Aprobación de la interpretación con el voto de por lo menos 9 miembros del IASB.

“Todos los estándares e Interpretaciones emitidas en virtud de las Constituciones anteriores continuarán siendo de aplicación, salvo y hasta el momento en que sean modificadas o retiradas. El **IASB** podrá modificar o retirar las **IAS** y las Interpretaciones **SIC**, emitidas en el marco de las Constituciones anteriores del **IASB**, a medida que vaya emitiendo nuevos estándares e Interpretaciones”. (IASCF, 2008, 26)

3.2.2.3.3. Consejo Asesor de Normas CAN¹²⁰

El Consejo está compuesto por treinta o más miembros, con antecedentes profesionales, nombrados por periodos renovables de tres años y son escogidos por los Administradores. El presidente del Consejo debe ser nombrado por los Administradores, y no debe ser miembro del IASB o de su personal; será invitado a participar en las reuniones de los Administradores cuando sea adecuado. El Consejo debe reunirse al menos tres veces al año, las reuniones serán abiertas al público.

El Consejo Asesor será consultado por el IASB antes de tomar decisiones sobre los proyectos importantes, y por los Administradores antes de proponer cambios a la Constitución (IASCF, 2008, 4 y 21-22).

El Consejo Asesor de Normas proporciona un foro para la participación de individuos y organizaciones interesadas en la información financiera internacional. Los participantes en el Consejo tienen una procedencia geográfica y profesional diversa. El propósito del **CAN** es asesorar al **IASB** sobre las prioridades y sobre los proyectos importantes para el establecimiento de estándares contables.

3.2.2.3.3.1. Objetivos del Consejo Asesor de Normas

La IASCF (2008, 21) plantea como objetivos del CAN:

¹²⁰Standards Addvisory Council SAC

- Brindar asesoramiento al IASB sobre las decisiones de agenda y las prioridades de su trabajo.
- Informar al IASB de las opiniones que las organizaciones y los individuos del Consejo tienen sobre los proyectos más importantes de emisión de normas.
- Brindar otros asesoramientos al IASB o los Administradores de la Fundación.

3.2.3. Conclusiones:

La estructura para la internacionalización de la contabilidad descrita anteriormente es el resultado del auge de las empresas multinacionales que han sentido la necesidad de la comparabilidad de la información contable, ante el surgimiento de riesgos para éstas que no están relacionadas con su operación. Mejía, Montes y Montilla (2006, 4) citando a Tua y Gonzalo (1998) expresan que los países más desarrollados donde se instalan las oficinas principales de las corporaciones multinacionales “han exportado al resto del mundo la profesión contable tal y como ellos la conciben y la actuación de los profesionales de distintos países ha originado la necesidad de contar junto con la normativa contable, una normativa supranacional para el ejercicio de la auditoría.”

La transformación en la tecnología de sistemas continuará fomentando más la globalización, mayor interdependencia, flujos de información instantáneos, reconocimiento inmediato de oportunidades y riesgos financieros, acceso continuo a los mercados de elección, técnicas sofisticadas e intensa competencia, siendo éstas las tendencias del futuro. Mejía, Montes y Montilla (2006, 5), citando a Laínez (2001) expresan que “esta globalización de la economía mundial influye tanto en la demanda como en la oferta de la información financiera.”

“Las empresas multinacionales serían altamente beneficiadas con la implementación de una normativa contable común en todos los países del mundo, lo que representaría para tal tipo de organizaciones una reducción en los costos de preparación, presentación y auditoría de la información económico financiera. Además en lo referente a la toma de decisiones su utilidad estaría dada por la brevedad en el tiempo que representaría un proceso de conversión.” (Mejía, Montes y Montilla, 2006, 5)

A lo anterior se debe agregar la gran importancia del creciente mercado de capitales, que incluyen los mercados financieros, de seguros y de valores, que exigen presentar un volumen de información estandarizada y de calidad que permita la comparabilidad para que sea útil para la toma de decisiones, más aún ante el acelerado surgimiento de productos financieros y de crisis periódicas y profundas, superando, de alguna manera, las asimetrías de la información contable y financiera de dichos mercados. Esta disminución del riesgo al prever procesos de crisis y contando para ello con información más confiable y oportuna, lo cual va de la mano de una reducción de costos de información y un ahorro en el tiempo fundamental para las decisiones en el corto, mediano y largo plazo.

Frente al anterior propósito, el regulador de la actividad internacional bursátil IOSCO ha participado de forma muy activa al lado de los organismos emisores de estándares internacionales de contabilidad, a fin de garantizar un instrumento útil a los grandes usuarios del mercado bursátil, ya que la información financiera es una materia prima indispensable para que los inversores puedan formarse una adecuada opinión sobre la evolución de los negocios en las empresas.

CAPITULO 4

4. ESQUEMA DE LA ESTRUCTURA GENERAL DE LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

La normatividad internacional contable del IASB ha priorizado como objetivo central de la información financiera a los inversionistas o depositarios de capital de riesgo de la entidad. Si bien en el año 2009 el organismo regulador emitió unos estándares para pymes, su marco referencial esencial continúa siendo las entidades consideradas de interés público.

Cuando un sistema contable tiene como objetivo central al inversionista bursátil, la defensa prioritaria es la del capital financierizado o especulativo en el peor de los casos. Los intereses del desarrollo empresarial y su estructura pasan a ser relegados, el movimiento de títulos en el mercado pasan a tener prelación, donde la información financiera resulta ser de gran relevancia para el mercado de valores.

El acceso privilegiado a la información constituye una de las variables más difíciles de controlar por las autoridades, prácticas que son consideradas en la mayoría de legislaciones como delictiva, pero que pasa sin ser penalizada tal como se ha mostrado en la reciente historia especulativa norteamericana que condujo a la recesión mundial del 2008. La administración tiene la potestad de acceder a información de mayor calidad, mejor cantidad y en tiempo real, tal situación sencillamente le permite tomar decisiones primero que los otros actores o manipular la información para generar resultados diferentes a los que se obtendrían si la información recorriera su ciclo normal.

Mejía, Mora y Montes (2007a, 26) plantean que los inversionistas en el mercado de acciones están interesados en determinar los beneficios que la compra de estos títulos representa, tales ganancias pueden estar representadas por:

- Los dividendos decretados por la entidad anualmente, como resultado de sus operaciones; y

- Por la diferencia entre el valor de compra del instrumento y el valor de venta del mismo, en el corto plazo preferiblemente.

Se aprecia claramente que la atención se concentra en la utilidad de los flujos de efectivo no precisamente destinados a operaciones productivas, desplazando la preocupación por la actividad productiva de la entidad.

Los analistas financieros buscan otorgar un alto grado de cientificidad a las proyecciones establecidas con respecto al comportamiento futuro de los títulos accionarios, camino que no siempre coincide con la trayectoria recorrida por la empresa. En el corto plazo puede presentarse la situación de unos títulos en alza y una entidad efectivamente en crisis, todo ello como resultado del acceso limitado a la información por parte de diversos usuarios de la información.

La información de la contabilidad no es neutral, favorece los intereses de unos grupos y por ende, afecta a otros sectores, tal como se presentó en los manejos que antecedieron a la crisis 2000 -2001 con la quiebra de empresas como la ENRON y el estallido de la burbuja de las Empresas Punto Com, como resultado de las modificaciones contables y la gran desregulación de las telecomunicaciones, la banca y la energía eléctrica. Fenómeno similar sucedió con las alteraciones de los estados contables y la desregulación del mercado financiero Norteamericano que condujo a que la banca estimulara, a partir de créditos subprime, el auge y posterior estallido del mercado inmobiliario de las hipotecas, que a su vez habían creado a partir de ellas mercados especulativos como el de los certificados de deuda colateralizada o también conocidos como derivados CDO y el de los seguros por impago de la deuda CDS, innovaciones financieras creadas por analistas bursátiles, que posteriormente generaron la segunda peor crisis de la historia económica mundial y el derrumbamiento de importantes corporaciones financieras como la quiebra del Banco de inversión Lehman Brothers y la intervención de la más importante compañía de seguros de los EEUU la American International Group AIG, entre otras.

Como los administradores tenían la responsabilidad de preparar los estados financieros, pudieron influir sobre los mismos para mejorar sus condiciones laborales y la remuneración por bonificaciones.

Las normas contables son culpadas en muchas ocasiones de esta posibilidad de manipulación contable por parte de los administradores. Se considera por parte de algunos, que si las normas fueran más conservadoras, menos flexibles y más

rígidas, los preparadores de estados financieros no podrían utilizar los sistemas de información contable para informar de forma desapropiada y lograr sus objetivos. La crítica frente a las normas, ha permitido que algunos autores consideren que los responsables de las crisis empresariales no sean los administradores, los contadores y auditores, sino los emisores de normas contables.

Se requieren el compromiso de muchos actores empresariales para determinar con éxito las razones para la caída del valor de las acciones en un mercado, por ejemplo, pero lo más significativo es lograr comprobar si agentes internos de la entidad, o intermediarios en el proceso de enajenación de acciones, tenían conocimiento privilegiado con respecto al inminente desplome de la cotización de las acciones y no ofrecieron dicha información al público en general, panorama que se agudiza cuando hablamos de los innovadores mercados de derivados financieros, entre otros, donde se asumen atractivas rentabilidades con mayores riesgos.

El estado ideal de los mercados es lograr una eficiencia del mercado, en el cual no exista información privilegiada que repose en manos de unos pocos. En el mercado eficiente toda la información disponible se encuentra al alcance de todos los actores institucionales, no siendo necesario incurrir en costos de transacción adicionales para mejorar la cantidad y calidad de la información pública.

Si los mercados no son eficientes, los agentes que acceden de forma anticipada a la información tienen ventajas importantes frente a los actores que acceden a la información con cierto grado de retraso. En estos mercados no eficientes, se requiere que los actores de la organización tanto potenciales como reales, incurran en gastos adicionales para mejorar la información, y asumir significativos riesgos.

Si los informes contables constituyen un insumo importante para la toma de decisiones por parte de los miembros de una organización, debe tenerse en cuenta, que diferentes estándares o normas contables, arrojan también resultados diferentes. Ante la disimilitud de regulaciones y por ende de resultados en los estados financieros, se hace necesario que el usuario de la información pueda interpretar de forma fiable y con suficiente conocimiento la información arrojada en un informe financiero.

Diferentes estudios, como se mostró con anterioridad, han arrojado como resultado que una entidad cuando aplica principios de contabilidad generalmente

aceptados de un país específico puede generar utilidades contables, pero cuando los mismos datos contables son registrados, clasificados y procesados conforme a otros PCGA de otro país, los resultados pueden ser mayores utilidades, utilidades menores e incluso pérdidas, tal como lo muestra Jarne, citado por Mejía, Mora y Montes (2007a, 30)

La contabilidad de las entidades que cotizan en bolsa, o en general de las denominadas de interés público tales como bancos e instituciones financieras, compañías de seguros y fondos de pensiones y de inversión; debe ser distinta de los sistemas contables de las micro-pequeñas y medianas empresas.

El contenido de la información financiera se conecta directamente con los usuarios de la misma. Las NIC – NIIF están enmarcadas en una línea sofisticada del paradigma de utilidad que establece que la información se produce para satisfacer las necesidades de un usuario universal. Bajo el modelo IASB, los principales usuarios son los proveedores de capital de riesgo, las autoridades reguladores y supervisoras y las bases de datos de los mercados financieros.

Mejía y otros (2007a, 32-34) continúan señalando que la información cualitativa tendrá un gran reconocimiento e importancia conforme a los lineamientos de la normativa internacional. Las políticas contables, la información adicional y todo el conjunto de datos contemplados en las notas a los estados financieros, adquieren una dimensión tal, que serán considerados un elemento dentro del conjunto de estados financieros, es decir, alcanza el estatus de un estado; a tal punto que la NIC 1 “Presentación de estados financieros” establece que los estados financieros básicos son:

- Estado de situación o posición financiera, conocido también como balance general;
- Un estado de desempeño, o de pérdidas y ganancias;
- Un estado de flujos de efectivo;
- Un estado de cambios en el patrimonio, que puede presentarse revelando las transacciones con los propietarios o no;
- Las notas a los estados financieros.

La información financiera debe no solamente permitir una mejor comprensión de los datos contenidos en los estados financieros, sino que además debe permitir la proyección de la entidad por parte de cada uno de los usuarios de la misma. Los riesgos y la administración de los mismos, las políticas contables, los objetivos institucionales y la viabilidad para alcanzarlos y las condiciones institucionales internas y externas son parte de los aspectos que se deben conocer. La información es la base de cualquier actividad económica, ya que permite llevar a cabo una adecuada toma de decisiones, disponiendo de datos significativos sobre los distintos aspectos que inciden en la misma.

Entre los aspectos que los usuarios requieren conocer se encuentra el nivel de efectividad en el logro de los propósitos de la entidad. La comparación entre los objetivos propuestos y los resultados alcanzados permite evaluar el desempeño del estamento administrativo. De igual forma se debe evaluar si las acciones de la administración de riesgos son las adecuadas, tanto en la detección de los mismos, como en la implementación de las respectivas salvaguardas.

La información es valorada dependiendo del usuario y los intereses que tiene con respecto a la situación y el desempeño institucional. Es distinta la información requerida por los bancos, que la de los inversores, empleados o el Estado.

La información financiera no es uniforme y presenta una variedad de formas de presentación y de criterios de revelación y desagregación de la misma. Las diferencias se deben básicamente a dos aspectos identificados, las necesidades y condiciones del usuario demandante de información, y a las necesidades y condiciones del oferente de la misma. La normativa internacional ha hecho ingentes esfuerzos por lograr una mayor uniformidad en la aplicación de procedimientos para la elaboración de información financiera. El marco conceptual constituye un paso definitivo del organismo emisor en la búsqueda no sólo de la uniformidad procedimental sino también teórica.

El marco conceptual regula los estados financieros que se preparan y presentan con propósitos de información general, es decir, cualquier usuario que pueda estar interesado en la información. Tal orientación de la información financiera puede adscribirse al denominado paradigma de utilidad de la información para la toma de decisiones, tal como lo expresa Tua, citado por Mejía, Mora y Montes (2007a, 34).

La elaboración de información financiera debe contemplar dos categorías de usuarios de la información, los internos y los externos. Los usuarios internos

además de participar en muchas ocasiones en la elaboración de la información, tienen la posibilidad de acceder a material adicional, anexo y de apoyo a los informes emitidos. En la mayoría de los casos los usuarios externos sólo pueden acceder a la información que de forma general publica la entidad para el conocimiento público.

La información confeccionada conforme al Marco Conceptual del IASB, busca tres objetivos básicos:

- Medir la situación financiera: la cual permite analizar la capacidad de la entidad para generar efectivo, de igual forma que evalúa las fuentes de financiación y la capacidad de dar cumplimiento a los compromisos financieros, permite analizar la relación entre activos y pasivos. La situación financiera se suministra en el balance;
- Determinar el rendimiento de la empresa: predice la capacidad para la generación de flujos de efectivo a partir de la estructura actual de la entidad. Analiza la eficacia en la aplicación de los recursos y determina las ganancias o pérdidas obtenidas en las actividades. El estado de resultado suministra la información al respecto.
- Evaluación de los cambios en la posición financiera: información necesaria para evaluar las actividades de financiación, inversión y operación en el ejercicio de un ente. Tal información permite evaluar la capacidad de generación de flujos de efectivo, sus fuentes y destinación.

Los tres aspectos reflejados anteriormente como factor de información, son el resultado de la evolución del concepto de usuario de la información, que ha transitado por diferentes períodos del desarrollo de los registros y procedimientos contables, obviamente influenciados por amplios trabajos de tipo teórico.

Tal como lo presentaron los autores mencionados, la responsabilidad de la presentación de los estados financieros recae en la gerencia de la entidad. El estamento gerencial puede estar interesado en manipular la información ofrecida al público en general o a un usuario en particular, por motivos diversos. En tal sentido la objetividad de la información puede verse vulnerada, tal como se señaló en los antecedentes de las recientes crisis económicas de los Estado Unidos: 2000-2001 y 2008-2010. La figura del auditor se constituye en una carta de garantía para asegurar la ausencia de sesgos en la información.

Las reglas contables juegan un papel preponderante en el favorecimiento de los intereses de los sectores particulares que confluyen en la entidad. El ideal-tipo del deber ser de neutralidad y objetividad de la información, es permeado por las intencionalidades propias de los actores que participan y actúan en los procesos de emisión contable.

4.1. ALCANCE Y AUTORIDAD DE LAS NIIF

La IASCF (2008, 26-27) plantea que las NIIF establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos, tanto en sectores comunes como en específicos, que son importantes en los estados financieros de propósito general así como en otras informaciones financieras, de todas las entidades con ánimo de lucro. Es de aclarar que las NIIF no aplican a entidades sin ánimo de lucro (públicas y privadas) ni a las Administraciones públicas, pero si las consideran pueden encontrarlas apropiadas para su aplicación.

El Marco Conceptual de septiembre de 2010, párrafo OB2, señala que “el objetivo de la información financiera con propósito general es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones conllevan, comprar, vender o mantener patrimonio e instrumentos de deuda y proporcionar o liquidar préstamos y otras formas de crédito”... De igual manera el párrafo OB10 del citado Marco Conceptual señala que “Otras partes, tales como reguladores y público distinto de los inversores, prestamistas y otros acreedores, pueden encontrar también útiles los informes financieros con propósito general. Sin embargo, estos informes no están principalmente dirigidos a estos otros grupos”,...limitándolo así a corrientes financieras.

Los estados financieros en su conjunto comprenden:

- Un balance
- Un estado de resultados
- Un estado de cambios en el patrimonio que muestre los cambios en el patrimonio neto o aquellos distintos de los procedentes de las operaciones de aportación y reembolso de capital, así como de la distribución de dividendos a los propietarios.
- Un estado de flujo de efectivo

- Las políticas contables utilizadas además de las notas explicativas

El objetivo del IASB debe exigir el cumplimiento de las siguientes apreciaciones por una entidad a lo largo de su existencia:

- Que las transacciones y sucesos de similar naturaleza sean contabilizados y se informe sobre ellos de forma similar; y
- Que las transacciones y sucesos distintos se contabilicen y se informe sobre ellos de forma distinta.

Lo que se pretende es **no permitir** elección al momento de seguir un tratamiento contable, tal como ocurre en la aplicación de las NIC donde en la época del IASC se permitía, en algunos casos para determinadas transacciones y sucesos la aplicación de “tratamiento por punto de referencia” y “tratamiento alternativo permitido”. Finalmente lo que busca el IASB es eliminar la diversidad en la aplicación de tratamientos contables.

Cuando se hace referencia a los niveles de clasificación de las empresas es necesario conocer las tres categorías existentes:

Nivel I: entidades que emiten valores públicos, de gran interés público, bancos y establecimientos financieros.

Nivel II: pyme de mayor tamaño que no emitan valores públicos, ni preparen informes financieros para el público en general.

Nivel III: pequeñas empresas y empresas recién creadas.

Expresa Mora, Montes y Mejía (2005, 26) citando a Eutimio Mejía (2004), que “la creciente actividad financiero- bursátil, bajo la necesidad de generar altos niveles de confianza que garanticen la dinámica del mercado – inversión, ha promovido la emisión e implementación de un conjunto de instrumentos de preparación y presentación de información económica financiera que ofrezca confianza a los diferentes actores de la economía. Este conjunto de acuerdos que promueven la estabilidad del sistema financiero internacional, en su más reciente versión, se denomina la Nueva Arquitectura Financiera Internacional NAFI.

La ‘Nueva Arquitectura Financiera Internacional’, representa significativos cambios en la normatividad vigente, modelo de estandarización que se desarrolla a través de una instrumentación para cada finalidad...”

A continuación se presenta el esquema general de la estructura de la regulación contable internacional, indicando el tipo de entidad, el organismo emisor de estándares (IASB, ISAR¹²¹ de la UNCTAD¹²², IPSASB¹²³ de la IFAC), la denominación del estándar emitido (NIC-NIIF, DCPYME¹²⁴SMEGAS¹²⁵, IPSAS¹²⁶) y el número total de estándares emitidos para cada una de ellas.

Cuadro 5 Estructura de la Regulación Contable Internacional

Tipo de entidad	Organismo emisor de estándares	Estándar emitido	Número de estándares
Entidades de interés público: <ul style="list-style-type: none"> Compañías de bolsa internacionales. Bancos e instituciones financieras. Compañías de seguros Fondos. 	IASB	<ul style="list-style-type: none"> IAS(NIC Normas Internacionales de Contabilidad). IFRS (NIIF Normas Internacionales de Información Financiera) 	41 NIC 9 NIIF
Empresas privadas Pequeñas y medianas PYME	IASB	NIIF para PYME	35 NIIF
Pequeñas y medianas empresas"	ISAR de la UNCTAD	<ul style="list-style-type: none"> DCPYMES (SMEGAS) 	15 para entidades del nivel II y 1 para el nivel III
Entidades gubernamentales	IPSASB de la IFAC	NICSP-IPSAS	31 NICSP

Fuente: elaboración propia

¹²¹ Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard of Accounting and reporting. Grupo Intergubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes.

¹²² UNCTAD: United Nations Conference on Trade and Development-Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo

¹²³ International Public Sector Accounting Standards Boards. Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

¹²⁴ Directrices de Contabilidad e Información Financiera para las PYMES

¹²⁵ Accounting and Financial Reporting Guidelines for level II y III. Directrices Internacionales de Contabilidad y Reportes Financieros para las empresas o entidades del Nivel II y III.

¹²⁶ International Public Sector Accounting Standards. Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

4.2 ESTÁNDARES INTERNACIONALES PARA ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO:

4.2.1. Tipo de entidad regulada

Las entidades de interés público comprenden las compañías de bolsas internacionales, los bancos e instituciones financieras, compañías de seguros y fondos de pensiones y cesantías.

4.2.2. Alcance

La IASCF (2008,35-36) en el marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros, se hace referencia al alcance del mismo desde los siguientes aspectos:

- El objetivo de los estados financieros
- Las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros
- La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros.
- Los conceptos de capital y mantenimiento del capital.

Se expresa en el texto citado que “el Marco Conceptual es de aplicación a los estados financieros de todas las entidades industriales, comerciales o de negocios, ya sea en el sector público o en el privado. Una entidad que informa, es toda entidad para la cual existen usuarios, que confían en los estados financieros como su principal fuente de información acerca de la entidad.”

En cuanto al alcance de la NIIF 1 ‘Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera’, se establece que ésta se aplica cuando la entidad las adopta por primera vez, mediante una declaración explícita y sin reservas de su cumplimiento. Esta NIIF exige que la entidad cumpla con cada una de las que estén vigentes en el momento de presentar los primeros estados financieros; es decir, una entidad aplicará esta NIIF en sus primeros estados

financieros y en cada informe financiero intermedio (que se refiera a una parte del periodo cubierto por estos primeros estados financieros).

La NIIF 1 no se aplicará a cambios en las políticas contables hechas por una entidad que ya hubiera adoptado las NIIF. Estos cambios están sujetos a requerimientos específicos contenidos en la NIC 8 Prácticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, así como a disposiciones transitorias específicas en otras NIIF.

Tampoco se aplicará esta NIIF, según el texto citado, en los siguientes casos donde la entidad:

- “Abandone la presentación de los estados financieros según los requerimientos nacionales, si los ha presentado anteriormente junto con otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración, explícita y sin reservas de cumplimiento con las NIIF.
- Haya presentado en el año precedente estados financieros según requerimientos nacionales, si tales estados financieros contenían una declaración, explícita y sin reservas de cumplimiento con las NIIF
- Presentó en el año precedente estados financieros que contenían una declaración explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF, incluso si los auditores expresaron su opinión con salvedades en el informe de auditoría sobre tales estados financieros.”(IASCF, 2008, 91)

4.2.3. Entidad emisora

La entidad emisora de estos estándares es el Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB

4.2.4. Estándar emitido

La denominación del estándar emitido es de ‘Normas Internacionales de Información Financiera’ NIIF.

Cuadro 6 Estándares para entidades de interés público

NIC	Nombre del Estándar
1	Presentación de estados financieros
2	Inventarios
3	Estados financieros consolidados
4	Contabilización de la depreciación
5	Información que debe incluirse en los Estados financieros.
6	Tratamiento contable de las variaciones en los precios
7	Estado de flujos de efectivo
8	Ganancia o pérdida neta del período, errores fundamentales y cambios en las políticas contables.
9	Gastos de investigación y desarrollo
10	Contingencias y hechos ocurridos después de la fecha de balance
11	Contratos de construcción
12	Impuestos sobre ganancias
13	Presentación de activos y pasivos circulantes
14	Información financiera por segmentos
15	Información para reflejar los efectos de los cambios de precios
16	Propiedades, planta y equipo
17	Arrendamientos
18	Ingresos
19	Beneficios a los empleados
20	Contabilidad de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de moneda extranjera
22	Combinación de negocios
23	Costos por intereses
24	Información a revelar sobre partes relacionadas “ <u>vinculados</u> ”
25	Contabilización de las inversiones
26	Contabilización de información financiera sobre beneficios por retiro “ <u>jubilación</u> ”
27	Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias
28	Contabilización de inversiones en Empresas Asociadas
29	Información financiera en economías hiperinflacionarias
30	Información a revelar en los EEEF de bancos e instituciones financieras similares.
31	Información financiera de los intereses en negocios conjuntos
32	Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
33	Ganancias por acción
34	Información financiera intermedia. “ <u>Estados financieros intermedios</u> ”
35	Operaciones en discontinuación
36	Deterioro del valor de los activos
37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
38	Activos intangibles
39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.

40	Propiedades de inversión
41	Agricultura
NIIF	NOMBRE DE LA NIIF
1	Adopción por primera vez de IFRS
2	Pagos en acciones
3	Combinación de negocios
4	Contratos de seguros
5	Activos no corrientes para la venta y operaciones en discontinuidad.
6	Exploración y evaluación de recursos minerales.
7	Revelación de instrumentos financieros
8	Operaciones segmentadas
9	Instrumentos Financieros
10	Estados financieros consolidados
11	Acuerdos conjuntos
12	Revelación de intereses en otras entidades
13	Mediciones al valor razonable

Fuente: Mejía y Montes (2005) citados por Mora, Montes y Mejía (2005, 28 – 31), pero actualizado con IASCF(2010)

Las interpretaciones vigentes de las NIC (IAS) y las NIIF se relacionan en el cuadro siguiente:

Cuadro 7 Interpretaciones vigentes de IAS y NIIF

SIC	NOMBRE	NIC CON QUE SE RELACIONA
7	Introducción del euro	NIC 21
10	Asistencia gubernamental	NIC 22
12	Consolidación – Entidades con cometido especial	NIC 27
13	Entidades controladas conjuntamente – aportaciones no monetarias de los participantes	NIC 31
15	Arrendamientos operativos – incentivos	NIC 17
21	Impuesto a las ganancias – recuperación de activos no depreciables revaluados	NIC 12
25	Cambios en la situación fiscal de la empresa o sus accionistas.	NIC 12
27	Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento	NIC 17
29	Información a revelar (acuerdos de concesión de servicios)	NIC 1
31	Ingresos ordinarios (permutas que comprenden	NIC 18

	servicios de publicidad)	
32	Activos intangibles	NIC 27
CINIIF 1	Cambios en los compromisos de desmantelamiento, restauración y obligaciones similares	NIC 37
2	Participaciones de los socios en entidades cooperativas e instrumentos similares	NIC 32
3	Derechos de emisión	NIC 38
4	Cómo determinar si un contrato contiene arrendamiento	NIC 17
5	Derechos a participación en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medio ambiental	Varias NIC
6	Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos – residuos de aparatos eléctricos y electrónicos	NIC 8 y 37
7	Aplicación del procedimiento de re expresión según la NIC 29 Información Financiera en economías hiperinflacionarias.	NIC 12 y 29
8	Alcance de la NIIF 2	NIC 8 y 2
9	Nueva evaluación de derivados implícitos	NIC 39, NIIF 1-3
10	Información financiera intermedia y deterioro de valor	NIC 34-36-39
11	NIIF 2 transacciones con acciones propias y del grupo	NIC 8-32 NIIF 2
12	Acuerdos de concesión de servicios	Varias NIC

Fuente: Tomado de Mejía y Montes citados por Mora, Montes y Mejía (2005, 31 y 32) y actualizado con IASCF (2008, 2259 – 2364)

4.2.5. Proceso actual de regulación en Colombia

Con el desconocimiento propio de los sectores empresariales y de algunos estamentos académicos, el Congreso de la República aprobó la ley 1314 del 13 de julio de 2009 “Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento”, el cual fue sancionado por el Presidente Álvaro Uribe y los Ministros de Hacienda y Crédito Público y el de Comercio, Industria y Turismo.

Como se establece en el artículo 1, el objetivo de esta ley es “expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros brinden información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente y confiable, útil para la toma de decisiones económicas por parte del Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, para mejorar la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras. Con tal finalidad en atención al interés público, expedirán normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información.

Con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, con el propósito de **apoyar la internacionalización de las relaciones económicas**, la acción del Estado se dirigirá hacia la **convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial**, con las mejores prácticas y con la rápida evolución de los negocios”¹²⁷ (resaltado fuera de texto)

Respecto al ámbito de aplicación, el artículo 2 establece que aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento.

Tal como lo establece esta ley, el gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados a llevar contabilidad simplificada, están autorizados para que emitan estados financieros y revelaciones abreviadas o que éstos sean objeto de aseguramiento de información del nivel moderado.

Así mismo señala que el gobierno establecerá normas de contabilidad e información financiera para las microempresas, en desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de políticas de desarrollo empresarial, las cuales deben cumplir con lo establecido en el artículo 499 del Estatuto Tributario.

¹²⁷ Ley 1314 de Julio 13 de 2009 Congreso de Colombia. Artículo 1 objetivos de esta ley.

La ley 1314 en su artículo 4 establece independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera y advierte que estas normas únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando éstas no regulan la materia; y le da prevalencia en materia fiscal a las leyes fiscales cuando exista incompatibilidad con las normas contables y de información financiera. Lo anterior corrobora lo indicado que las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales y las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determine la legislación fiscal, lo cual le restará importancia a una adecuada aplicación de las normas contables internacionales pues la tendencia de muchas de las empresas colombianas es llevar estados contables para efectos fiscales y una gran parte no realizan operaciones económicas con el resto del mundo.

En su artículo 3, para efectos de los propósitos de esta ley, se entiende por normas de contabilidad y de información financiera, el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable.

Este proceso comprende tres etapas a saber:

Etapas I 2009-2010 de adaptación y evaluación.

Etapas II 2011- 2012 de transición.

Etapas III 2013-2014 de adopción, que se desarrolla con el balance de apertura en el año 2013 y con la aplicación a partir del 2014.

Bajo la dirección del Presidente de la República, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, expedirán los principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de información, con fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información. Estas facultades regulatorias no aplican para la contabilidad pública que está a cargo de la Contaduría General de la Nación, ni se

extienden al sistema de cuentas nacionales, que es un sistema macroeconómico que aplica el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE.

Para un mejor conocimiento la ley cuenta con 17 artículos, a saber:

- | | |
|-------------|---|
| Artículo 1 | objetivos de la ley |
| Artículo 2 | ámbito de aplicación |
| Artículo 3 | de las normas de contabilidad y de información financiera |
| Artículo 4 | independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera |
| Artículo 5 | de las normas de aseguramiento de información |
| Artículo 6 | autoridades de regulación y normalización técnica |
| Artículo 7 | criterios a los cuales debe sujetarse la regulación autorizada por esta ley |
| Artículo 8 | criterios a los cuales debe sujetarse el Consejo Técnico de la Contaduría Pública |
| Artículo 9 | autoridad disciplinaria |
| Artículo 10 | autoridades de supervisión |
| Artículo 11 | ajustes institucionales |
| Artículo 12 | coordinación entre entidades públicas |
| Artículo 13 | primera revisión |
| Artículo 14 | entrada en vigencia de las normas de intervención en materia de Contabilidad y de información financiera y de aseguramiento de Información. |
| Artículo 15 | aplicación extensiva |
| Artículo 16 | transitorio |
| Artículo 17 | vigencia y derogatorias |

4.3. ESTÁNDARES INTERNACIONALES PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS – PYME

La contabilidad de una empresa pequeña o mediana PYME, difiere de la contabilidad de una empresa de gran tamaño, diferencia que se observa en la cantidad de información que maneja, el número y complejidad de las transacciones, los usuarios de la información contable y sus necesidades de información, lo que privilegia una función particular del sistema contable y los criterios bajo los cuales se preparan y presentan los estados financieros. (Mejía, Montes y Montilla, 2006, 99).

Continúan expresando los autores citados, que “La calificación de una entidad como pequeña o mediana depende de factores múltiples que se conjugan o se presentan por separado,...entre los criterios... se identifican: número de empleados, nivel de ingresos, monto de capital, radio de acción geográfica y destinatarios de los productos y servicios producidos.”, tal como se presentara en el capítulo 6 del presente trabajo.

Igualmente señalan otros factores que permite identificar una PYME tales como la no separación entre propiedad y control, administración sofisticada inexistente, “el inversor es un “propietario- administrador”, la dificultad para acceder a financiación por parte de entidades bancarias o recursos de inversionistas diferentes al gestor inicial, sistema contable deficiente o inexistente, poco personal encargado de funciones contables administrativas o en su defecto el “propietario- administrador, cumple ambas funciones, no existe segregación de funciones en el personal adscrito a la empresa” (Mejía, Montes y Montilla, 2006, 100).

Estas características, entre otras, son comunes en nuestras economías y constituyen la principal justificación de un modelo contable que responda a esas condiciones y necesidades específicas.

4.3.1 Propuesta de ISAR-UNCTAD¹²⁸

Señalan Mejía, Montes y Montilla (2006, 100) que la ISAR UNCTAD basado en los IAS (NIC) expedidos por el IASB ha planteado un marco normativo de contabilidad para las PYME, como un conjunto abreviado de estándares fundamentado en las NIC. El ISAR UNCTAD presento en el año 2002 un documento titulado “Contabilidad en las pequeñas y medianas empresas” que comprendió: una introducción, un marco conceptual, 15 directrices de contabilidad para entidades del nivel II y una para las entidades del nivel III.

Las DCPYME al ser un conjunto sintetizado de las NIC del IASB, afirman Mejía, Montes y Montilla, (2006) no resuelven ni tiene en cuenta las necesidades de información contable de las PYME que requieren los usuarios de las economías desarrolladas y subdesarrolladas donde éstas se encuentran ubicadas, donde no aplican, puesto que las NIC tienen un alto contenido financiero, ya que están

¹²⁸ Los estándares para PYME fueron emitidos por el IASB en julio del 2009, por consiguiente estas directrices son pasos en el proceso de regulación contable internacional, las primeras fueron de poca aceptación internacional (ISAR- UNCTAD), por ende su inclusión tiene como objetivo exclusivo un interés histórico y académico.

diseñadas básicamente para economías desarrolladas y para empresas que mantienen cotización en mercados públicos de valores de carácter internacional, situación que es incompatible con el poco desarrollo de las PYME, la mayoría de ellas en economías que no han desarrollado siquiera un capitalismo industrial – productivo que es un puente necesario y no suficiente para evolucionar hasta el capitalismo financiero (especulativo).

Las DCPYMES no tuvieron mayor desarrollo técnico, y una vez aprobadas las NIIF para Pymes por el IASB en julio de 2009, aunque bajo la misma lógica de las NIIF para entidades de interés público (bancos, compañías de seguros, fondos y compañías de bolsa internacionales, entre otras), las DCPYMES pasan así a ser un hecho histórico que permitió ejercer presión sobre el IASB para la expedición de las NIIF para las empresas privadas pequeñas y medianas, además de ser un importante ejercicio para la academia.

4.3.1.1. Tipo de entidad regulada

Estas directrices estaban orientadas a las PYME, es decir, la pequeña y mediana empresa, que se pueden identificar según los diferentes criterios indicados anteriormente.

4.3.1.2. Alcance

Las directrices DCPYME, tenían como finalidad la preparación de los estados financieros anuales de las PYME tanto de países desarrollados como en desarrollo, que se elaboran con el objetivo de satisfacer las necesidades de información específica de este tipo de usuarios.

4.3.1.3. Entidad emisora

La ISAR – UNCTAD (La Conferencia de las Naciones Unidas para el Comercio y el Desarrollo UNCTAD, por intermedio del Grupo Gubernamental de Expertos en Estándares Internacionales de Contabilidad y Reportes ISAR) son los organismos que han conceptuado sobre la contabilidad y la información financiera de las PYME, en un documento presentado en la reunión celebrada en Ginebra en julio del año 2000, considerando la importancia de las mismas en el desarrollo y crecimiento económico de los países, pero también haciendo referencia a los múltiples problemas que poseen, como es no tener un sistema contable apropiado, ni contar con el personal capacitado para aplicar la norma contable,

además del hecho de que en algunos países, entre ellos Colombia, la información contable y financiera de las PYME se realiza con fines fiscales, procurando disminuir la carga impositiva.

4.3.1.4. Estándar emitido

El nombre del estándar emitido para las pymes se denomina DCPYME entre las directrices se encuentra una para la presentación de los estados financieros y las demás que se presentan en el cuadro relacional N° 8. Las DCPYME¹²⁹, estaban orientadas para ser aplicadas a entidades individualmente y no a grupos, además no incluían en sus instrucciones el caso de una contabilidad en un entorno económico inflacionista.

Cuadro 8 Estándares para pequeñas y medianas empresas – propuesta de ISAR-UNCTAD

DC	DCPYME - UNCTAD	NIC	IASB (fuente ¹³⁰)
	Marco conceptual: consta de 37 párrafos.		Marco conceptual: consta de 110 párrafos y fue aprobado en abril de 1989.
1	Presentación de Estados financieros Consta de 33 párrafos	1	Presentación de Estados financieros (revisada en 1997)
2	Estados de flujos de tesorería Consta de 12 párrafos	7	Estado de Flujos de tesorería (revisada en 1992)
3	Terrenos, Instalaciones y equipo Consta de 30 párrafos	16 y 36	Propiedad planta y equipo (revisada en 1998) Deterioro del valor de los activos (aprobada en Junio de 1998) SIC 10: Ayudas gubernamentales IAS20.
4	Arrendamientos Consta de 15 párrafos	17	Contabilidad de los arrendamientos (revisada en 1997) SIC15.Arrendamientos operativos
5	Activos inmateriales	38	Activos intangibles (aprobada en

¹²⁹Estas directrices se denominan SMEGAS Accounting and financial Reporting Guidelines for level II y III. que traduce Directrices internacionales de contabilidad y Reportes Financieros para las Entidades del Nivel II y III DCPYME

¹³⁰La fecha de vigencia del IAS corresponde a la versión utilizada para la elaboración de la DCPYME

	Consta de 22 párrafos		septiembre de 1998)
6	Existencias Consta de 7 párrafos	2	Existencias (revisada en 1993)
7	Subvenciones del Estado Consta de 14 párrafos	20	Contabilidad de subvenciones oficiales y presentación de ayudas estatales (reformada en 1994)
8	Provisiones Consta de 23 párrafos Apéndice 2A: reconocimiento de las provisiones	37	Provisiones, pasivos y activos contingentes (aprobada en septiembre de 1998)
9	Ingresos Consta de 11 párrafos Apéndice 2B: Reconocimiento de los ingresos	18	Ingresos (revisada en 1993)
10	Costos financieros Consta de 12 párrafos	23	Costos financieros (revisada en 1993)
11	Impuestos sobre los beneficios Consta de 10 párrafos	12	Impuestos sobre beneficios (revisada en 2000)
12	Políticas Contables Consta de 14 párrafos	8	Beneficio neto o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en los criterios contables
13	Tipos de cambio Consta de 5 párrafos	21	Efectos de las diferencias de cambio en moneda extranjera (revisada en 1993)
14	Acontecimientos posteriores a la fecha de cierre del balance Consta de 10 párrafos	10	Tratamiento contable de las contingencias y los sucesos acaecidos tras el cierre del balance (revisada en 1999)
15	Publicación de información sobre las empresas vinculadas	24	Información sobre terceros vinculados (reformada en 1994)

Fuente: Mora, Montes y Mejía (2005, 33 -34) tomado de Mejía (2005, 45-46)

4.3.2. NIIF para Pyme del IASB

El Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad IASB desde su creación en el 2001, comenzó el proceso de preparar un documento que diera respuesta a la solicitud de normas contables para PYME y para ello conformó un grupo de trabajo de expertos para el asesoramiento sobre cuestiones alternativas y soluciones potenciales, buscando ampliar el alcance de la regulación del IASB

para hacerla extensiva a las pequeñas y medianas empresas, lo cual constituyó un cambio trascendental para el mencionado organismo, que había concentrado su esfuerzo en la confección de un conjunto de estándares para las denominadas entidades de interés público, dentro de las cuales se incluye como se indicó anteriormente las empresas que cotizan en bolsa, las compañías de seguros, los fondos de pensiones, los bancos y las entidades financieras similares

Mejía, Mora y Montes (2007) en el libro ‘Perspectivas de la Regulación Contable Internacional para Pymes’ se expresa que en febrero de 2007 el IASB presentó al público la propuesta de una regulación contable para PYME, con un plazo máximo hasta octubre del mismo año para recibir opiniones, proyecto que algunos investigadores del tema consideran “no desarrolla una solución plausible a la necesidad de regulación contable de la pyme en Latinoamérica, pero sí constituía un pretexto que permita incoar una acción de los profesionales contables en aras de desarrollar un modelo contable que consulte las necesidades sociales, económicas y políticas del continente, y evalúe cómo la regulación contable se convierte en un instrumento de la política nacional al servicio del interés general de la sociedad”.(Mejía, Mora y Montes, 2007b, 71).

Mejía, Mora y Montes (2007b, 26) también transcriben el comentario del IASB, “Los propietarios que son gerentes utilizan los estados financieros de las PYME para muchos propósitos. Sin embargo, la propuesta de IFRS (NIIF) para pymes **no tiene por objetivo** el suministro de información para los propietarios que son gerentes para ayudarles a tomar decisiones de gestión...” (resaltado del autor). Aquí se desconoce que las necesidades de información para PYME son básicamente de carácter interno o sea son de tipo específico y no general como si ocurren con las entidades de interés público (bancos, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones y banca de inversión). La información financiera para PYME debe estar orientada para la gestión y toma de decisiones de los “propietarios- administradores” tales como la protección de su capital operativo y para garantizar la continuidad de su entidad en el tiempo, los cuales son los principales usuarios de la información de la entidad. **El IASB no abandona su preferencia y tendencia a regular para propósitos externos y fundamentalmente para usuarios de las entidades de interés público** mencionadas anteriormente.

Los investigadores de la Línea de Investigación de Contaduría Internacional Comparada de la Universidad del Quindío, de igual manera frente al proyecto de NIIF para PYME presentado por el IASB a principios del año 2007, advirtió que

los organismos reguladores contables de los países subdesarrollados y la academia han estado marginados de los procesos de emisión de las normas internacionales de contabilidad; no participaron en las discusiones previas a la expedición de la norma.

El IASB normalmente ha emitido estándares para las entidades de “interés público”, pero ahora a causa de la presión internacional, yal aceptar el importante papel de las PYME en la economía mundial y particularmente en América Latina donde constituyen el sustento del empleo, la tributación y el desarrollo empresarial, además ante la pérdida de liderazgo en cuanto a esta regulación por el abordaje del tema de manera anticipada por otros organismos reguladores nacionales e internacionales, hizo sentir al IASB que cedía en materia de regulación y frente a tal amenaza, optó por responder a la necesidad de aprobar las NIIF para PYME en julio del 2009, pero diseñadas bajo la misma lógica de las NIIF de la entidades de interés público (bancos y entidades financieras, fondos, compañías de seguros, compañías de bolsa internacionales, entre otras).

4.3.2.1. Tipo de entidad regulada

Estas NIIF van dirigidas a pequeñas y medianas empresas PYME, donde en Latinoamérica por lo general, se caracteriza por tener un único propietario o ser de unidades familiares. Actualmente, una de las particularidades principales de las PYME es que cuando se utiliza la información financiera, se orienta fundamentalmente para la gestión y toma de decisiones de los administradores que en su gran mayoría son los mismos propietarios.

4.3.2.2. Alcance

El alcance de las NIIF para PYME no se hace referencia a los propietarios – administradores, tampoco a los administradores independientes de entes de menor tamaño, la mención presentada coincide con las particularidades de las entidades grandes. Se expresa que “es la naturaleza de los usuarios de los estados financieros y no la naturaleza de la actividad del negocio la que debe determinar si deben requerirse las NIIF completas o no”.

Finalmente el IASB considera que las NIIF para PYME también pueden ser aplicadas por las MICRO – PYME.

4.3.2.3. Entidad emisora

El IASB apoyado por la Fundación Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad - IASCF –

4.3.2.4. Estándar emitido

Estas NIIF para PYME se dirigen a un tipo de entidad que no son las representativas en los países subdesarrollados. En la propuesta se presentaba una situación donde el IASB desconoce las características propias de las PYME, al plantear que las NIIF completas son apropiadas igualmente para éstas, advirtiendo que el hecho de desarrollar un conjunto o un estándar para PYME no implica que las NIIF sean inadecuadas para este tipo de entidades; lo que deja ver que no se tiene interés en resolver las necesidades de información de estas entidades, sino que su único propósito es consolidar las NIC – NIIF (Mejía, Mora y Montes, 2007b, 25)

El IASB es consciente que la información de las NIIF para PYME no son compatibles con la información fiscal de la entidad, lo cual sólo sería posible para necesidades tributarias si cada entidad establece los ajustes necesarios.

Después de las opiniones y comentarios de diversos actores de la vida económica empresarial de ciertos entornos, el IASB, buscando tender un puente entre el sistema abreviado y la aplicación de las NIIF completas, aprobó el 9 de julio de 2009 las NIIF para PYME, tal como se observa en el Cuadro N° 9, que conserva en un 90% la estructura de la cuestionada propuesta aquí comentada.

Cuadro 9 NIIF para PYME

NIIF	Sección de las NIIF para PYME
1	Alcance
2	Conceptos y principios fundamentales
3	Presentación de estados financieros
4	Balance
5	Estado de resultados
6	Estado de cambios en el patrimonio neto y estado de resultados y ganancias acumuladas
7	Estados de flujo de efectivo

8	Notas a los estados financieros
9	Estados financieros consolidados y separados
10	Políticas contables, estimaciones y errores
11	Activos financieros y pasivos financieros
12	Otros instrumentos financieros
13	Inventarios
14	Inversiones en asociadas
15	Inversiones en negocios conjuntos
16	Propiedades de inversión
17	Propiedades, planta y equipo
18	Activos intangibles diferentes de la plusvalía
19	Combinaciones de negocios y plusvalía
20	Arrendamientos
21	Provisiones y contingencias Apéndice – guía para la implementación
22	Patrimonio neto
23	Ingresos ordinarios
24	Subvenciones del gobierno
25	Costos por préstamos
26	Pagos basados en acciones
27	Deterioro del valor de activos no financieros
28	Beneficios a los empleados
29	Impuesto a las ganancias
30	Conversión en moneda extranjera
31	Información financiera en economías hiperinflacionarias
32	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa
33	Informaciones a revelar sobre partes relacionadas
34	Información financiera por segmentos – sectores industriales especializados
35	Transición a la NIIF para PYME

Tal como se expresó con anterioridad, el regulador internacional al aprobar las NIIF para Pymes, no reconoció las condiciones de las pequeñas y medianas empresas donde los usuarios de los estados financieros son fundamentalmente los propietarios y los administradores (en la mayoría de las ocasiones la función es doble), lo cual seguirá demandando la confección de una contabilidad de gestión y administrativa útil para la toma de decisiones internas de este tipo de entidades.

Como aún persiste la tendencia de unas NIIF para PYME para publicación de estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, la utilidad de éstas será muy limitada, más aún cuando hablamos también de las MICRO PYME propias de nuestras economías.

4.4. ESTÁNDARES O NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA ENTIDADES GUBERNAMENTALES NICSP¹³¹

Para el desarrollo de estos estándares se tomaron en cuenta documentos del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB¹³² considerados en el capítulo 9 del libro “Contaduría Internacional” de Mejía, Montes y Montilla, (2006, 121-128), el artículo “El modelo contable público Colombiano: entre la integración práctica y la desintegración normativa” de Iván Jesús Castillo Caicedo(2009, 149-177) y la normatividad reciente de la Contaduría General de la Nación, entre otras.

4.4.1. Tipo de entidad regulada

El sector público se refiere a los gobiernos centrales o federales, regionales (por ejemplo, departamentos, distritos, provincias), locales (por ejemplo, municipios y concejos) y a las entidades públicas (organismos públicos, consejos de administración, comisiones y empresas públicas).

4.4.2. Alcance

Los Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP son aplicados por todas aquellas entidades pertenecientes al sector público como los señalados gobiernos centrales, regionales, locales y sus entidades como ministerios, departamentos administrativos, organismos públicos, consejos de administración y comisiones, entre otras, excepto en el caso que se establezca lo contrario.

Las empresas públicas (en el caso colombiano empresas comerciales e industriales del Estado, sociedades de economía mixta, entre otras que están regladas conforme al derecho privado y en el último caso con aportes estatales y capital privado) no aplicarían estos estándares sino las NIIF emitidas por el IASB.

¹³¹ International Public Sector Accounting Standards IPSAS.

¹³² International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB.

4.4.3. Entidad emisora

Los NICSP son emitidos por la Federación Internacional de Contadores – IFAC - por intermedio del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB que reemplazo en el año 2004 al Comité del Sector Público PSC¹³³.

El IPSASB fue creado para operar el interés del Estado, el cual debe entenderse como el que busca el interés general, con clara orientación a sectores sociales; que difiere del concepto “interés público” al que hace referencia el IASB para el sector privado (a los grupos de interés que participan en el mercado de valores).

El IPSASB es un organismo independiente y con gran autonomía, que busca la convergencia de los estándares del sector público con los emitidos para el sector privado, aunque dicho organismo es consciente que a pesar de la importancia de esta convergencia, en algunos casos es necesario construir normas separadas para asuntos básicos de sector público, que no han sido abordados en forma integral por las NIC específicas, como por ejemplo la naturaleza de la entidad pública presentadora de información y los principios de reconocimiento del ingreso fiscal.

El objetivo de la entidad emisora es desarrollar programas destinados a mejorar en el sector público, la administración financiera y la rendición de cuentas, que incluyen el desarrollo y la aceptación de los estándares.

El IPSASB está conformado por 15 miembros nombrados de la IFAC, pero dos de ellos podrán ser de otros organismos que no pertenezcan a la IFAC, sus integrantes son expertos en contabilidad del sector público, miembros de organismos emisores y profesionales de gran prestigio, experiencia y conocimiento.

El IPSASB cuenta con la participación de importante organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, la Organización de las Naciones Unidas, la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica, el Banco de Desarrollo Asiático, entre otras.

¹³³ Public Sector Committee

4.4.4. Estándar emitido.

El estándar emitido se denomina Estándares o Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP (IPSAS), que se viene desarrollando mediante la adaptación al contexto del sector público de las NIC-NIIF emitidos por el IASB, por consiguiente están basados en el Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros IASB, constituyéndose en la referencia apropiada para los usuarios de las NICSP.

Al desarrollar las NICSP, el organismo emisor toma en consideración y aplica los pronunciamientos emitidos por el IASB; las autoridades reguladoras del país; las instituciones profesionales contables; y otras organizaciones interesadas en la presentación de información financiera y en la contabilidad y auditoría del sector público.

En el cuadro N° 10 se presenta la lista de estándares para estas entidades públicas

Cuadro 10 Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público

IPSAS	Nombre del Estándar	Emitida en
1	Presentación de Estados Financieros	Mayo de 2000
2	Estado de Flujos de Efectivo	Mayo de 2000
3	Superávit o déficit neto del ejercicio, errores sustanciales y cambios en las políticas contables	Mayo de 2000
4	Efectos de las variación en el tipo de cambio	Mayo de 2000
5	Costos de endeudamiento	Mayo de 2000
6	Estados financieros consolidados y tratamiento contable de las entidades controladas.	Mayo de 2000
7	Tratamiento contable de las inversiones en (entidades) asociadas	Mayo de 2000
8	Presentación de información financiera sobre participaciones en asociaciones	Mayo de 2000

	en participación	
9	Ingresos provenientes de transacciones de intercambio	Mayo de 2000
10	Presentación de información financiera en una economía hiperinflacionaria	Junio de 2001
11	Contratos de construcción	Junio de 2001
12	Existencias	Junio de 2000
13	Contratos de arrendamientos	Diciembre de 2001
14	Sucesos posteriores a la fecha del balance general	Diciembre de 2001
15	Instrumentos financieros: revelación y presentación	Diciembre de 2001
16	Inversión inmobiliaria	Diciembre de 2001
17	Inmuebles, maquinaria y equipo	Diciembre de 2001
18	Presentación de información por segmentos	Junio de 2002
19	Provisiones y pasivos y activos contingentes	Junio de 2002.
20	Revelaciones sobre Entes Vinculados [Partes Vinculadas]	Octubre de 2002
21	Deterioro de activos no generadores de efectivo	Diciembre de 2004
22	Revelaciones generales de la información financiera del sector público	Noviembre de 2006
23	Impuestos por transacciones no cambiarias (impuestos y transferencias)	Noviembre de 2006
24	Presentación de información presupuestaria en los estados financieros	Diciembre de 2006
25	Beneficio de los empleados	Febrero de 2008
26	Deterioro de la generación de activos efectivos	Febrero de 2008
27	Agricultura	Diciembre de 2009
28	Instrumentos financieros: presentación	Enero de 2010
29	Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración	Enero de 2010

30	Instrumentos financieros: información a revelar	Enero de 2010
31	Activos intangibles	Enero de 2010

Fuente: Mora, Montes y Mejía (2005,35 y 36) tomado de Mejía y Montes (2005, 163), y actualización propia.

4.4.5. Colombia y las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público.

El Contador General de la Nación por atribuciones que le confiere el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia, la Ley 298 del 23 de julio de 1996 y el Decreto 143 de 2004, tiene como función uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables para el sector público que deben regir en el país.

Castillo (2009, 118) expresa que “a partir del 2006, la Contaduría General de la Nación CGN empieza a concretar un trabajo que venía desarrollando desde el año 2003, relacionado con la revisión del Plan General de Contabilidad Pública PGCP para compararlo con las 21 normas expedidas hasta ese momento (31 a la fecha) por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB y determinar, a partir de allí, los elementos comunes y diferenciadores que le permitieran ajustar lo que fuera pertinente en el PGCP.”

Cita Castillo que en la justificación del proyecto ‘Armonización a Estándares Internacionales de Contaduría Pública: La Experiencia de la Contaduría General de la Nación’ “Uno de los objetivos de la CGN es ajustar las normas de contabilidad pública a estándares internacionales con el fin de ‘mejorar la calidad de la información contable y estadística pública reportada por los entes para suministrar una información razonable y socialmente útil’, contribuyendo al mismo tiempo con la transparencia fiscal y un adecuado manejo de los recursos públicos”

Expresa Castillo que de este trabajo realizado, la CGN presenta las siguientes conclusiones: “1. Que las normas contables públicas de Colombia se ajustan significativamente a los parámetros que en este sentido expide la IPSASB. 2. Que las normas contables locales han desarrollado algunos temas propios de la contabilidad estatal y hasta el momento no han sido considerados en el proceso de normalización contable internacional. 3. Que las normas internacionales del sector público han sido tomadas de aquellas que expide la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad para el sector privado”-IASB-

En uso de tal mandato, La Contaduría General de la Nación, luego de los cambios producto de dicho trabajo y como resultado de otros análisis sobre las normas técnicas de contabilidad pública, incorporó **criterios armonizados** con las Normas Internacionales de Contabilidad Pública que aplican al sector público, mediante resolución 222 de julio 5 del 2006, por medio de la cual adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, la cual inicia su aplicación a partir del 1 de enero del 2007; resolución que fue derogada por la 354 de septiembre 5 de 2007, una vez se analizaron y evaluaron la pertinencia de las inquietudes presentadas, haciéndose necesario atender la modificación de algunos aspectos del régimen adoptado por la 222 del 2006.

Se establece en ambas resoluciones que el Régimen de Contabilidad Pública RCP está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública PGCP (incluye el marco conceptual y la estructura y descripciones de las diferentes clases que conforman los estados contables), el Manual de Procedimientos (contiene el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables) y la Doctrina Contable Pública (conformada por los conceptos de carácter vinculante emitidos por el Contador General de la Nación).

El RCP contiene la regulación contable pública de tipo general (contenida en el PGCP) y de tipo específico (contenida en el manual de procedimientos y en la doctrina contable pública). Desde el punto de vista estructural, afirma Castillo (2009, 119) que no se presentó cambio de modelo al continuar la metodología lógico - deductiva en la construcción del Marco Conceptual.

El ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública aparece en el artículo 5 de la citada ley, el cual establece que es para los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También se aplica a los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado; los fondos de origen presupuestal; las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las cuales la participación de sector público sea igual o superior al 50% del capital social; las empresas de servicios públicos domiciliarios, sean oficiales o mixtas, esta últimas con inversión directa o indirecta igual o superior al 50% del capital social.

En el citado artículo se exceptúa de dicha aplicación las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo recursos públicos, de manera temporal o

permanente, tales como los Fondos de Fomento, las Cámaras de Comercio y las Cajas de Compensación Familiar, así como las Sociedades de Economía Mixta y las que se le asimilen, en las que la participación del sector público sea inferior al 50% del capital social.

Como resultado de una revisión estructural de la metodología de construcción del marco conceptual y las normas técnicas, para incorporar **criterios armonizados** con los Estándares Internacionales de Contabilidad que aplican al sector público, se expidió igualmente la resolución 355 de septiembre 5 del 2007 donde se adoptó el Plan General de Contabilidad Pública versión 2007.1, y la resolución 356 de la citada fecha que adoptó el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que están integrados por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables, todos ellos correspondientes a la versión 2007.1.

Las resoluciones 355 y 356 del 2007 fueron modificadas por la resolución 669 del 2008. La resolución 356 que adoptó el manual de procedimientos fue también modificada y adicionada por las resoluciones 145, 146, 205, 557 y 558 de 2008.

No obstante no darse cambios en el modelo contable, continua afirmando Castillo (2006, 120) que “el nuevo RCP introduce algunos ajustes producto de la armonización, en el marco conceptual, especialmente en las normas técnicas y, como consecuencia de ello, en el catálogo de cuentas”, señalando algunos cambios importantes.

La Contaduría General de la Nación, tal como se expresa en los considerandos de la resolución 222 del 2006, ha venido realizado una revisión estructural de la metodología de construcción del marco conceptual y las normas técnicas, para incorporar **criterios armonizados** con los Estándares Internacionales de Contabilidad que aplican al sector público;

La revisión de estas normas permite conocer el verdadero nivel de armonización que se establece en las mismas, término de **armonización que es opuesto al término estandarización**, pues implica reconciliación de puntos de vista diferentes, lo cual es un enfoque más práctico, pues se convierte en un asunto de mejor comunicación de información, en forma tal que se pueda interpretar y comprender internacionalmente. La armonización consiste en reconocer tales particularidades nacionales e intenta en primer lugar reconciliarlas con los objetivos de otros países y en segundo lugar el de corregir o eliminar algunas de

esas barreras con el fin de conseguir un grado aceptable de armonización; proceso de análisis de fondo que escapa a los objetivos del presente trabajo.

Señala Castillo (2009, 137) que “el modelo contable en Colombia se desarrolla en una dirección que busca una integración en la información financiera (presupuestal- patrimonial – costos), pero con grandes tropiezos en el aspecto normativo, al existir diferentes entes públicos con funciones de normalización sobre la contabilidad y el presupuesto, lo cual genera inconvenientes en el proceso y hasta incoherencia en las normas expedidas”, tal como se puede apreciar en el artículo 354 de la Constitución Nacional de 1991.

Esta duplicación se observa cuando la Contaduría General de la Nación emplea asientos contables por partida doble y registros acumulativos(devengados), mientras la Contraloría General de la República consolida las cuentas públicas en valores de caja, lo cual hace inoportuno y difícil la evaluación del desempeño y la planificación del presupuesto. Esto sin contar que cada Superintendencia tiene su propio plan único de cuentas (PUC), de acuerdo a sus necesidades de control y supervisión, configurándose en un híbrido de 15 esquemas contables diferentes que “navegan” entre algunas NIIF y los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lo anterior hace urgente una única metodología contable para el registro y la consolidación de la información, evitando también la duplicación de responsabilidades y permitiendo una mayor transparencia; sistema de contabilidad que debe ser incorporado al Sistema Integrado de Información Financiera SIIF del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para darle así mayor valor agregado a todo el sistema.

En síntesis, señala Castillo (2009, 145), el sistema contable público en Colombia debe procurar una mayor integración de los diferentes subsistemas (presupuestal, financiero – patrimonial que incluye el de previsión y control, y de costos) en lo regulatorio y en su operatividad, en donde se informe, en primer lugar, y de manera individual, sobre la situación en la que se encuentra el patrimonio, las finanzas y los resultados obtenidos por las diferentes entidades públicas en un periodo y, en segundo lugar, se dé cuenta, a través de procesos técnicos de consolidación sobre la situación de un grupo de entidades debidamente clasificadas desde el punto de vista económico y/o jurídico. Este plan de cuentas permitirá una revisión del sistema actual para que cubra todas las necesidades en materia de gestión de las finanzas públicas, transacciones financieras y

presupuesto, más aún si se busca consolidar la armonización con las normas internacionales de contabilidad, proceso que se adelanta desde la Contaduría General de la Nación.

CAPITULO 5

5. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA REGULACION CONTABLE INTERNACIONAL.

El surgimiento de los paradigmas contables ha obedecido a la presión de la realidad económica, es así como la globalización ha implicado cambios en las estructuras de los diferentes entornos y en todos los campos: tecnológico, económico, social, político, cultural, educativo y contable, este último campo entra a jugar un papel muy importante en el proceso de internacionalización de lo económico .A continuación se presentan algunos aspectos:

a. La creciente actividad financiera bursátil y la necesidad de garantizar información confiable que dinamice cada vez más estos mercados, ha promovido desde tiempo atrás la emisión y la implementación de un conjunto de instrumentos de preparación y presentación de información económica financiera, llegándose a acuerdos que se han denominado la Nueva Arquitectura Financiera Internacional , donde el proceso de estandarización se ha desarrollado, entre otros, a través del IASB¹³⁴ con la instrumentación que en materia contable se ha venido señalando, donde las NIC- NIIF se han constituido en la plataforma de estas regulaciones.

De Igual manera las empresas multinacionales se han visto en la necesidad de incrementar el volumen y la calidad de la información contable emitida, situación que se hace más compleja en la medida que la empresa participa en un mayor número de países y cotizan sus acciones en diferentes bolsas de valores del mundo.

Para la empresa multinacional la contabilidad debería elevar el nivel de confianza del público en general, vital para que los mercados de capitales mantengan la confianza en dichas empresas y se garantice la protección de sus inversionistas.

¹³⁴También por el IFAC Federación Internacional de Contadores, a través del IPSASB Consejo de Estándares del Sector Público, del IAASB Consejo de Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board), del EtC Comité de Ética (Ethics Committee) y del EdC Comité de Educación (Education Committee). Así mismo se podría citar la OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico con los Principios del Buen Gobierno o Gobernanza Corporativa y la OMC Organización Mundial del Comercio con normas sobre mercados y servicios, entre otras.

Así mismo dicha información debe permitir una supuesta eficiencia de los mercados con la asignación eficiente de los recursos, de igual manera alcanzar la reducción de los elevados costos de agencia por la elaboración y auditoria de los estados contables, información que en la medida que sea transparente y confiable disminuye la asimetría en el acceso e interpretación de la información económica-financiera, dada la separación entre propietarios y dirección de las empresas multinacionales, así como en mercados financieros y bursátiles.¹³⁵

Este escenario se hace complejo cuando se ha de facilitar a los usuarios de otros países unos estados financieros comprensibles, lo cual implica varias opciones: la primera, preparar traducciones en el idioma del dicho usuario pero respetando los principios contables y la moneda del país de origen. Una segunda forma es preparar los estados financieros traducidos al idioma del usuario extranjero y preparados en la moneda de dicho usuario, pero conservando los principios contables del país de origen, camino aún complejo para el usuario extranjero al tratar de comprender dichas prácticas contables. Una tercera opción es recalcular los estados financieros sobre una base limitada, donde la revelación de la información se da en las notas de los estados financieros de la compañía, conciliándose generalmente el balance general y la utilidad basada en los principios contables del país del usuario. Una cuarta iniciativa es preparar estados financieros secundarios en el idioma, la moneda y los principios contables del país

¹³⁵Cobra mayor importancia cuando se conoce casos sobre las alteraciones de información contable-financiera que condujo a la especulación accionaria y los escándalos por corrupción de empresas como la Enron (gran multinacional del sector energético), la World.Com y Global Crossing la posterior quiebra, así como los grandes escándalos de Tyco,QWest, K- mart, Adelphia, Vivendi, Dynegy y AOL, entre otras, en el 2000-2001.

De igual manera la estruendosa bancarrota del Banco de Inversión Lehman Brothers en el 2008 que cambio sus cuentas para esconder sus problemas económicos a los inversores, entidades reguladoras y agencias de calificación. El rescate con dinero de la Reserva Federal por operaciones especulativas de los bancos de negocios Bear Stearns que se adquiere por el Morgan Chase, y el Merrill Lynch adquirido por Bank of America. El desmoronamiento por fraude delGoldman Sachs, así como de la también entidad financiera Morgan Stanley (comprado en parte por el japonés Mitsubishi UFJ) y reconvertidas en bancos comerciales. La crisis de liquidez en las principales entidades de crédito inmobiliario Fannie Mae y Freddy Mac, las especulaciones de cobertura de la principal compañía de seguros del mundo American International Group AIG, el debacle y desprestigio de las tres agencias calificadoras de riesgos Standard & Poors, Moody's y Fitch, por no develar mediante sus calificaciones la preparación de la estafa mundial que se venía gestado; el consiguiente descrédito de las compañías de auditorías contables Deloitte, Ernst & Young, PwC. En este mismo marco de sucesos se presenta la pirámide de defraudación por US\$ 50.000 millones del Corredor de la Bolsa de Nueva York Bernide Madoff, las operaciones especulativas y la defraudación de Robert Allen Stanford en el 2009 a través del grupo financiero Stanford Financial Group del cual hace parte el Stanford Bank por US\$ 9.000 Millones, el fraude de Goldman Sachs en el 2010; todos estos hechos recientes ocurridos en la economía de los Estados Unidos de Norteamérica.

de origen para el usuario local y recalculando por completo sus reportes financieros conforme a otros principios contables de los usuarios del exterior. Una Quinta forma es que la empresa multinacional envíe los mismos estados financieros a los usuarios extranjeros y a los nacionales, no haciendo nada para atender las necesidades de información de los extranjeros, opción poco viable si cada vez es más importante obtener capital por fuera del país de origen.

De igual manera como la actuación de dichas multinacionales tiene una gran participación en el Producto Interno Bruto Mundial, lo cual genera implicaciones sociales de gran trascendencia, se ha venido impulsando nuevas necesidades de información de tipo social y ambiental entre otras.

Así las cosas la regulación contable no puede analizarse como un proceso exento de intereses, debe entenderse que está determinada por los actores hegemónicos de los mercados, lo cual obliga a desarrollar estudios de los efectos económicos, tal como se adelantó en el libro 'Efectos de la Regulación Contable Internacional' de Mora, Montes y Mejía (2005).

b. Si se reconoce el carácter normativo de la contabilidad y su relación de fines.

Medios, los efectos económicos de la regulación contable constituirán un sustento obligado en el momento de estudiar la viabilidad de un sistema contable. Bajo tal consideración la estandarización contable deja de ser tema exclusivo de los profesionales del ramo y pasa a involucrar en el proceso regulativo a todos los gobiernos, los proveedores, entre otros, pero también de los profesionales de otras disciplinas como la economía.

La normalización en contabilidad debe estar de la mano con la política macroeconómica, de forma que tal regulación sea un instrumento útil para la consecución de los fines propuestos. En este sentido la implementación en economías 'en desarrollo' de un sistema de información contable complejo y con funciones especializadas que se diseñaron sustentadas en modelos de economías desarrolladas, lleva a que se genere una ruptura entre el modelo económico y el modelo contable.

En este sentido, las economías débiles no se harán económicamente fuertes automáticamente por la implementación de sistemas contables de economías desarrolladas, por el contrario, será un obstáculo para una lectura autentica de las condiciones en las que se desarrolla.

De esta manera, como se expresó con anterioridad, la capacidad que tiene la regulación contable en el proceso de distribución y de asignación de recursos, obliga a que la misma sea considerada como un instrumento en la política macroeconómica y macro-social; de igual forma la academia encuentra la necesidad de participar al lado de todos los afectados por la normatividad contable en los procesos de confección y emisión de reglas contables, lo cual según Tua (1983), citado por Mora, Montes y Mejía (2005, 58) permite concluir que reconocer los efectos económicos que conlleva la normatividad contable, permite a la actividad emisora:

- a. Anticiparse a los efectos económicos y reacciones de los usuarios.
- b. Tener en cuenta las preferencias de todos los usuarios o del mayor número posible de ellos.
- c. Organizar el proceso de emisión de normas de manera que pueda confiarse en que aparezcan las consecuencias esperadas, pero no injustificadas.
- d. Conseguir un equilibrio entre la lógica conceptual y los intereses de las partes afectadas.

Algunos autores se oponen a orientar solo a fines de política económica la regulación contable y sustentan su posición en que tal finalidad llevaría a que se diera una calificación diferente para los miembros de los cuerpos reguladores, una vez que además de ser expertos contables, también deberían ser conocedores de los impactos económicos y sociales, entre otras., lo que llevaría la implementación de otro tipo de normas

Frente a la propuesta de internacionalización de la regulación contable, se hace necesario estudiar las condiciones bajo las cuales se ha de implementar el modelo, además y como punto fundamental se debe profundizar en la esencia del entramado regulativo, conocer su origen, fundamento, objetivos, fuentes teóricas de inspiración y aún buscar el motor de su desarrollo, a fin de descubrir los elementos reales que impulsan tal conjunto de estándares.

La regulación contable internacional hace parte de la estructura hegemónica de los países desarrollados, que exportan al mundo los instrumentos más adecuados

para su desarrollo. Jorge Manuel Gil citado por Mora, Montes y Mejía (2005, 60 y 61) desarrolla siete tesis (de Galtung) donde argumenta tal consideración:

“1. La estructura dominante determinará las técnicas y no al revés: identifica el IASC (hoy IASB) como un organismo que transfiere tecnología desde los países dominantes a los dominados, en estos últimos el proceso de regulación se define como:

‘En el ámbito nacional, en tanto, opera un proceso de distribución del conocimiento y se distinguen focos de desarrollo de esta transferencia, tanto en los usuarios como en la comunicación profesional y académica, mediante cursos, seminarios, reuniones que impulsan la divulgación de la técnica, normalmente sin ningún tipo de revisión adaptativa.

Se pretende forzar el encuadre de la realidad nacional en las técnicas (contables), invirtiendo la relación causal. Sólo en casos muy específicos, se produce alguna adaptación a las condiciones nacionales (principalmente si afectan cuestiones legales, cuya modificación implica tiempos y compromisos políticos que los receptores de las normas no están dispuestos a pagar)’.

2. Se tenderá a adoptar una técnica que induzca una estructura diferente, de manera que aparezca una tecnología que sea, por lo menos, parcialmente compatible con la estructura dominante.

3. La transferencia de tecnología no puede ser nunca un proceso neutral ni desde el punto de vista social ni político.

4. Como la transferencia de tecnología es un proceso muy arraigado y complicado, los debates acerca de las condiciones de la transferencia, no se pueden limitar a las transferencias de técnicas (normas contables) únicamente.

‘Para el transmisor, en nuestro caso el IASB, (como una extensión del poder económico concentrador del capital), una transferencia satisfactoria significa una expansión y una reproducción de normas similares que garantizan homogeneidad en las técnicas y en el lenguaje de los negocios.’

5. Los cambios en la estructura mundial tendrán efectos importantes en el régimen de transferencia de tecnología.

Paradójicamente a pesar de las consecuencias que han traído los modelos foráneos, ‘en la actualidad, la idea de una tecnología autónoma (es decir, estructurada desde nuestras realidades, por nosotros mismos y destinada a solucionar nuestros problemas) no goza de demasiada aceptación académica, se ve como un esfuerzo inútil en el ámbito empresarial y es desplazada profesionalmente por el avance de la internacionalización normativa bajo la forma de homogenización o compatibilidad de normas, técnicas y procedimientos contables’.

6. El cambio de estructura puede generar nuevas técnicas; ‘los cambios internos en la estructura económica han impulsado, como visión necesaria, la adopción de técnicas internacionales’.

7. El cambio de las técnicas puede generar nuevas estructuras.

‘La adopción de nuevas normas de contabilidad puede implicar cambios en las estructuras cognoscitivas, sea incorporando nuevas problemáticas, sea desalentando la necesidad de la investigación, o impulsando requerimientos de postgrado. La carga conceptual de las normas, lleva implícito una esperanza actitudinal (se espera que la profesión y las universidades adopten, sancionen y divulguen la norma, más que la sometan a la contrastación empírica de su aplicabilidad y sus ventajas reales)’ ”.

Así mismo argumentan desde la estandarización, que diferentes estructuras técnico-contables llevan a obtener resultados diametralmente diferentes en los informes financieros, en tal sentido no se puede interpretar de forma similar los estados financieros que han sido confeccionados conforme a principios distintos; las empresas, inversores y otros agentes de los mercados de capitales, las autoridades reguladoras de los diferentes mercados y analistas financieros son cada vez más conscientes de la existencia de diferencias en el entorno y en los métodos y prácticas contables de elaboración de la información empresarial y sus efectos. Datos como los que ofrece Cañibano (2004, 166) respecto a los cambios en los beneficios y en el patrimonio neto en los informe anuales de la entidad española Telefónica en 1996 y el 2001 frente a los criterios contables Estadounidenses, así como en el caso de los de la empresa Alemana Daimler Mercedes en 1993 cuando fue admitida a cotizar en la Bolsa de Nueva York, evidencian la trascendencia de estos efectos.

c. Los diferentes actores reaccionan frente a las posibles consecuencias que conllevan los resultados presentados en los estados financieros, siendo los administradores quienes tienen la mayor capacidad para reaccionar ante las consecuencias adversas que trae un resultado contable. Las reacciones de quienes tienen acceso a la confección de la información contable, se da en dos direcciones; la primera, preparándose para resistir las consecuencias adversas y capitalizar las oportunidades. Una segunda opción es aprovechar la situación de preparadores de la información y proceder a manipularla para generar los efectos esperados, tema abordado por la literatura contable desde el eufemístico término de “Contabilidad creativa”

La “contabilidad creativa” es definida en Mora, Montes y Mejía (2005, 64) como: “la manipulación de los resultados en una resuelta intervención en el proceso de información financiera externa, con el propósito de obtener algún beneficio privado...a partir de manipular la información contable, aprovechándose tanto de lagunas legales como de la discrecionalidad existente en la legislación, con el objetivo de que se presenten los resultados contables deseados, en lugar de reflejar las transacciones de forma neutral y razonable... proceso mediante el cual se utilizan los conocimientos de las normas contables para manipular las cifras anuales...”.

Los gerentes se pueden ver motivados para manipular la información contable, con el propósito de inducir a los diferentes usuarios a una toma de decisiones que favorezca los intereses de la administración, tal procedimiento se ha conocido como la inductancia.

Cano Rodríguez citado en Mora, Montes y Mejía (2005, 64 y 65) anota que “mediante la alteración de los estados contables, el gerente busca la consecución de un determinado efecto económico, entendiendo por tal el impacto de los estados financieros sobre la conducta de aquellos que toman decisiones en negocios, gobierno, sindicato, inversores y acreedores. Así, dado que la información contable es utilizada para la toma de decisiones, el gerente puede condicionarla mediante la alteración de los estados financieros, con la intención de que el decisor actúe de acuerdo con los objetivos del gerente”

La motivación del gerente para ocasionar esta alteración puede buscar influir, por ejemplo, en el incremento del precio de las acciones de la empresa en bolsa o evitando descabros en las cotizaciones o reduciendo así la variabilidad del beneficio para presentar un menor perfil de riesgo en el mercado, persiguiendo a

su vez con esta política que se valore positivamente su labor directiva, incrementar la retribución o estabilizándola y alcanzar mayor prestigio profesional.

De igual manera se puede ver motivado por razones contractuales buscando presentar un beneficio elevado, así como una buena imagen de solvencia y liquidez, persiguiendo con tal política permanecer en el puesto de trabajo o mejorar las condiciones de celebración de contratos. También puede adoptar una posición conservadora buscando presentar un beneficio deprimido o elevadas pérdidas, junto con una imagen deteriorada de solvencia y liquidez, persiguiendo con tal política ahorrar para asegurar remuneraciones futuras o buscar la renegociación tanto de la empresa como de la remuneración gerencial. Así mismo puede buscar el gerente reducir la variabilidad del beneficio para potenciar la confianza en la empresa, persiguiendo con tal política estabilizar la remuneración o mejorar las condiciones para contratar.

Otra motivación que puede tener el gerente para manipular la información contable puede ser por razones políticas y sociales, presentando un beneficio elevado, así como una buena imagen de solvencia y liquidez persiguiendo con tal política cumplir con coeficientes mínimos legales exigidos. De igual manera su posición puede ser conservadora presentado un beneficio deprimido o elevadas pérdidas, junto con una imagen deteriorada de solvencia y liquidez, persiguiendo con esta política reducir las sospechas de rentas de monopolios u oligopolios o evitar la elevación de tarifas por parte del Estado en sectores regulados o reducir la deuda impositiva o presentar una situación problemática para acceder a políticas de subvención, reconversión, regulaciones de empleo, negociación de convenios colectivos. Así mismo puede tener como propósito buscar evitar las excesivas fluctuaciones que deterioren la imagen de la empresa, persiguiendo con dicha decisión reducir las sospechas de rentas monopólicas u oligopólicas o planificar el pago temporal de la deuda impositiva o evitar la elevación de tarifas en los sectores regulados.

La detección de una manipulación de los registros contables, trae consigo consecuencias de diverso tipo: contables, sociales, legales, políticas, culturales y económicas; a continuación se presentará una acotación sobre las consecuencias económicas, tal como lo define Cano Rodríguez citado en Mora, Montes y Mejía (2005, 67 y 68):

Los directivos manipulan los resultados para conseguir determinadas ventajas económicas. No obstante, en varias ocasiones la conexión entre el beneficio

manipulado y el resultado económico deseado resulta indirecta, por lo que es posible que la manipulación no surta ningún efecto; en otros casos puede que si se obtenga. Diferentes corrientes de autores sustentan dos posiciones frente a este aspecto:

a) En cuanto a la efectividad de la manipulación en los mercados financieros, algunos autores defienden que ésta es relativamente escasa. Según ellos los inversores son capaces de detectar la alteración del resultado y no permiten que afecte su toma de decisiones. Así, se ha contrastado cómo la presencia de reducidas provisiones en los bancos ha conllevado a una disminución del precio de las acciones en el mercado, a pesar del incremento del resultado así obtenido. Las cotizaciones de los títulos descienden tras el anuncio de resultados en las empresas que los manipulan para conseguir mayores cotizaciones en las ofertas públicas. En definitiva, en varios artículos algunos autores muestran cómo los inversores no sólo no se dejan engañar por la manipulación del resultado sino que, incluso, pueden llegar a castigar los precios de las acciones si sospechan tal manipulación.

b) Otro grupo de autores considera que la manipulación puede efectivamente conseguir el efecto deseado. Como prueba de ello, esgrimen que, aun a pesar de la escasa fiabilidad que cabría esperar de la cifra del resultado, los inversores ven esta cifra como más informativa que los flujos de caja. En este sentido, se ha demostrado en ciertos casos, cómo la manipulación de resultados consigue incrementar el precio de la acción previamente a la oferta pública de acciones, así como que la rentabilidad futura de los títulos con un bajo nivel de ajustes por devengo¹³⁶-sospecha de realizar políticas contables agresivas-, obtienen mayor rentabilidad, mientras que las empresas con alto nivel de ajustes –políticas conservadoras- obtienen menor rentabilidad.

¹³⁶Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o del devengo contable. Según esta base, los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo), asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan. Los estados financieros elaborados sobre la base de acumulación o del devengo contable informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que suponen cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por todo lo anterior, tales estados suministran el tipo de información, acerca de las transacciones y otros sucesos pasados, que resulta más útil a los usuarios al tomar decisiones económicas. (Marco conceptual IASB, 22).

Una reflexión relacionada con las causas de la recesión mundial del año 2008 hace Joseph E. Stiglitz en su reciente libro ‘Caída Libre. El libre Mercado y el hundimiento de la Economía Mundial’ (2010,44): “El problema de agencia es un problema moderno. Las sociedades anónimas modernas, con su miríada de pequeños accionistas, son radicalmente distintas de las empresas de gestión familiar. Hay una separación entre la propiedad y el control, de modo que los directivos, que poseen muy poco de la compañía, pueden gestionar la empresa en su propio beneficio. También hay problemas de ella a través de los fondos de pensiones y de otras instituciones. Quienes toman las decisiones de inversión –y evalúan el rendimiento empresarial- no lo hacen en su propio nombre, sino en nombre de quienes les han confiado sus fondos. A lo largo de la cadena de ‘agencia’, la preocupación por el rendimiento se ha traducido en un enfoque hacia los rendimientos a corto plazo.

Dado que su remuneración no depende de los rendimientos a largo plazo sino de los precios del mercado de valores, los directivos naturalmente hacen todo lo posible para que suban los precios de las acciones, **incluso si eso implica una contabilidad engañosa (o creativa)**. Su enfoque a corto plazo se ve reforzado por la exigencia de unas elevadas rentabilidades trimestrales por parte de los analistas bursátiles. Ese afán por los rendimientos a corto plazo llevó a los bancos a centrarse en cómo generar más comisiones (y, en algunos casos, **en cómo eludir la normativa contable y financiera**). El espíritu innovador, del que tan orgullosa estaba Wall Street en última instancia, consistía en concebir nuevos productos que generaran más ingresos a corto plazo para sus empresas..., las entidades financieras no estaban interesadas en lo más mínimo en las innovaciones que podrían haber ayudado a la gente a conservar sus viviendas o a protegerla de subidas repentinas en los tipos de interés.” (resaltado por fuera del texto)

En conclusión estos comportamientos económicos han impactado en la regulación contable en la búsqueda de un enfoque predictivo que vaya dirigido a la línea de los negocios, por consiguiente el proceso normalizador que reconoce efectos económicos de la norma contable, debe “integrar en éste a todos los grupos de usuarios cuyos intereses legítimos pueden verse afectados por la contabilidad” (Pina citado por Mora, Montes y Mejía 2005,70).

Continúan citando que como “por efectos económicos se entiende el impacto de los estados financieros sobre la conducta de aquellos que toman decisiones en negocios, gobierno, sindicatos, inversores y acreedores. Se argumenta que la

conducta resultante de estos individuos y grupos pudiera ir en detrimento del interés de otras partes afectadas. La normatividad debe tener presente, entre otros elementos, los intereses, motivaciones y postura del usuario, profesión, empresa y cuerpos reguladores, además de los aspectos sociológicos en el proceso de regulación”

Pero como abundan en la literatura contable ejemplos de presiones que se han producido sobre organismos emisores de normas contables, a lo largo de estas décadas de regulación contable, por parte de sectores de la sociedad, que se han sentido amenazados por los efectos que pudiera tener determinado pronunciamiento contable. Tal afirmación, obligaría a pensar en la regulación contable como un proceso participativo y complejo, donde muchos actores (contables y no contables) deberían de participar en la elaboración de las normas que orienten la preparación y presentación de información económico-financiera.

La realidad es que los Estándares Internacionales de Contabilidad, tienen una fundamentación en las necesidades de las empresas que cotizan en los mercados bursátiles internacionales, tal como lo expresa Mantilla (2002b, 211) “los efectos en términos de mejoramiento de la eficiencia del trabajo de los mercados de capital se encontrarán entre los beneficiados más importantes”.

d. La regulación contable y fundamentalmente la norteamericana ha sido la respuesta de los organismos públicos y/o privados a situaciones de riesgo de la estabilidad económica de la nación y como reacción frente a la gran depresión de 1929, proceso regulador que en su evolución ha tenido una gran influencia en todos los organismos emisores de normas contables en el mundo.

En el subprograma teleológico de Jorge Tua (1983) mencionado en numeral 1.2.2.4.3 del primer capítulo del presente trabajo, establece que la regulación contable se concentra en los objetivos de la información y se reconoce que los estados financieros no deben servir sólo a los inversionistas, ni sólo al manager, sino a todos los interesados en la información contable que emite la empresa.

El informe Trueblood en los Estados Unidos¹³⁷ da nacimiento a dicho subprograma teleológico en la emisión de principios contables (estándares en éste

¹³⁷ La regulación contable norteamericana data desde principios de la década de los años treinta del siglo pasado, que en términos de paradigma y comunidad científica (metodología Kuhn) se puede clasificar en tres etapas, perteneciendo el Informe Trueblood al inicio de la tercera etapa –

subprograma), y se caracteriza por prestar una especial atención al usuario de la información. A partir de allí Jorge Tua identifica tres posibles orientaciones en el proceso de emisión de normas en relación con los objetivos contemplados de la información contable: primero el reflejo de la realidad económica, independiente de cualquier otra consideración; la orientación hacia las necesidades de los usuarios, otorgando preeminencia a la utilidad de la información conforme al paradigma de utilidad; considerar el papel y objetivos del emisor de la información contable, como los prioritarios, es decir los objetivos de la empresa, donde los propósitos del manager y el estamento gerencial, no necesariamente son congruentes con los objetivos de los inversores-propietarios-prestamistas.

El mencionado paradigma de utilidad para la toma de decisiones, debía responder a interrogantes de los usuarios y sus necesidades de información, entre las que se encuentran las siguientes: determinar la presentación y cantidad de información que requieren los usuarios, y encontrar un punto de intersección donde los diferentes usuarios puedan ver reflejadas sus expectativas y sus intereses. En caso de no cumplirse lo anterior, se debía justificar la razón para privilegiar un grupo de usuarios en particular, en detrimento de las necesidades de los otros grupos que confluyen con necesidades de información o fundamentar que la información que se presenta es prioritaria para satisfacer las necesidades de un grupo específico y que no entra en colisión con las necesidades de otros usuarios y por lo tanto constituye una información óptima para suplir sus necesidades.

Justificado en las necesidades de los usuarios, el mencionado informe Trueblood hace las siguientes precisiones:

- Los estados financieros deben hacer hincapié en las transacciones y otros hechos que afecten significativamente a la rentabilidad potencial de la empresa....ésta información debe aparecer en términos de impactos actuales o futuros en la tesorería y debe además, facilitar las comparaciones.
- Los estados financieros deben incluir tanto datos reales como interpretaciones...
- Los estados financieros deben ser útiles en la evaluación de la incertidumbre.

denominada Subprograma Teleológico-. Este informe estableció una serie de objetivos que debían servir de puntos de referencia en la actividad normalizadora del Financial Accounting Standards Board **FASB**: Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera de EEUU.

- Los estados financieros deben informar acerca de series de transacciones y otros hechos, incluidos los cambios en valores, en términos de ciclos de renta.
- a inclusión de pronósticos en la información financiera: “Un objetivo de los estados financieros es suministrar información útil para la predicción. Deben de facilitarse los propios pronósticos de la empresa cuando ella contribuye a mejorar la predicción que pueda hacer el usuario”.
- La relación entre fines de la empresa y objetivos sociales: “Un objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de las actividades de la empresa que afecten a la comunidad y que puedan ser determinadas, descritas y medidas, y que sean de importancia para evaluar el papel de la empresa en su entorno social”.

El *FASB*¹³⁸ buscó encontrar respuesta a varios interrogantes, los cuales denotan que tipo de información contable requiere el entorno: ¿quién necesita los estados financieros?, ¿qué información precisa?, ¿qué información de la necesitada por el usuario, puede suministrarse por la contabilidad?, ¿qué estructura se requiere para facilitarla?, ¿qué clases de usuarios de información contable están presentes?

Se concluye de esta forma que desde un principio de la tercera etapa del proceso de regulación el objetivo de los estados financieros en Norteamérica fue suministrar información útil para la toma de decisiones. Lo anterior le permite afirmar a Tua (1983, 742) que “la regulación norteamericana está encaminada, condicionada y con frecuencia supeditada a la protección de la inversión bursátil, pilar fundamental de su economía”.

De igual manera, hoy se puede afirmar que los estándares internacionales NIC – NIIF, priorizan las necesidades de transparencia y confianza en la protección de los usuarios de los mercados públicos de capitales; situación que no necesariamente coincide con la dinámica de la economía de los países tercermundistas, donde aún no se desarrolla con fuerza la actividad bursátil.

Para determinar la influencia posterior del informe Trueblood en materia de regulación contable, es pertinente compararlo en sus requisitos con las

¹³⁸ **FASB**: Financial Accounting Standards Board (Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera de EEUU.)

características cualitativas de los estados financieros del marco conceptual del IASB (IASB, 1989), en cuanto a comparabilidad, relevancia, confiabilidad y comprensibilidad). (Mejía, 2003, capítulo 2).

La evolución del “Paradigma de utilidad” y su paso a un Paradigma bursátil-interés público¹³⁹, se representa por nuevos y más exigentes elementos en la preparación y presentación de información contable, tal como lo presenta Cañibano (2004, 221): “con el fin de restaurar la confianza de los inversores y proteger a los terceros relacionados con las empresas, los poderes públicos han acelerado los procesos de regulación que venían desarrollándose para incrementar la transparencia informativa y mejorar las prácticas de gobierno corporativo de las sociedades, habiendo sido promulgadas disposiciones de rango legal en distintos países...

...Para el logro de la transparencia informativa, se establecen mecanismos de refuerzo y control del cumplimiento de las normas contables utilizadas en la preparación de la información financiera, basados en la supervisión del control interno y de la auditoría externa por parte del consejo de administración de las sociedades, a través del comité de auditoría que forma parte de los mismos. Igualmente se refuerza el control institucional de la información financiera, en particular de las sociedades cotizadas en bolsa”.

La emisión de normas, en el pasado y hoy, no es un proceso neutral, los organismos reguladores tienen un conocimiento de la influencia que sus pronunciamientos pueden tener sobre las decisiones de sus usuarios, lo que permite considerar que del sesgo en la composición de los organismos normalizadores, se derivan normas que reflejan los intereses de un mayor número de usuarios o de un reducido grupo de interesados; con respecto a este punto es importante recordar que la Presidencia y la Secretaría de la **IASB** hoy **International Accounting Standards Board IASB** desde su fundación el 29 de junio de 1973¹⁴⁰ hasta la actualidad no ha sido ocupada por un miembro de un país subdesarrollado (Mejía, 2003, 26).

¹³⁹ El -Paradigma bursátil-interés público- es una tesis que refleja la orientación actual de los organismos emisores internacionales de estándares contables que se enfoca a los intereses de los usuarios bursátiles y denominan ‘empresas de interés público’ a los entes que participan-cotizan en mercados de valores.

¹⁴⁰ En la instauración de la **IASB** participaron organizaciones profesionales de nueve países: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, México, Reino Unido e Irlanda.

Sobre el peso de los efectos económicos en la normalización se encuentran propuestas diversas, desde los que opinan que la emisión de normas contables se debe realizar en el contexto de un marco conceptual y un plan de coherencia lógica que permita alcanzar objetivos, pero primando a largo plazo los aspectos técnicos; hasta los que consideran que “la regulación contable es materia de política económica, pasando a ser las normas instrumentos de ésta, como forma de poner la contabilidad al servicio de metas nacionales” (Pina, 1988, 6).

“La práctica contable nunca podrá ser neutral” (Pina, 1988, 6), pues al elegir una determinada práctica contable entre un conjunto de alternativas teóricamente consistentes, representa elegir entre diferentes preferencias individuales y posiblemente entre distintos efectos económicos alternativos; desde una óptica epistemológica tal situación se presenta por el carácter normativo de la contabilidad, donde la presencia de juicios de valor no sólo es necesaria, sino inevitable.

Con respecto al desarrollo de las fuerzas concurrentes en los procesos de adaptación o de armonización con el entorno internacional, los países latinoamericanos parecen vivir en la actualidad la disertación que, Tuatini citado por Mora, Montes y Mejía (2005,73), había presentado como dinámica en los países desarrollados:

“El proceso de génesis del estándar contable trasciende las fronteras nacionales y se sitúa en un plano más amplio, como efecto y, a la vez, como causante de la internacionalización de la actividad mercantil; el desarrollo de la normalización contable tiende, por tanto, a la construcción de un cuerpo de principios generalmente aceptados, de utilización en amplias áreas geográficas que exceden el ámbito de actuación de los respectivos países. Así se habla del derecho contable internacional, especie de *lex mercatoria* de la información financiera, de coercitividad tanto mayor cuanto más penetra en las instituciones jurídicas, a la vez que también se alude con frecuencia a la contabilidad internacional, como disciplina digna de ser incluida en los planes de estudio”.

e. La dinámica del desarrollo económico, ha impulsado nuevas necesidades de información, tanto en el campo financiero-estratégico. Como en el campo social, en respuesta a las exigencias crecientes de la comunidad, que ven en la empresa una célula de la sociedad que no puede actuar por fuera de los objetivos macro-estatales previamente establecidos; de forma que las prácticas de revelación que antes eran potestativas de la administración y era la excepción su presentación,

ha venido cobrando fuerza jurídica y es de obligatorio cumplimiento su revelación. Entre las nuevas revelaciones se encuentran las de tipo social y ambiental, tal como lo describe Mejía (2004,160) en la formulación de los nuevos elementos de la información contable.

La economía de mercado ha generado empobrecimiento paulatino (o acelerado) de ciertos países en relación con las naciones desarrolladas y de ciertos sectores poblacionales al interior de los países en comparación con el auge de otros sectores de la población, ofreciendo grandes beneficios en especial para los inversionistas en capital financiero-especulativo. La Nueva Arquitectura Financiera Internacional (NAFI) de la cual hace parte la estandarización contable, busca tener unos mejores instrumentos de control y dominio sobre la información de los sectores donde obtienen las utilidades, para aumentar su influencia y maximizar su beneficio.

Esta condición marcada de desigualdad económica ha llevado a que se genere una presión frente a la responsabilidad social de las empresas, las cuales a pesar de no ser tan fuerte la obligatoriedad jurídica, tal como lo expresa Tua (1983, 659) “la responsabilidad social, se trata de una responsabilidad más ética que jurídica”, sin embargo se ha iniciado un proceso de información y revelación de datos cuantitativos y cualitativos que muestre cuál es el valor agregado social de la empresa; este comportamiento también puede obedecer a criterios éticos o publicitarios que en el largo plazo redundan en el bienestar financiero de la entidad.

Con respecto a la contabilidad social, Tua (1983, 872-875) señala que pueden distinguirse dos áreas interrelacionadas “la información acerca de las realizaciones sociales de la empresa, normalmente en forma narrativa o estadística y, por otro lado, la aplicación de los sistemas de doble clasificación a la medición de dichas actividades sociales”.

Otro requerimiento para la economía y la contabilidad es el tema ambiental: “La responsabilidad ambiental del Estado y por ende de las empresas es cada vez con mayor fuerza un compromiso jurídico, ético y empresarial. A nivel mundial se desarrollan programas tendientes a la conservación de ecosistemas; como lo muestra el ‘Informe Brundtland Hacia un desarrollo sostenible’¹⁴¹: ‘El desarrollo

¹⁴¹ “La estrategia para el desarrollo sostenible tiende a promover las relaciones armónicas entre los seres humanos entre sí y entre la humanidad y la naturaleza”.

sostenible es el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades...' (Comisión Mundial del Medio Ambiente y del desarrollo)¹⁴².

La responsabilidad ambiental es también un vehículo publicitario de las empresas, que aspiran a consolidar sus clientes reales y cautivar potenciales con el atractivo del cumplimiento de la protección medio ambiental; por ejemplo la empresa Alemana VEBA expone "la protección del ambiente es un importante prerrequisito para la supervivencia social como económica a largo plazo; los actuales problemas ambientales deterioran los niveles de vida y las condiciones de producción del mañana".

Los documentos producidos en el ámbito internacional muestran una preocupación real frente al tema. Sin embargo no se ha expedido ningún estándar internacional contable específico que aborde la temática medioambiental, lo que es inexplicable una vez que la gran riqueza de los países en desarrollo (pobres) se encuentra en los recursos naturales. En cambio la riqueza de las naciones desarrolladas está dada por su producción intelectual¹⁴³, ello explica por qué existe un estándar con tal orientación específica, el IAS 38 Activos intangibles (Revisado en marzo de 2004).

La preocupación ambiental ha dado nacimiento a la llamada "contabilidad verde" y la "auditoría verde"; de lo que se prevé tomará gran fuerza en el futuro, donde la responsabilidad ambiental pasará a la conciencia social, más allá del discurso y será cuestión de viabilidad de la vida misma.

Los anteriores criterios de revelación de información, muestran una ampliación del número de usuarios de la información contable (económica - financiera); así la información se orienta además del usuario inversor-acreedor, a la sociedad, a los clientes, grupos ambientalistas, partidos políticos, organizaciones sociales y público en general, que desean y deben conocer las consecuencias contables,

¹⁴² Ver: Rueda Delgado, Gabriel. Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación. En Revista Legis del Contador No 9 (enero-marzo de 2002), p. 11-128; y Gómez Villegas, Mauricio. Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, (abril-junio de 2004); pp. 87-120.

¹⁴³ "No es coincidencia que el 94% del número total de científicos pertenezcan al primer mundo. Aun cuando el tercer mundo representa el 77% de la población mundial... los países desarrollados, con el 23% de la población humana, lideran los sistemas de mercado, controlan la generación, transferencia y comercialización de la tecnología científica. Sólo el 1% de los científicos son latinoamericanos..." Documento: Colombia al filo de la oportunidad. 1994.

laborales, sociales, ambientales, políticas y culturales de las actuaciones de las empresas.

f. El profesor Harold Álvarez (2004, 130) formula la necesidad de volver a los fundamentos éticos en los procesos no sólo de regulación contable, sino de toda la dinámica propia de la economía, planteando la necesidad de una regulación supervisada o dirigida por principios éticos y no por una auto-regulación cifrada por la ambición lucrativo-financiera del capital especulativo.

“Ya se ha visto como la auto-regulación, tan defendida desde los estrados neoliberales del modelo único, no es ninguna garantía de transparencia y, a la larga, de seguridad del propio sistema capitalista de libre mercado”.

“Cuando estas circunstancias de corrupción y de atropellos se convierten en el diario acontecer del alma del sistema, como hoy se presenta en los estrados más significativos y representativos como son los principales mercados de valores del mundo, es necesario un viraje hacia los fundamentos, un regreso a los principios del sistema para ver si éste tiene salvación”.

“Volver a los fundamentos éticos nos da la oportunidad de esclarecer cuáles son los propósitos de los sistemas políticos y económicos, y de orientar acciones tendientes a eliminar comportamientos anómalos cuya presencia produce efectos nocivos para los conglomerados sociales, sobre todo para aquellos que dependen de las decisiones de los directivos políticos y empresariales, que son la mayoría de los miembros de la sociedad. Así mismo nos permite determinar cuál es el papel que juega, así sea en principio, un comportamiento ético de una empresa, de un profesional, o una orientación ética en la regulación. En la medida en que adoptemos una ética que dé cuenta de la búsqueda del bienestar para la mayoría, estaremos negando la conveniencia de la adopción de éticas polivalentes, a la luz de cuyos postulados cualquier comportamiento es defendible y conveniente para el sistema político-económico”. A pesar de considerarse el tema como un deber ser académico, la realidad actual es que las prácticas especulativas derivadas de manejos de la información que condujeron al mundo a la recesión del 2008, hasta la incertidumbre de una nueva recesión global en nuestros días, justifica retomar esta discusión.

La propuesta del profesor Álvarez (2004, 144) busca, en conclusión, proponer para los diferentes países la construcción de un modelo contable propio, que responda a sus intereses y condiciones; no como una negación de la globalización sino por el contrario como un reconocimiento de la internacionalización y una

intencionalidad de participar, pero en condiciones de dignidad y no como mero instrumento de transferencia no reflexiva de modelos importados.

Desde esta perspectiva socio-epistemológica se puede afirmar que la adopción de un modelo contable no puede ni debe hacerse por transcripción de contenidos de modelos vigentes en otros entornos, salvo que las condiciones políticas, económicas y sociales sean equivalentes. Afirmar y proponer algo diferente como la adopción mecánica de normas contables desarrolladas para realidades diferentes a las propias, significa el desconocimiento craso de la disciplina contable, situación que ha prevalecido en nuestro país, donde se han vivido varias experiencias regulativas copiando los contenidos normativos de otras propuestas vigentes en otros entornos que han arrojado resultados lamentables.

CAPÍTULO 6

6. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA PERTINENCIA DEL PROCESO DE ADOPCIÓN DE ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y REPORTES FINANCIEROS NIC-NIIF EN COLOMBIA.

La regulación contable internacional se encuentra con entornos particulares donde se pueden presentar entre otras las siguientes situaciones:

- a) Entornos sin tradición en la regulación contable, lo que lleva a que adopten la normativa internacional sin un mayor juicio crítico.
- b) Entornos con alta tradición en la regulación contable, lo que implica un análisis de los efectos que trae la implementación de una nueva norma; donde se puede elegir entre:
 - Abandonar la norma nacional e implementar la internacional.
 - Continuar con la norma nacional, sin considerar la internacional.
 - Implementar la internacional mejorándola en los aspectos más significativos de las particularidades nacionales (estudio del entorno).
 - Continuar con la norma nacional, mejorándola con los aspectos más relevantes y significativos de la normatividad internacional.
- c) Entornos sin tradición en la regulación contable, pero donde se ha desarrollado un fuerte sentimiento nacionalista y a pesar de sus debilidades en materia regulativa, se opta por la construcción de un modelo contable propio.

La aceptación de una nueva normatividad, depende de múltiples factores en los que se incluye el grado de aceptación de la norma tradicional vigente, la costumbre a utilizar modelos de innovación permanentemente, las dificultades y capacidad de respuesta a las necesidades de los usuarios de la norma tradición y

la nueva propuesta, la relación costo-beneficio de la nueva normatividad, la comprensibilidad y fácil adaptabilidad de la nueva propuesta, entre otros factores, en los que se incluyen elementos de tipo educativo, jurídico y económico.

En términos de Tua (1983,908) la innovación contable presenta unas características que son considerados factores esenciales en el procedimiento de implementación de una nueva norma, los cuales se enumeran en cinco puntos:

- Ventajas relativas percibidas.
- Compatibilidad con las pautas de comportamiento y valores existentes.
- Complejidad de utilización.
- Posibilidad de implantación parcial.
- Comunicabilidad de la innovación.

Una innovación tiene mayor posibilidad de aceptación si se considera que será útil para los diferentes usuarios que serán cubiertos con el cambio, pero también es necesario que se muestre como tal y que los usuarios efectivamente perciban tal consideración.

La nueva norma debe ser compatible con los patrones culturales del entorno, en caso de ser totalmente opuesto dicha dinámica de cambio puede traer mayores dificultades o presentar la necesidad de hacer un proceso de adopción más lento y hasta parcial.

La complejidad del nuevo sistema puede retrasar su comprensión y habilidad en el manejo por parte de las autoridades regulativas, académicos y profesionales locales, la aceptación por parte del entorno se dará cuando exista un dominio efectivo sobre su práctica, un conocimiento teórico que justifique la superioridad metodológica y un estudio de impacto general que amerite su implementación. La estandarización internacional a través del *International Accounting Standards Board IASB* ha presentado una dificultad en su proceso de aceptación por parte de los entes empresariales y nacionales, entre otros factores por el grado de complejidad de su estructura, una vez que fue diseñado para las empresas que participan en una dinámica propia del capitalismo financiero, situación muy lejana a la realidad mercantil-empresarial de otras naciones como Colombia.

Otro factor que facilita o dificulta la implementación y aceptación de la innovación normativa es la posibilidad de aplicación parcial o progresiva de la normatividad, lo que permite que los diferentes entes dependiendo del grado de avance en el dominio y comprensión de la nueva regulación, acompañado de la evolución de su actividad económica puedan paulatinamente insertar el nuevo modelo. La regulación internacional del *IASB* es explícita al prohibir la adopción parcial del cuerpo de estándares aplicables, tal como se desprende de los siguientes párrafos:

La NIC 1 en su párrafo 11 expresa: “Toda empresa cuyos estados financieros sigan los Estándares Internacionales de Contabilidad IAS (NIC, hoy NIIF), debe dar cuenta de este hecho. No debe declararse que los estados financieros siguen los Estándares Internacionales de Contabilidad, a menos que aquéllos cumplan con todos los requisitos de cada Estándar que les sea de aplicación, así como las interpretaciones pertinentes que sobre las mismas haya emitido el Comité de Interpretaciones SIC (hoy IFRIC¹⁴⁴)”. La misma exigencia es ratificada y explicitada en la NIIF 1 ‘Adopción por primera vez de Estándares Internacionales de Reportes Financieros’.

La posibilidad de comunicación de los efectos de la nueva regulación cumple un papel importante en la estructura de armonización o adaptación -enfoques excluyentes- (Mejía, 2004), la comunicabilidad y aceptación hace partícipes a todos los actores desde el manager y su estamento gerencial, los inversores propietarios y los inversores prestamistas, hasta el gobierno y el público en general, tal situación compromete la norma con la necesidad de utilizar un instrumento pedagógico que logre la comprensibilidad por parte de los diferentes grupos de interés que concurren en el uso de información contable.

En el proceso de implementación de una normatividad nueva concurren dos estrategias fundamentalmente: la aceptación de adopción voluntaria y la jurídica de implementación obligatoria; la primera común de los países con tradición de regulación de carácter privado, donde los organismos profesionales con gran trayectoria en el tiempo y alta experiencia teórica aprueban la norma a partir de procesos de feed back entre los usuarios, necesidades, realidad y regulación; la segunda estrategia de tipo jurídico-obligatorio es típica de países con tradición regulativa de carácter público-oficial, donde la participación de los gremios

¹⁴⁴Léase Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera CINIIF

profesionales y otros grupos de interés en la elaboración de la norma es muy baja o inexistente, por lo que la norma es iniciativa y potestativa de la autoridad gubernamental, como en la práctica se ha venido dando en el proceso de implementación en el caso Colombiano, donde su discusión parece alejada de la mayoría de los centros profesionales, empresariales y académicos.

Tradicionalmente los países del área continental son ubicados en el ambiente regulativo en la estrategia pública-coercitiva, mientras que los países angloparlantes se ubican en la estrategia privada-profesional-de aceptación; tal situación no puede ser definitiva en el tiempo, en el caso norteamericano tan ilustrado ejemplo de regulación profesional, viene dando un viraje hacia un mayor control de tipo estatal-público de la regulación contable, a partir de los escándalos que desataron la pérdida de confianza y que se ilustra en los casos representativos de Enron-Andersen y las empresas de alta tecnología (o punto-com), y el de las alteraciones contables que soportaron las especulaciones financieras del Lehman Brothers y otros intermediarios financieros e inmobiliarios norteamericanos que condujeron a la ya mencionada recesión del 2008, que gestándose en EEUU se propago por el mundo desarrollado y las principales economías emergentes fundamentalmente. Muchos directivos y ejecutivos lograron burlar la autoridad como resultado de la aplicación de la contabilidad creativa, donde se presentan acciones incorrectas pero no posibles de penalizar jurídicamente. Las autoridades sin embargo tratan de buscar los vacíos en las actuaciones de tales agentes, para encontrar el punto donde termina la ingeniería contable y se pasa al terreno del delito financiero; pero la desregulación estatal creada mediante leyes y la contabilidad engañosa generan impunidad frente a estas conductas especulativas, en contra el interés general por parte de los directivos involucrados en dichas prácticas que buscaban obtener un rápido y exorbitante enriquecimiento personal, lo cual lograron.

La regulación de carácter público es mucho más común (sin ser exclusiva) en los países sub-desarrollados con escasa o nula experiencia en los procesos de regulación, investigación y aplicación práctica de modelos propios. El proceso de emisión de normas contables presenta tan variada gama de dificultades, que la presentación de una normatividad-impositiva foránea, aparentemente relevante, significativa y de mayor desarrollo técnico-teórica que la local, no representa muchas dificultades en su aceptación y aplicación gracias a las debilidades de la regulación local, tal como parece darse en el caso Colombiano.

Ante la próxima implementación de estándares Internacionales de Información Financiera en Colombia, es necesaria (aunque tardía) la discusión sobre si se adoptan o armonizan las NIIF para entidades de interés público y para Pymes propuestas por los organismos internacionales.

De la aplicación de una u otra dinámica, se derivan diferentes productos: la adopción del estándar o norma internacional se orienta a eliminar todo el contenido regulativo nacional y a validar como un todo la normativa internacional; pero si los objetivos políticos y económicos del país no son coincidentes en su totalidad con los del entorno internacional del cual se da cuenta en la norma, se debe adelantar un proceso de armonización que garantice la presencia y mantenimiento de tales objetivos como orientadores de nuestro proceso informativo contable y de control.

La armonización significa, para el caso Colombiano por ejemplo, que el modelo contable debe ser desarrollado conforme a las necesidades del entorno, dentro de las que aparecerán consideradas también necesidades del entorno internacional, y en tales circunstancias, el modelo contable incluiría algunos procesos, mediciones y dinámicas informativas impulsadas por el entorno internacional, pero como parte de un modelo contable nacional. Sin diagnósticos claros y actualizados sobre nuestra realidad económica y sin voluntades frente a esta importante discusión, que algunos contables consideran bizantina, ¿cuál será el producto contable a aplicar en Colombia? ¿Qué pasará, cuando en el anteproyecto del gobierno nacional que propone la reforma del contenido regulatorio contable, se da por descontado, como necesaria y conveniente para que el país pueda alcanzar altos estándares de desarrollo económico, financiero y social?

Entre las críticas más comunes que se pueden presentar a la regulación local pública se encuentran: regulación sin justificación y fundamentación de tipo teórico-investigativo; alta influencia de sectores políticos buscando favorecer los intereses de minúsculos grupos privados desconociendo otros actores afectados por la regulación; la normatividad estatal es rígida y no logra tener la movilidad que exige el cambio permanente, lo que evita que dicha regulación sea el resultado de una consulta permanente con la realidad y las necesidades de los usuarios; el Estado no destina los recursos económicos suficientes para que la norma contable se oriente por las últimas innovaciones teórico-técnicas desarrolladas en las investigaciones de punta a nivel mundial, entre otras.

Otro aspecto a considerar lo plantean Mejía, Mora y Montes (2007a, 42 y 44) cuando expresan que “se ha considerado por parte de diversas autoridades contables a nivel mundial, que la existencia de unos procedimientos y políticas contables de alta calidad, constituyen un antídoto de alta efectividad frente a los riesgos de manipulación de información empresarial. Un buen sistema contable, debe ser acompañado de unos procedimientos de auditoría acordes con las exigencia de alta calidad y pertinencia en los procesos de verificación.

...

La separación de propietarios y administradores ha generado altos niveles de riesgo en la entidad. La manipulación contable, contabilidad creativa e ingeniería financiera, son el resultado de la intencionalidad del manager de influir en las decisiones de los usuarios de la información. Existe contabilidad creativa, porque ciertos usuarios utilizan los estados financieros para tomar decisiones.”

Los citados autores mencionando a Elvira y Amat (2007) señalan las siguientes definiciones de manipulación contable:

- a. “La manipulación contable se basa en el deseo de influir en la percepción del riesgo empresarial que tienen los participantes de los mercados financieros, también conocidos como inversores”.
- b. “Intervención en el proceso de elaboración de información financiera y contable, con el claro propósito de obtener algún beneficio propio”;
- c. “La manipulación tiene lugar cuando los directivos hacen uso de la discrecionalidad y la subjetividad inherentes a su posición en la elaboración de los estados financieros, con el objetivo de inducir al error a los inversores y de ajustar las cifras a los requisitos impuestos por contratos basados en datos contables”
- d. “Es la selección de técnicas por parte de la gerencia de la empresa para obtener un nivel de beneficios deseados, sirviéndose de la flexibilidad permitida por los principios de contabilidad generalmente aceptados de los distintos países”;
- e. “Cualquier acción que afecte la cuenta de resultados y que no da ventaja económica a la organización, será a largo plazo en detrimento de la empresa”;

Existen también visiones favorables con respecto a la manipulación contable:

- f. “Las manipulaciones realizadas son para mejorar la impresión de los inversores en las compañías”; y
- g. “Las prácticas manipuladoras constituyen una solución óptima al problema de la agencia entre accionistas (principal) y gerente (agente)”.

A pesar de la filosofía de las NIC-NIIF de sustentar su regulación en el paradigma de utilidad para la toma de decisiones, los desarrollos técnicos de los estándares los especializan para las entidades de interés público. Los usuarios distintos a los proveedores de capital de riesgo, deben de utilizar los estados financieros generales con fines externos y extraer de los mismos la información requerida.

Si bien el paradigma de utilidad pretende ofrecer información equitativa para todos los actores institucionales, en la práctica se privilegia unos sectores, por ende otros son afectados. Surge de esta forma el problema de la información asimétrica, es decir, la información que tiene uno de los actores del mercado es superior en calidad y cantidad a la que poseen otros actores del mercado.

La regulación contable pretende disminuir los riesgos que se presentan en materia de acceso a información contable, fruto de ello se propone actualmente el modelo universal. Lo anterior no indica que la misma sea objetiva. Para muchos se trata de la imposición de uno de los actores del mercado, de un modelo proclive a sus intereses. Una de las soluciones posibles, es desarrollar diferentes regulaciones, para los diferentes tipos de entidades que operan en el mercado.

El planteamiento de alternativas tales como la defensa de un solo cuerpo regulativo que satisfaga los intereses de todos los tipos de entidades y usuarios, frente a los que defienden la necesidad de construir diferentes cuerpos regulativos para cada uno de los sectores empresariales, tal situación es fruto de los resultados insatisfactorios que arroja la información contable en su función de herramienta útil para la toma de decisiones.

Mejía, Mora y Montes (2007a, 47y 48) citan al Profesor Harold Álvarez (2007) cuando hace una crítica a la valoración razonable del IASB, identificándola como un instrumento al servicio de los intereses del capital especulativo, siendo un procedimiento que no favorece los usuarios de otro tipo de inversión o empresa. Los siguientes términos son ilustrativos al respecto:

“El valor razonable, columna vertebral del modelo agenciado por IASB. A veces (pero sólo a veces) se exige que la transacción se realice en un ámbito de mercado activo, considerado éste como aquel escenario donde existen múltiples bienes homogéneos de condiciones similares al activo u obligación objeto de negocio, precios debidamente informados al público y múltiples oferentes y demandantes en el mercado.

Un mercado activo, bastante raro por cierto, dadas las actuales formas monopolistas y oligopolistas de dominio de las grandes empresas transnacionales, implica una cierta seguridad y neutralidad en el proceso de fijación de precios, que no estaría garantizada en los casos en que no se presenta esta clase de mercado, posibilitando en estas últimas circunstancias las manipulaciones de precios, como las que se presentaron a finales de los noventa y que produjeron los grandes escándalos financieros ampliamente conocidos que no produjeron pérdidas precisamente a los grandes sino a los pequeños ahorradores e inversionistas.

Dada la tendencia dominante de imposición de las condiciones de libre mercado, esta alternativa de valoración tendrá amplio respaldo en el futuro de las relaciones económicas internacionales. Es otra versión de la valoración neoclásica que se aplica, en principio, a bienes cuyo comercio no es tradicional en el mercado, sino que han sido desarrollados por avances tecnológicos-técnicos, como los bienes intangibles o los activos financieros. Sin embargo, es una alternativa que se está extendiendo a casi todo tipo de bien que intercambie en un mercado y cuyo comercio sea de suficiente importancia para interesar a los mercados financieros.

Finalmente, lo que esta dinámica valorativa significa, es la de poner toda la información contable de las economías mundiales al servicio del gran capital financiero, arriesgando la supervivencia de muchas pequeñas y medianas empresas que no podrían financiar diversos sistemas de contabilización y, por ello, quedarían sin su bitácora de vuelo la información pertinente para soportar la gestión empresarial. De paso afectando profundamente las economías de los países de origen, que ya han visto cómo sus indicadores de empleo, crecimiento y pobreza marcan la magnitud de la crisis producida.

La mayoría de países, incluso los desarrollados, muestra la gran importancia porcentual que tienen las empresas micro, pequeña y mediana, entidades que generalmente no requieren informar al público en general, puesto que son empresas unipersonales o familiares, cuya financiación proviene de capitales

domésticos, préstamos bancarios, ahorros y por lo tanto no necesitan recurrir al capital financiero de riesgo”.

Continúan señalando Mejía, Mora y Montes que conforme a lo anterior el modelo IASB solo responde a los intereses de un usuario, el financiero o bursátil. La contabilidad debe dar respuesta a diferentes usuarios, con condiciones distintas, en el acceso a la información financiera de la entidad. Pero los responsables de la preparación y presentación de estados financieros, tienen grandes ventajas frente a los usuarios que sólo se limitan a ser receptores de dicha información.

La contabilidad creativa, práctica muy común en Colombia en procesos conducentes a la evasión y elusión tributaria, es un tipo de manipulación contable, que utiliza los vacíos que tiene la normatividad para aplicar la interpretación que sea más conveniente a sus intereses.

Tal como se señaló con anterioridad en este trabajo, en el trasfondo de los sectores críticos de la contabilidad creativa, pervive un criterio de verdad superior, que los mismos suponen como interpretación correcta o suprema. Las interpretaciones distintas a los criterios de la normativa hegemónica son consideradas desviaciones. Considerar que todas las interpretaciones de la normatividad contable distintas a la tradicionales sean un delito contable, es una forma simplista de negar el juicio crítico del profesional contable.

No todas las aplicaciones atípicas de los procedimientos contables deben ser consideradas prácticas delictivas. El profesional de la contaduría tiene no sólo la opción sino la obligación de estudiar cada situación a ser reflejada en los estados financieros, evaluando cuál es la más recomendable conforme a los supremos intereses del interés general. En ocasiones el interés general exige apartarse de las orientaciones de mayor aceptación.

Es evidente que la manipulación contable es aplicable en las entidades donde la administración es distinta al propietario, pues existe entre ellos un acceso asimétrico a la información, agravado por la diferencia de propósitos y objetivos, lo que hace que el estamento gerencial se encuentre tentado a desinformar a los inversionistas, con el objeto de lograr un favorecimiento conforme a sus propios objetivos.

La manipulación puede tener diferentes objetivos, tan opuestos que pueden llevar en ocasiones a reflejar utilidades altas o bajas, según sus intereses. Si una

entidad se encuentra a punto de emitir acciones en el mercado o en proceso de fusión, le interesa mostrar utilidades altas; si por el contrario se encuentra en un proceso de recompra de acciones, o los inversionistas mayoritarios desean comprar acciones a los minoritarios, muestran una situación crítica de la entidad con el objeto que las acciones bajen dramáticamente de precio.

Diferentes autores han establecido que los estándares internacionales de contabilidad y de reportes financieros constituyen un antídoto contra la práctica de la manipulación contable; al considerar que estándares uniformes y con menores opciones reducen la posibilidad de tales procedimientos. Mejía, Mora y Montes (2007 a) consideran que tal apreciación no debe ser asumida en términos absolutos, debiendo ser analizada en profundidad.

El desarrollo de los temas propios de la manipulación contable afecta primordial, pero no exclusivamente a las grandes empresas, que han de escindir la propiedad y el control. Pero las organizaciones de menor tamaño que constituyen el mayor porcentaje de las empresas en la mayoría de países del mundo, a lo cual no es ajena la economía Colombiana, presentan problemas de manipulación contable distintos, que no son abordados a fondo por las regulaciones internacionales. Otras en alto número carecen de contabilidad o la utilizan con fines tributarios.

La teoría contable constituye un faro orientador para que, en circunstancias como la presente, se opte por decisiones sensatas, tomadas a la luz de la reflexión propia de las ciencias sociales, en consideración a propósitos claramente establecidos y que signifiquen acciones dirigidas a la solución de los problemas que afectan nuestra realidad social.

La realidad socioeconómica de un país requiere para su adecuada representación, del esfuerzo conjunto de diversas disciplinas como la sociología, la política, la economía y la contabilidad. Cuando se habla de modelo contable propio, nos estamos refiriendo a una pieza de un complejo rompecabezas que debe estar pensado como un todo; por ello no puede hablarse de un modelo contable de forma independiente, por ejemplo, de la política económica que debe haberse trazado luego de una evaluación sociológica, económica y de una valoración de las condiciones políticas del entorno en referencia. El modelo contable juega un importante papel en el proceso de aplicación de las políticas económicas, ya que informa y controla los resultados a partir de la adopción de sus objetivos que los deriva en correspondencia con tales políticas.

Tomando la orientación económica como marco genérico de referencia del entorno, debemos establecer algunos condicionantes complementarios para avanzar en el delineamiento de algunos de los principales aspectos que deberían orientar el modelo contable para Colombia. Recuérdese que en el caso Estadounidense la regulación contable es el reflejo de la realidad económica, la regulación norteamericana se orienta decididamente hacia la protección de mercado de capitales, dado el papel que las Bolsas y el tráfico de títulos que juegan en la economía de este país.

La globalización como fenómeno irreversible produce una cantidad de nuevos fenómenos socioeconómicos y políticos que vuelven más compleja la realidad, con lo que cualquier intento de reflejar las circunstancias reales en una representación tecnológico-técnica constituye una labor más exigente a la hora de proponer soluciones válidas. En este marco global, la realidad de países como Colombia se debate hoy en un momento histórico en el que confluyen tanto circunstancias internas (dificultades en procesos de integración económica apropiados; debilidad de sus estructuras productivas; altos niveles de desocupación y subempleo profesional y laboral en general, articulación económica asimétrica y dependiente de decisiones extra-regionales, insuficiencia de productividad, marginalidad e inequitativa distribución de la riqueza, corrupción generalizada y débil cohesión nacional, bajos niveles de competitividad, entre otras), como exógenas (revolución tecnológica, redistribución política y económica por la derrumbe del mundo socialista; cambios en las dimensiones y requerimientos de los mercados financieros, endeudamientos compulsivos con apalancamientos negativos, limitaciones a la concepción de soberanía y nuevo orden geopolítico, entre otras)¹⁴⁵

Tradicionalmente el mensaje contable ha estado al servicio de intereses extraños, cercanos a los del gran capital, pues en general las regulaciones han recibido las orientaciones a partir de procesos de transferencia de contenidos regulativos norteamericanos o internacionales, los cuales se han aplicado en ausencia de la necesaria reflexión teórica y sin la adecuada evaluación de sus resultados.

Es ésta una perspectiva muy diferente a la propuesta desde las barreras de los internacionalistas contables, a quienes parece no preocuparles las condiciones internas del país, sino su predisposición para que los grandes capitales realicen su

¹⁴⁵ Gil, Jorge Manuel. Conocimiento Contable e Identidad Latinoamericana. Conferencia dictada en el XVI Congreso Nacional de FENECOP. Manizales, Marzo de 2002.

reproducción ampliada, no importando que esto se haga a costa de las riquezas acumuladas por largas décadas de esfuerzos del trabajo nacional.

Se requiere no perder de vista orientar la información contable hacia la elaboración de bases de datos que posibiliten su uso en la conformación de la macro-contabilidad regional y nacional. También impulsar la contabilidad analítica (de costos) y de gestión para promover el desarrollo de actividades empresariales en áreas de complejidad media (industria liviana, tecnología blanda) ya establecidas en otros países (química, metalmecánica, textil, alimentos procesados, entre otros), que pueden producirse con ventaja en Colombia. Nuevos estados financieros que informen sobre el valor agregado producido por las unidades empresariales y sobre indicadores de gestión, mando y control que permitan orientar las decisiones organizacionales, los cuales deben ser desarrollados y adaptados a las necesidades de nuestro entorno de medianas, pequeñas, micro y famiempresas MIPYMES

La Misión Pyme¹⁴⁶ plantea que según el censo general del DANE del 2005, la estructura empresarial colombiana¹⁴⁷ está conformada por microempresas el 96,4%, pequeñas el 3%, medianas el 0,5% y grandes empresas el 0,1%, con una ubicación geográfica concentrada en cinco Departamentos Cundinamarca-Bogotá, Antioquia, Valle, Santander y Atlántico que centralizan el 79% de las grandes empresas y el 62% de las microempresas y las pymes del país.

Las microempresas en Colombia en su mayoría ocupan menos de 5 empleados y se dedican a desarrollar actividades del sector comercio (especialmente al por menor) 47,3%, del sector servicios 39,1% y a la industria 11,1%. Tienen como características altos niveles de informalidad, bajos niveles de asociatividad, estrechez de los mercados a los que se dirigen sus productos (mercados que son locales y de bajos ingresos, donde los requisitos de calidad, precio y volumen son poco exigentes), bajo nivel tecnológico y de formación de sus recursos humanos, baja capacidad para llevar a cabo actividades rentables con poca capacidad de expansión, y limitado acceso al sector financiero.

¹⁴⁶<http://www.misionpyme.com/cms/content/view/107/41>

¹⁴⁷La ley 590 para el fomento de la micro, pequeña y mediana empresa, las clasifica así:
microempresa: personal no superior a 10 trabajadores y activos totales inferiores a 501 salarios mínimos mensuales legales vigentes smmlv.
pequeña empresa: personal entre 11 y 50 trabajadores y activos totales entre 501 y menos de 5.001 smmlv.
mediana empresa: personal entre 51 y 200 trabajadores y activos totales entre 5.001 y 15.000 smmlv.

Los altos niveles de informalidad de estas microempresas se reflejan en el elevado número de empresas que no pagan impuestos 53,5%, no llevan registros contables 42% y no tienen registro mercantil 45%; niveles de informalidad que son mayores cuando menor es el tamaño de la microempresa.

En materia del apalancamiento que usan las microempresas al momento de iniciar su negocio proviene el 72% de los ahorros acumulados por la familia y de ingresos de trabajos anteriores, el 16% de préstamos de amigos y familiares, el 4% de las ONG y solo el 5% de los bancos u otros intermediarios financieros, lo que refleja el limitado acceso al mercado financiero.

Las pequeñas y medianas empresas en Colombia se dedican a una gran variedad de actividades del sector servicios el 59,2%, el comercio el 21,5% y la industria el 19,3%. Se estima que un alto porcentaje lleva a cabo prácticas empresariales informales, debido al alto costo que implica operar en la formalidad.

Las características que limitan el desarrollo de este tipo de empresas son: baja capacidad de innovación, el bajo uso de tecnologías de la información y comunicaciones (Tics), el limitado acceso a financiamiento adecuado, los problemas para la comercialización de sus productos y para la obtención de insumos, así como la limitada participación en el mercado generado por la contratación pública.

Según dicho estudio, al valorar la incidencia de las mipyme en el panorama empresarial colombiano de la industria manufacturera, según la encuesta anual manufacturera, permite conocer que son el 96,4% de los establecimientos, el 45% de la producción manufacturera, el 66% del empleo industrial, el 40% del total de los salarios y el 37% del valor agregado, ubicadas principalmente en los sectores de alimentos, cuero, calzado, muebles y madera, textiles y confecciones, artes gráficas, plásticos y químicos, metalurgia y metalmecánica, y autopartes. En materia de comercio exterior se indica que el 50% de las empresas exportadoras del país son pyme que realizan el 25% de las exportaciones no tradicionales, pero que solo participan con éxito en los mercados externos el 18,6% de dichas pyme.

La pregunta sería: ¿si esta estructura empresarial colombiana hace referencia a los usuarios para los cuales están diseñadas de las Normas Internacionales de Información Financiera o más bien demanda de la contabilidad analítica (de costos) y de gestión para promover el desarrollo de sus actividades

empresariales?. La respuesta es que se necesitan estados financieros que al informar sobre el valor agregado producido por las unidades empresariales y sobre indicadores de gestión, mando y control, desarrollados y adaptados a las necesidades de nuestro entorno de medianas, pequeñas, micro y famiempresas MIPYMES.

Igualmente es necesario desarrollar la contabilidad del valor (valor de realización) para ser aplicada en la valoración de empresas que se oriente a determinar el monto de la riqueza empresarial, tanto pública como privada, que sirva de garantía y control para la protección del patrimonio nacional, por ejemplo, en los casos de venta de empresas a inversionistas extranjeros.

Es necesario orientar la información y control contable hacia la valoración (valor de reposición) y protección del capital productivo de las organizaciones nacionales. Ello requiere del desarrollo de métodos finos de corrección de datos afectados por fenómenos de inflación y devaluación monetarias, de depreciación por uso, por obsolescencia o por cambio tecnológico. Asimismo se requiere de procesos investigativos que informen sobre aspectos más del futuro y del presente, que del pasado. Por ello los estudios de adopción de metodologías de valuación actual, presente neto y futuro, deben marcar la pauta en los procesos de modernización informativa contable.

Impulsar estudios de inventario, clasificación, medición-valoración (de ser posible) y control de la riqueza natural ambiental. Esto exige un proceso riguroso de investigación inter-disciplinaria que convoque el aporte de múltiples saberes como la biología, la ecología, la economía y las matemáticas, entre las principales, como fundamento de la propia reflexión contable que debe aportar los elementos para contabilización de este patrimonio.

Estimular la Investigación contable para el desarrollo de modelos informativos y de control productivo, propios de las actividades agropecuarias, con miras a favorecer la producción nacional que garantice la seguridad alimentaria del país.

Los puntos esbozados arriba constituyen algunos de los frentes de trabajo investigativo que los profesionales contables deberían acometer si desean contribuir al desarrollo del país en condiciones de independencia, todo ello en concordancia, con las orientaciones de una política socioeconómica establecida a partir de los requerimientos de la nación.

La tendencia mundial dominante es la de orientar la información hacia la protección del capital financiero, buscando la garantía y seguridad de los grandes capitales transnacionales. La Nueva Arquitectura Financiera Internacional en la actualidad se representa en las entidades de tipo multilateral que estandarizan en todos los campos las relaciones comerciales: políticas monetarias y fiscales, tratamiento de datos en su presentación y revelación, conductas empresariales, políticas bancarias y de mercados de valores, seguros y por ende la información contable y de auditoría, entre otras.

Ningún proceso de armonización que pretenda ser útil a los usuarios de la información contable, puede desconocer las particularidades de los diferentes contextos, sólo es posible formular una normatividad común de universal utilidad, cuando las prácticas y conductas económico-empresariales sean comunes. Mientras existan diferencias en la dinámica empresarial a nivel mundial, cualquier sistema pretendidamente internacional, deberá reconocer las especificidades de cada sistema; considerando que la regulación debe entenderse como una política que se orienta a promover y lograr el bienestar económico y social.

CONCLUSIONES GENERALES

Existen autores como el francés J. Dumarchey que consideraron que la contabilidad pertenece al grupo de las ciencias económicas y sociales, y estudian las relaciones que existen y deben existir entre contabilidad y economía ya que la contabilidad no puede referirse más que a cuestiones de producción, distribución y consumo de las riquezas.

Otros autores critican esta teoría económica de las cuentas y muestran claras diferencias de la contabilidad frente al uso de conceptos empleados por la ciencia económica como valor, ciclo económico, empresa y capital, entre otros, sin decir con ello que la contabilidad no sea extraordinariamente importante desde el punto de vista económico. Se debe recordar que la contabilidad suministra a la ciencia económica una parte de los datos que ésta, dentro de su cometido, ha de interpretar y reducir a síntesis que, a su vez, generaran hipótesis explicativas, es decir, la contabilidad es una valiosa técnica al servicio de la economía, pues concreta los hechos y, por ende, suministra una base firme a numerosas discusiones económicas.

La diversidad de teorías que abordan los múltiples fenómenos que la contabilidad debe abarcar, clasificar y expresar en valor monetario, tales como los fenómenos jurídicos, financieros, económicos, administrativos y fiscales, entre otros, permite observar una relación con la economía, pero sin ser esta la preocupación central y única de la disciplina contable.

Existe también menciones que muestran una relación entre las dinámicas económicas y la ciencia contable desde la definición, el objeto y los métodos contables, pero autores como Mattessich expresan que “en contabilidad la sofisticación procede de la adaptación de los métodos y técnicas prestadas de otras disciplinas; sobre todo de ciencias como las matemáticas, la investigación operativa, la economía, las finanzas, las ciencias del comportamiento y la informática, pero también del derecho, la pedagogía y la filosofía, así como de la historia y la arqueología”. Sin embargo es clara la relación que el pensamiento contable tiene de registrar los hechos económicos al servicio de los usuarios de la información y sus intereses, así como de la necesidad de explicar desde la teoría contable, las dinámicas y tendencias del entorno económico, social y ambiental.

Otra relación que se debe tener en cuenta es respecto a la técnica de las cuentas que data desde la más remota antigüedad, confundiéndose con la historia de la economía. En efecto, todo progreso económico viene necesariamente marcado por el nacimiento y desarrollo de las técnicas que le sirven de apoyo.

Desde inicios del Siglo XIX se han desarrollado numerosos ensayos y libros que buscan fundamentar una doctrina de la contabilidad con la ciencia económica o con el hecho económico.

La literatura contable del siglo XIX, por ejemplo, corresponde a la necesidad de explicar las nuevas dinámicas económicas del capitalismo a partir del registro y control de la nueva empresa capitalista y su propietario, en la búsqueda de alcanzar la ganancia, tipo de empresa que empieza a desarrollarse como tal a finales del siglo XVIII.

El siglo XX, conocido como “el siglo de la organización científica”, toma una nueva orientación con una serie de importantes estudios, donde la técnica contable sigue buscando el camino de prestar los servicios que razonablemente pueden esperarse de ella por las nuevas disciplinas de la organización científica y la economía de la empresa, lo cual obliga a considerar la contabilidad desde un ángulo nuevo, ya no como una técnica autónoma como pensaban algunos autores y no pocos contemporáneos. De igual manera aparecen corrientes de pensamiento contable que a su vez han originado diversas ramificaciones que dificultan la identificación de autores y doctrinas, pero también otras que lo hacen en nuevos campos como el social y el ambiental.

En este siglo XX aparecen trabajos de autores americanos en cuanto a temas de contabilidad ambiental y métodos de control de gestión.

Los métodos de la contabilidad de gestión consideran la contabilidad como un método al servicio de la empresa, formando parte de la organización y adaptándose a la entidad a partir de las ideas de descentralización de autoridad y responsabilidad, y tienden a ser un instrumento coordinador hacia un mismo objetivo común de todas las unidades descentralizadas, que permita un control eficaz, fácil y rápido de los directivos para con los inmediatos colaboradores en las diversas sucursales o agencias y frente a su propietario, buscando así respuestas contables a la gran empresa nacional, pero también a la transnacional, muy en boga en el desarrollo de la economía capitalista de los siglos XX y XXI.

La contabilidad se ha convertido en un instrumento esencial para medir el grado de productividad de la empresa moderna, transformado al contador en economista de la empresa que pueda basar sus decisiones, gestionar y cumplir con el cometido de lograr la máxima eficiencia, eficacia, utilidad e impacto. El cálculo del beneficio y del patrimonio condujo a la contabilidad a buscar y tomar conceptos fundamentales de la teoría económica, especialmente de la microeconomía, suponiendo que así se facilitaría aquel cálculo y la distribución de los recursos; lo cual constituye una nueva relación entre la contabilidad y la economía.

Hacia los años 70 del siglo XX hasta la actualidad, la preocupación central es por la búsqueda de unos estándares que apunten al alcance de unos objetivos considerados deseables para los estados financieros y la información contable en la perspectiva inicial del inversor y el emisor bursátil, lo cual conduce a la contabilidad, ya no a hablar de principios sino de estándares y la preocupación ahora es la búsqueda de una información válida y útil al usuario empresarial y el mercado bursátil.

Se puede concluir que existe una estrecha relación entre los requerimientos contables y las dinámicas económicas, que a su vez inciden en el desarrollo y evolución del pensamiento contable.

Con relación a los factores que están impulsando esta estandarización contable internacional se puede afirmar que busca aportarle al mundo económico dominante los mejores flujos de información, lo cual explica finalmente la relación existente entre la profesión contable - Contaduría Internacional - acorde con las nuevas realidades de la estructura financiera internacional y el proceso de globalización del mundo contemporáneo, que ideológicamente se impulsa desde el Neoliberalismo Económico.

La realidad económica y la globalización no pueden ser ajenas en un proceso de confección de normas contables, pero tal realidad no puede entenderse como un producto acabado, neutral y no intencionado. La globalización se entenderá como una realidad cambiante, donde subyacen intereses de diferentes grupos de presión, generando modelos que no necesariamente responden a los intereses de la mayoría de sectores.

Es claro el beneficio que obtienen las empresas multinacionales con el proceso de la implementación de normas contables de carácter internacional y de obligatorio

cumplimiento en el mundo, puesto que la toma de decisiones soportada sobre información contable – financiera homogénea, se puede realizar en menos tiempo y con menores costos.

Debido a que los mercados de capitales vienen creciendo de manera significativa a nivel mundial, surge la necesidad de generar altos niveles de confianza que garanticen la dinámica del mercado-inversión, razón por la cual se ha promovido la emisión e implementación de un conjunto de instrumentos de preparación y presentación de información económico financiera. Este conjunto de acuerdos que promueven la estabilidad del sistema financiero internacional, se ha denominado la Nueva Arquitectura Financiera Internacional.

El incremento de la movilidad del capital en el mundo y el alto poder adquirido por los mercados financieros, en muchos de los casos especulativos, condujeron a las crisis económicas financieras como la que actualmente se padece en el mundo, panorama que ha exigido una vez más un aumento en la calidad y comparabilidad de la información económica – financiera.

Este ámbito internacional ubica lo contable en los requeridos de “mejores flujos de información”. Esa es la razón de la relación existente entre la profesión contable y la estructura financiera internacional, razón por la cual se dan cambios en la estructura conceptual misma de la contabilidad: pasando de la preparación y presentación de estados financieros, a la medición y reporte del desempeño financiero, para tal fin, el uso de las tecnologías de la información y la comunicación han contribuido al proceso de globalización económica y estandarización mundial.

Este requerimiento de los mercados financieros internacionales condujo al desarrollo de una Estructura General de Estándares Internacionales de Contabilidad que da respuesta a las entidades que cotizan en bolsa, o en general de las denominadas de interés público, tales como bancos e instituciones financieras, compañías de seguros, fondos de pensiones y de inversión; la cual es diferente de los sistemas contables de las micro, pequeñas y medianas empresas (mipymes), advertencia que sigue siendo válida, pues si bien el año antepasado el organismo regulador ha emitido unos estándares para pymes, su marco referencial esencial continúa siendo el de las entidades consideradas de interés público.

El contenido de la información financiera se conecta directamente con los usuarios de la misma. Las NIC – NIIF están enmarcadas en una línea sofisticada del paradigma de utilidad que establece que la información se produce para satisfacer las necesidades de un usuario universal. Bajo este modelo IASB, los principales usuarios son los proveedores de capital de riesgo, las autoridades reguladoras y supervisoras y las bases de datos de los mercados financieros.

Una de las intencionalidades del sistema internacional de contabilidad es superar el acceso privilegiado a la información que constituye una de las variables más difíciles de controlar por las autoridades, prácticas que son consideradas en la mayoría de legislaciones como delictivas, pero que pasa sin ser penalizada, tal como se ha mostrado en la reciente historia especulativa norteamericana que condujo a la recesión mundial del 2008.

De manera general, la administración tiene la potestad de acceder a información de mayor calidad, mejor cantidad y en tiempo real, tal situación sencillamente le permite tomar decisiones primero que los otros actores o manipular la información para generar resultados diferentes a los que obtendría la institución si la información recorriera su ciclo normal.

A manera de ejemplos se han citado a lo largo del presente trabajo lo que aconteció con los manejos que antecedieron a la crisis 2000 -2001 con la quiebra de empresas como la ENRON y el estallido de la burbuja de las Empresas Punto Com, como resultado de las modificaciones contables y la gran desregulación de las telecomunicaciones, la banca y la energía eléctrica. Fenómeno similar sucedió con las alteraciones de los estados contables y la desregulación del mercado financiero Norteamericano que generaron la segunda peor crisis de la historia económica mundial y el derrumbamiento de importantes corporaciones financieras como la quiebra del Banco de inversión Lehman Brothers y la intervención de la más importante compañía de seguros de los EEUU la American International Group AIG, entre otras.

Así mismo se debe señalar que la información financiera no es uniforme y presenta una variedad de formas de presentación, criterios de revelación y desagregación. Las diferencias se deben básicamente a dos aspectos identificados: las necesidades y condiciones del usuario demandante de información, y a las necesidades y condiciones del oferente de la misma. La normativa internacional ha hecho ingentes esfuerzos por lograr una mayor

uniformidad en la aplicación de procedimientos para la elaboración de dicha información financiera.

El Marco Conceptual del IASB constituye un paso definitivo del organismo emisor en la búsqueda no sólo de la uniformidad procedimental sino también teórica, el cual busca regular los estados financieros que se preparan y presentan con propósitos de información general, es decir, está destinado a satisfacer la necesidad de cualquier usuario que pueda estar interesado en dicha información, la cual debe contemplar dos categorías de usuarios los internos y los externos (inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores, otros acreedores comerciales, clientes, gobierno, agencias gubernamentales y comunidad en general)

El IASB exige que el cumplimiento de las transacciones y sucesos de similar naturaleza sean contabilizados y se informe sobre ellos de forma similar, lo que pretende es no permitir elección al momento de seguir un tratamiento contable, es decir, eliminar la diversidad en la aplicación de éstos.

Ahora bien, el esquema general de la estructura de la regulación contable internacional, está integrado por el IASB que emite los estándares NIC-NIIF para entidades de interés público, además de las interpretaciones vigentes, y las NIIF para pymes; el IFAC que a través Consejo de Estándares Internacionales para el Sector Público IPSASB emite las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP.

Respecto al proceso de implementación de las NIIF en Colombia el Congreso de la República aprobó la ley 1314 del 13 de julio de 2009 mediante la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, y donde se establece que la tercera etapa es la de adopción que se ejecuta a partir del balance de apertura que se debe dar en el año 2013 y su aplicación a partir del primero de enero del 2014; proceso que avanza con un desconocimiento propio de los sectores empresariales y de algunos estamentos académicos.

El propósito de esta ley, es expedir las normas que conformen un único sistema homogéneo, de calidad, comprensible y de obligatorio cumplimiento, para la elaboración de la información contable y financiera, de tal manera que cumpla con las cualidades necesarias para la toma de decisiones por parte de los diferentes usuarios, pero además atendiendo a las necesidades de internacionalización

originadas en las relaciones económicas. Por lo anterior se establece el inicio del proceso de convergencia hacia los estándares internacionales.

Respecto a los estándares internacionales para pequeñas o medianas empresas (NIIF- pyme), la contabilidad de una empresa pequeña o mediana difiere de la contabilidad de una empresa de gran tamaño en la cantidad de información que maneja, el número y complejidad de las transacciones, los usuarios de la información contable y sus necesidades de información, lo que privilegia una función particular del sistema contable y los criterios bajo los cuales se preparan y presentan los estados financieros.

El IASB normalmente ha emitido estándares para las entidades de “interés público”, a causa de la presión internacional, y ha aceptado el importante papel de las pyme en la economía mundial y particularmente en América Latina. Ante la pérdida de liderazgo, por parte de esta entidad, el ISAR -UNCTAD como organismo regulador, hizo sentir al IASB que cedía en materia de regulación y frente a tal amenaza, decidió responder a dicha necesidad aprobando las NIIF para PYME en julio del 2009, pero como se expresó con anterioridad, diseñadas bajo la misma lógica de las NIIF de la entidades de interés público (bancos y entidades financieras, fondos, compañías de seguros, compañías de bolsa internacionales, entre otras), las cuales no responden a este tipo de organizaciones, menos aún cuando el mismo IASB considera que las NIIF para PYME también pueden ser aplicadas para las MICRO – PYME, propias de nuestra economía.

Las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público NICSP (IPSAS) se vienen desarrollando mediante la adaptación al sector público de las NIC-NIIF, por consiguiente están basados en el Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros del IASB, constituyéndose en la referencia apropiada para los usuarios de las NICSP, incluso al desarrollarlas su organismo emisor, la Federación Internacional de Contadores – IFAC – a través del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad para el Sector Público IPSASB, toma también en consideración y aplica los pronunciamientos emitidos por el IASB.

El Contador General de la Nación empieza a partir del 2006 a concretar un trabajo que venía desarrollando desde el 2003, relacionado con la revisión del Plan General de Contabilidad Pública PGCP para compararlo con las normas expedidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el

Sector Público IPSASB y determinar, a partir de allí, los elementos comunes y diferenciadores que le permitieran ajustar lo que fuera pertinente en el PGCP. Este proyecto asumió criterios de armonización frente a dichos estándares Internacionales, ajustando las normas de contabilidad pública con el fin de mejorar la calidad de la información contable y estadística pública reportada por los entes para suministrar una información razonable y socialmente útil.

En Colombia, debido a la proliferación de organismos que regulan la contabilidad y los presupuestos públicos, se han generado inconvenientes que hacen urgente una única metodología contable para el registro y la consolidación de la información del sector público, buscando una mayor transparencia y que sea incorporada al Sistema Integrado de Información Financiera SIIF del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Este plan de cuentas permitirá una revisión del sistema actual para que cubra todas las necesidades en materia de gestión de las finanzas públicas, transacciones financieras y presupuesto, más aún si lo que se busca es consolidar el proceso de armonización con las normas internacionales de contabilidad para este sector.

Frente a los efectos económicos que conlleva la normatividad contable, algunos autores partidarios de la normalización contable universal argumentan que diferentes estructuras técnico-contables llevan generalmente a obtener resultados completamente diferentes en los informes financieros, por lo que no se puede interpretar de forma similar aquellos estados financieros que se han realizado conforme a principios distintos. Los usuarios comprenden que existen una serie de diferencias en el entorno, métodos, prácticas contables que afectan la elaboración de la información.

Otros autores plantean que la normalización en contabilidad debe ir de la mano con la política macroeconómica, de tal forma que la regulación sea un instrumento útil para la consecución de los fines propuestos. En este sentido, la implementación en economías ‘en desarrollo’ de un sistema de información contable complejo y con funciones especializadas que se diseñaron sustentadas en modelos de economías desarrolladas, lleva a que se genere una ruptura entre el modelo económico y el modelo contable.

La adopción de nuevas normas de contabilidad pueden también originar cambios en las estructuras cognoscitivas, bien sea mediante la incorporación de nuevas problemáticas, desmotivando la investigación, o estimulando los requerimientos de nuevos postgrados.

Otro problema económico que se busca corregir es la eufemística “Contabilidad creativa”, entendida como la manipulación de los resultados contables, en una resuelta intervención en el proceso de información financiera externa, con el propósito de obtener algún beneficio privado, aprovechándose tanto de las lagunas legales como de la discrecionalidad existente en la legislación, con el objetivo de que se presenten los resultados contables deseados, en lugar de reflejar las transacciones de forma neutral y razonable, proceso mediante el cual se utilizan los conocimientos de las normas contables para manipular las cifras anuales.

En este mismo sentido, es evidente que la manipulación contable es aplicable fundamentalmente en las entidades donde la administración es distinta al propietario, pues existe entre ellos un acceso asimétrico a la información, agravado por la diferencia de propósitos y objetivos, lo que hace que el estamento gerencial se encuentre tentado a desinformar a los inversionistas, con el objeto de lograr un favorecimiento conforme a sus propios objetivos. La manipulación puede tener diferentes objetivos, tan opuestos que pueden llevar en ocasiones a reflejar utilidades altas o bajas, según sus intereses.

Lo anterior deriva diferentes reacciones de los actores frente a las posibles consecuencias que conllevan los resultados presentados en los estados financieros, siendo los administradores quienes tienen la mayor capacidad para reaccionar ante las consecuencias adversas que trae un resultado contable ó aprovechar la situación de preparadores de la información y proceder a manipularla para generar los efectos esperados.

Los gerentes se pueden ver motivados para manipular la información contable, con el propósito de inducir a los diferentes usuarios (gobierno, sindicato, inversores y acreedores, entre otros), a una toma de decisiones que favorezca los intereses de la administración y en consecuencia actúen de acuerdo con los objetivos del gerente.

Estos procesos de contabilidad engañosa han estado relacionados como una de las principales causas de la recesión mundial del 2008, hechos económicos que han impactado en la regulación contable en la búsqueda de un enfoque predictivo que vaya dirigido a la línea de los negocios, por consiguiente el proceso normalizador que reconoce efectos económicos de la norma contable, debe

integrar en éste a todos los grupos de usuarios cuyos intereses legítimos pueden verse afectados por la contabilidad.

La contabilidad creativa también es una práctica común en Colombia, primordialmente en procesos conducentes a la evasión y elusión tributaria, tipo de manipulación contable que utiliza los vacíos que tiene la norma para aplicar la interpretación que sea más conveniente a sus intereses.

Algunos autores y autoridades contables a nivel mundial, consideran que la existencia de unos procedimientos y políticas contables de alta calidad, constituyen un correctivo de gran efectividad frente a los riesgos de una manipulación de información empresarial, por lo que se requiere que el sistema contable, se complemente con procedimientos de auditoría que cumplan con requisitos de alta calidad y que los procesos de verificación sean pertinentes.

De igual manera, hoy se puede afirmar que los estándares internacionales NIC – NIIF, priorizan las necesidades de transparencia y confianza en la protección por los usuarios de los mercados de capitales; situación que no necesariamente coincide con la dinámica de la economía de los países tercermundistas, donde se desarrolla con poca fuerza la actividad bursátil.

Se puede observar como desde el inicio de la tercera etapa del proceso de regulación en Norteamérica, que el objetivo de los estados financieros fue suministrar información útil para la toma de decisiones. Lo anterior le permite afirmar a autores como Tua que la regulación norteamericana está encaminada, condicionada y con frecuencia supeditada a la protección de la inversión bursátil, pilar fundamental de esa economía.

La regulación contable internacional pretende disminuir los riesgos que se presentan en materia de acceso a información contable, fruto de ello propone actualmente un modelo universal. Lo anterior no indica que la citada regulación sea objetiva, pues para muchos autores se trata de la imposición de uno de los actores del mercado de un modelo proclive a sus intereses.

De igual manera algunos autores formulan también la necesidad de volver a los fundamentos éticos en los procesos no sólo de regulación contable, sino de toda la dinámica propia de la economía, planteando una regulación supervisada o dirigida por principios éticos y no por una auto-regulación cifrada por la ambición lucrativo-financiera del capital especulativo.

Ahora, sobre el peso de los efectos económicos en la normalización se encuentran propuestas diversas, desde los que opinan que la emisión de normas contables se debe realizar en el contexto de un marco conceptual y un plan de coherencia lógica que permita alcanzar objetivos, pero primando a largo plazo los aspectos técnicos; hasta los que consideran que la regulación contable es materia de política económica, pasando a ser las normas instrumentos de ésta, como forma de poner la contabilidad al servicio de metas nacionales.

Los organismos reguladores tienen un conocimiento de la influencia que la emisión de normas y sus pronunciamientos pueden tener sobre las decisiones de sus usuarios, lo que les permite considerar que de acuerdo a la composición de los organismos normalizadores se derivan normas que reflejan los intereses de un mayor número de usuarios o de un reducido grupo de interesados. Respecto a este punto es importante recordar que la Presidencia y la Secretaría de la IASC(hoy IASB), desde su fundación el 29 de junio de 1973 hasta la actualidad, no ha sido ocupada por un miembro de un país subdesarrollado.

Como el proceso del estándar contable trasciende las fronteras nacionales y se sitúa en un plano de internacionalización de la actividad mercantil, el desarrollo tiende a la construcción de un cuerpo de principios generalmente aceptados, de utilización en amplias áreas geográficas que exceden el ámbito de actuación de los respectivos países, hablándose así de un derecho contable internacional, que cobra coercitividad en la medida que más penetre en las instituciones jurídicas de las naciones.

Con relación a la aceptación de una nueva normativa, son múltiples los factores que la determinan, como es el grado de aceptación de la norma tradicional vigente, la complejidad de la nueva norma y su relación costo-beneficio, la costumbre a utilizar modelos de innovación permanente, entre otras.

La regulación contable internacional también se encuentra con contextos particulares, donde se pueden presentar entornos sin tradición en dicha regulación, lo que lleva a que adopte la normativa internacional sin un mayor juicio crítico, gracias a las debilidades de la regulación local, tal como viene sucediendo en el proceso Colombiano; y otros con alta tradición en regulación contable, lo cual implica un análisis de los efectos que trae la implementación de una nueva norma, como son los casos de EEUU y la Unión Europea.

En el proceso de implementación de una normativa nueva se pueden diferenciar dos estrategias de adopción: una voluntaria y otra jurídica de implementación obligatoria. La voluntaria es común de los países anglosajones con tradición de regulación de carácter privado y la segunda de tipo jurídico-obligatoria, típica de los países Latinoamericanos con tradición regulativa de carácter público-oficial, donde la participación de los gremios profesionales y otros grupos de interés en la elaboración de la norma es muy baja o inexistente, como en la práctica se ha venido dando en la implementación Colombiana, donde su discusión parece alejada de la mayoría de los centros profesionales, empresariales y académicos.

Estas estrategias de adopción no son definitivas en el tiempo, tal como se puede evidenciar en el viraje que parece darse en los EEUU a raíz de los últimos hechos económicos derivados de las prácticas especulativas, donde muchos directivos y ejecutivos se enriquecieron aceleradamente y lograron burlar la autoridad frente a la aplicación de la contabilidad creativa y la ingeniería financiera, que llevaron a la segunda peor crisis económica de la historia del capitalismo, aún no superada en sus consecuencias.

Las autoridades norteamericanas aún tratan de buscar los vacíos en las actuaciones de tales agentes, para encontrar el punto donde termina la ingeniería contable- financiera y se pasa al terreno del delito financiero; pero la desregulación estatal creada mediante leyes neoliberales y la contabilidad engañosa generan impunidad frente a estas conductas especulativas, en contra del interés general, por parte de los directivos inescrupulosos involucrados en dichas prácticas, que como se señaló, buscaban obtener un rápido y exorbitante enriquecimiento personal.

Este escenario reafirma que también es necesario un proceso de regulación contable, pero reconociendo la interdependencia entre el estándar y el entorno en el que se aplica, a fin de que el mismo sea útil para representar la realidad concreta para el cual fue pensado. Tua (1983, 1034) plantea que “Las concepciones sociales, económicas, legales e incluso políticas de los diferentes países o conjunto de ellos inciden en sus manifestaciones contables, formando un conjunto peculiar y difícilmente repetible, que si bien puede presentar puntos comunes con los sistemas de otras áreas o países, también tiene con ellos divergencias sustanciales, debidas a causas ambientales y no meramente formales. La incidencia se produce en un triple ámbito de posibles manifestaciones contables: reglas de medida, estándares de presentación y organización

estructural tanto de la práctica contable como de los mecanismos de elaboración y emisión de normas”.

Ante la proximidad de la implementación de los estándares Internacionales de Información Financiera en Colombia, era necesaria la discusión sobre si en nuestro país se adoptan o armonizan las NIIF para entidades de interés público y para Pymes, propuestas por los organismos internacionales.

Ahora bien, la distinción entre enfoque de propiedad y de control ha llevado a que existan en términos generales dos tipos de entidades: las entidades gestionadas y administradas por sus propietarios; y las entidades administradas por personal distinto a los propietarios (que pasan a convertirse en inversionistas), es decir, por un estamento gerencial. Del comentario anterior se deriva que la información requerida por los diferentes demandantes y oferentes de información es distinta, o por lo menos no es igual.

De igual forma, las entidades también se pueden clasificar y jerarquizar a partir de diferentes variables, entre las que se pueden citar, el tamaño, el número de empleados, el nivel de ingresos, el monto del capital, el número de propietarios y/o inversionistas, el radio de acción, la división-especialización de las funciones de los empleados, así como la mencionada división entre propietarios y administradores.

En la mayoría de países el mayor porcentaje de empresas está constituido por las pymes, las cuales no han contado con tratamiento adecuado que permita su crecimiento y desarrollo. En materia contable, tampoco han contado con un sistema de información que sea realmente apropiado a sus necesidades, a pesar que los usuarios de las pymes tienen necesidades específicas, que los entes de regulación contable tradicionalmente no han tratado de forma rigurosa.

Como en América Latina las mipymes contribuyen decisivamente al empleo y a la producción, y son factores determinantes para la estabilización de la sociedad, para la calidad del ambiente económico e institucional, para el desarrollo de las actividades privadas, para la generación de una sociedad de propietarios con criterios productivos y vocación empresarial que fomente el desarrollo nacional a través de la creación de empresas dentro de un marco de crecientes encadenamientos productivos que generen mayor valor agregado en el marco del proceso de internacionalización de la economía, hace necesaria la diferenciación

entre unidades productivas: grandes, medianas, pequeñas y micro, facilitando así la comprensión de la realidad de la base empresarial del país.

Frente a la citada ambivalencia en el tratamiento de las mipymes que son referidas como un tema marginal y, por lo tanto, tienden a ser ignoradas y cuestionada su validez en los procesos de acumulación, los ciclos de vida productivos, la inserción a los mercados externos y la estructura para generar economías de escala, tratamiento inadecuado en la política institucional que explica en parte el grado de marginalidad en que se encuentran los usuarios de la información financiera de tales entidades.

De otra parte, debido a la marcada desigualdad económica-social que se ha acrecentado en la economía de libre mercado, ha llevado a que se genere una presión frente a la responsabilidad social de las empresas, algunas de las cuales asumen tal responsabilidad desde una posición más ética o publicitaria que jurídica.

Se ha iniciado entonces, un proceso de información y revelación de datos cuantitativos y cualitativos que muestren cuál es el valor agregado social de la empresa, llamado contabilidad social, en el que pueden distinguirse dos áreas interrelacionadas: la información acerca de las realizaciones sociales de la empresa, normalmente en forma narrativa o estadística y, de otro lado, la aplicación de los sistemas de doble clasificación a la medición de dichas actividades sociales.

Dentro de la valoración de la responsabilidad social surge un nuevo requerimiento de información para la economía y la contabilidad, respecto a la valoración de la responsabilidad ambiental del Estado y de las empresas, quienes en muchos casos también la han transformado en un vehículo publicitario de las empresas que aspiran a consolidar sus clientes reales y cautivar potenciales con el atractivo del cumplimiento de la protección al medio ambiental.

A pesar de la preocupación real por la temática medioambiental no se ha expedido ningún estándar internacional contable específico, lo que es inexplicable toda vez que la gran riqueza de los países en desarrollo se encuentra en los recursos naturales. En cambio las naciones desarrolladas cuyo mayor valor está

dada por su producción intelectual si cuentan con un estándar con tal orientación específica, el IAS 38 Activos intangibles.

El nacimiento de las llamadas contabilidad y auditoría 'social' y 'verde' muestran una ampliación del número de usuarios de la información contable (económica - financiera); así la información se orienta del usuario inversor-acreedor, a la sociedad, a los clientes, grupos ambientalistas, partidos políticos, organizaciones sociales y público en general, que desean y deben conocer las consecuencias contables, laborales, sociales, ambientales, políticas y culturales de las actuaciones de las empresas.

Se sustenta de forma directa la necesidad de consolidar investigaciones de carácter empírico, orientadas por sólidos trabajos de tipo teórico, que permitan conocer la realidad empresarial y sus impactos sociales-ambientales. Después de conocer un riguroso diagnóstico de la economía nacional e internacional, sí es posible, dar el paso a regular una realidad que se conoce.

Algunos teóricos nacionales plantean como alternativa a la normatividad contable universal, la necesidad de un modelo contable propio, como un segmento de un complejo rompecabezas que debe estar pensando la realidad económico-social-ambiental como un todo; por ejemplo, la política económica que debe trazarse luego de una evaluación sociológica, económica y de una valoración de las condiciones políticas del entorno en referencia, donde la aplicación de dicha política económica requiere del modelo contable, el cual entra a jugar un importante papel, ya que informa y controla los resultados a partir de la adopción de sus objetivos. En esta dirección se requiere del esfuerzo conjunto de diversas disciplinas como la ciencia política, la sociología la economía y la contabilidad, entre otras.

Teniendo en cuenta la orientación socioeconómica-ambiental como marco de referencia del entorno, se deben establecer algunos condicionantes complementarios para avanzar en el delineamiento de algunos de los principales aspectos que deberían orientar el modelo contable para Colombia. Hay que recordar que la regulación contable internacional del IASB es el reflejo de la realidad económica de los Estado Unidos, orientada de manera decidida hacia la protección del mercado de capitales, dado el papel que las Bolsas de valores y el intercambio de títulos juegan en la economía de este país.

Un componente a tener en cuenta en el proceso de una nueva normalización es la globalización, como fenómeno irreversible, que produce una cantidad de nuevos hechos socioeconómicos y políticos que vuelven más compleja la realidad, con lo que cualquier intento de reflejar las circunstancias reales en una representación técnica-tecnológica constituye una labor más exigente a la hora de proponer soluciones válidas.

En este contexto global, la realidad de países como Colombia se debaten hoy en un momento histórico en el que confluyen tanto circunstancias internas (dificultades en procesos de integración económica apropiados, debilidad de sus estructuras productivas, altos niveles de desocupación y subempleo profesional y laboral en general, articulación económica asimétrica y dependiente de decisiones extra-regionales, insuficiente niveles de productividad, deficiencias en su infraestructura, marginalidad e inequitativa distribución de la riqueza, corrupción generalizada y débil cohesión nacional, bajos niveles de competitividad, entre otras), como exógenas (revolución tecnológica, redistribución política y económica por la derrumbe del mundo socialista, cambios en las dimensiones y requerimientos de los mercados financieros, endeudamientos con apalancamientos negativos, limitaciones en la concepción de soberanía y nuevo orden geopolítico, entre otras.).

Como se puede observar, ésta es una perspectiva muy diferente al pensamiento que sustentan los autores de las normas internacionales de contabilidad, a quienes parece no preocuparles las condiciones internas del país, sino su predisposición para que los grandes capitales realicen su reproducción ampliada, no importando que esto se haga a costa de las riquezas acumuladas por largas décadas de esfuerzos del trabajo nacional, perspectiva donde el mensaje contable debe superar como prioridad estar al servicio de los intereses cercanos al gran capital extranjero y la incondicional orientación que se da a partir de procesos de transferencia regulativas desde los países desarrollados, ante la ausencia de la necesaria reflexión teórica de los países subdesarrollados, acompañada de una inadecuada evaluación de sus resultados.

Se requiere también la elaboración de bases de datos que posibiliten la conformación de las macro cuentas regional y nacional, pero también promover la contabilidad analítica (de costos) y de gestión para originar o estimular el desarrollo de aquellas actividades que puedan producirse con ventaja en la economía colombiana. Los nuevos estados financieros deben informar sobre el valor agregado producido por las unidades empresariales y sobre indicadores de

gestión, mando y control que permitan orientar las decisiones organizacionales, los cuales deben ser desarrollados y adaptados a las necesidades de nuestro entorno de medianas, pequeñas, micro y famiempresas, así como de las realidades sociales y las fortalezas ambientales en países como Colombia.

BIBLIOGRAFÍA

Álvarez Álvarez, Harold y otros. *La contaduría pública en el nuevo entorno global*. Popayán: Universidad del Cauca, 2004.

Álvarez Álvarez, Harold. *Armonización o adopción de la normativa contable*. Ponencia presentada en el segundo coloquio internacional de la contaduría pública. Bogotá, Septiembre 27 y 28 de 2002.

Álvarez Álvarez, Harold y García González, María Dolly. *Formulación metodológica para las cuentas regionales*. Armenia: Universidad del Quindío, 2001.

Álvarez Álvarez, Harold. *Desarrollos teóricos en contabilidad*. En: Revista Universidad del Quindío. No 1, (Febrero-Julio de 2001), pp. 9-70.

Araujo Ensuncho, Jack Alberto. *Un nuevo paradigma contable para Colombia: La utilidad de la información –o el decreto 2649 de 1993-*. En: Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No 24 y 25, Marzo-septiembre, 1994, pp. 127-137.

Banco de la República. *Introducción al Análisis Económico. El caso colombiano*. Bogotá D.C: Siglo del hombre Editores. Segunda edición actualizada, 1998.

Barre, Raymond. *Economía Política*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1973.

Batra, Ravi. *Como sobrevivir a la gran depresión de 1990*. Bogotá D.C.: Grijalbo S.A., 1989.

Batra, Ravi. *La gran depresión de 1990*. Bogotá D.C.: Grijalbo S.-A., 1988.

Becker, Gary S. y Becker, Guity Nashat. *La Economía Cotidiana*. México: Editorial Planeta Mexicana, 2002.

Borisov; Zhamín y Makarova. *Diccionario de Economía Política*. Bogotá: Ediciones Armadillo, 1977.

Caballero Argaez, Carlos. *50 Años de Economía: De la crisis del treinta a al del ochenta*. Bogotá: Editorial Presencia Ltda, 1987.

Caicedo Millán, Alex Yamil. *Economía Internacional, perspectiva latinoamericana*. Bogotá: Tecno-press, 2002.

Cano Rodríguez, Manuel. *La Contabilidad Creativa*. Madrid: Pearson, 2001.

Cañibano Calvo, Leandro. *Contabilidad: análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Ediciones Pirámide, 1987.

Cañibano Calvo, Leandro. *Información financiera y gobierno de la empresa*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 19, (Julio-Septiembre de 2004); pp. 157-236.

Cañibano Calvo, Leandro. *Teoría actual de la Contabilidad*. Segunda edición. Madrid: Ediciones ICE, 1979.

Cardoso, Ciro Flamarion y Pérez Brignoli Héctor. Los Métodos de la Historia. Introducción a los problemas, métodos y técnicas de la historia demográfica, económica y social. México: Editorial Grijalbo S.A., 1976.

Castillo Caicedo, Iván de Jesús. El modelo contable público Colombiano: entre la integración práctica y la desintegración normativa. Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría N°39 de julio- septiembre de 2009, Pág. 149-177

Castro, Antonio y Lessa, Carlos. Introducción a la economía. Un enfoque estructuralista. Bogotá: Siglo XXI, 1978.

Chatfield, Michael. *Estudios contemporáneos sobre la evolución del pensamiento contable*. México: Ediciones contables y administrativas, S.A. 1979.

Congreso de la República de Colombia. Ley 1314 de Julio 13 de 2009.

Consejo Técnico de Contaduría Pública. *Análisis de la adopción en Colombia de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 19, (Julio-Septiembre de 2004); pp. 53-140

Contaduría General de la Nación. Resoluciones: 222, 555 de 2006; 354, 355, 356 del 2007; 145, 146, 205, 557, 558, 669 del 2008.

Dierckxsens, Wim. El ocaso del capitalismo y la utopía reencontrada. Una perspectiva desde América Latina. Bogotá D.C: Departamento Ecuménico de Investigaciones de Costa Rica y Ediciones desde abajo, 2003.

Espinosa Flórez, German Eduardo. *Transparencia y comparabilidad: premisas fundamentales en los procesos internacionales de regulación contable*. En: Revista Legis del Contador, No 9 (Enero-Marzo de 2002); pp. 145-180.

Fernández Pirla, José M. *Teoría económica de la contabilidad*. Madrid: ICE, 1970.

“Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico”

Forrester, Viviane. El horror Económico. Buenos Aires, Argentina: Fondo de Cultura Económica, 1997.

Franco Ruiz, Rafael. *Contabilidad integral, teoría y normalización*. Pereira: Investigar, 2ª edición, 1995.

Franco Ruiz, Rafael. *Reflexiones contables: Teoría, educación y moral*. Investigar: Armenia, 1996.

Franco Ruiz, Rafael. *Réquiem por la confianza*. Pereira: Investigar, 2002.

Frankel, Boris. Los Utópicos Postindustriales. Valencia España: Edicions Alfons El Magnánim, 1990.

Friedman, Milton y Friedman Rose. Libertad de Elegir. Hacia un nuevo liberalismo económico. Barcelona España: Ediciones Grijalbo S.A. Segunda edición, 1980.

Friedman, Milton. Moneda y Desarrollo Económico. Buenos Aires Argentina: Librería “El Ateneo” Editorial. Segunda Edición, 1979.

Galbraith, John. K. El Crac del 29. Barcelona: Ariel, 1983.

García Casella, Carlos Luis. *Elementos para una teoría general de la contabilidad*. Buenos Aires: La Ley, 2001.

García Diez, Julita y Lorca Fernández Pedro. *La aceptación de las Normas Internacionales de Contabilidad: un proceso no exento de dificultades*. En: Revista Contador No 10 (abril-junio 2002); pp. 15-44.

García García, Moisés. “Contabilidad Social. Del sistema de circulación económica a los modelos de Cuentas Nacionales. Madrid: Instituto de Planificación Contable-Ministerio de Hacienda, 1980.

García, Antonio. Bases de Economía Contemporánea. Bogotá: Editorial Plaza & Janes Editores.- Colombia Ltda. 1984.

Gil, Jorge Manuel. Conocimiento Contable e Identidad Latinoamericana. Conferencia dictada en el XVI Congreso Nacional de FENECOP. Manizales, Marzo de 2002.

Gil, Jorge Manuel. *Normas Internacionales de Contabilidad y transferencia de tecnología*. En: Revista Contador. No 6 (abril-junio 2001) pp. 87-102.

Gómez Villegas, Mauricio. Avances de la contabilidad medioambiental empresarial: Evaluación y posturas críticas. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, (abril-junio de 2004), Bogotá pp. 87-120.

Gonzalo Angulo, José y Tua Pereda, Jorge. *Introducción a la Contabilidad Internacional*. Madrid: Instituto de Planificación Contable, 1988.

International Accounting Standards Committee Foundation -.IASCF-. Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), México D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2008.

Kalecki, Michal. *Teoría de la dinámica económica. Ensayo sobre los movimientos cíclicos y a largo plazo de la economía capitalista*. México: Fondo de Cultura Económica, 1985.

Karataev; Ryndina; Stepanov y otros. *Historia de las Doctrinas Económicas*. México D.F: Editorial Grijalbo S.A. Volumen primero, 1964a.

Karataev; Ryndina; Stepanov y otros. *Historia de las Doctrinas Económicas*. México D.F: Editorial Grijalbo S.A. Volumen segundo, 1964b.

Keynes, John Maynard. *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*. México: Fondo de Cultura Económica. Octava reimpresión, 1974.

Krugman, Paul R. *Crisis de la moneda*. Bogotá D.C: Grupo Editorial Norma S.A., 1997.

Krugman, Paul. *De vuelta a la economía de la gran depresión y la crisis del 2008*. Bogotá D.C: Grupo Editorial Norma S.A., 2009.

Krugman, Paul; Stiglitz, Joseph; Soros, George; Samuelson, Paul A; Cardoso, Fernando Henrique; Sarmiento Palacio, Eduardo y otros. *La crisis económica mundial*. Bogotá D.C: Editorial Oveja Negra - Quintero Editores, 2008.

Laínez Gadea, José Antonio. *Manual de contabilidad internacional*. Madrid: Ediciones Pirámide, 2001.

Leontief Wassily. *La Estructura del Desarrollo*. Bogotá. Tercer Mundo editores, 1991.

Macías, Rafael. *Terminología contable*. México: Trillas, 1972.

“Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico”

Malthus, T. R. Ensayo sobre el principio de la población. México: Fondo de Cultura Económica, 1942.

Mantilla Blanco, Samuel Alberto. *Adopción de Estándares Internacionales de Contabilidad*. En: Revista Contador. No 6 (abril-junio 2001, pp. 103-140).

Mantilla Blanco, Samuel Alberto. *Contaduría ¿pública o profesional?* En: Cuadernos de contabilidad No 15. Bogotá: Universidad Javeriana, 2002.

Mantilla Blanco, Samuel Alberto. *Entorno internacional de la contabilidad gerencial*. En: Cuadernos de contabilidad No 6, 1999.

Mantilla Blanco, Samuel Alberto. *Guía para la inserción contable colombiana en los escenarios internacionales*. Bogotá: JAVEGRAF, 2002b.

Marí, Miguel Ángel. Principios de Economía. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi, 1992.

Martínez Pino, Guillermo León. *Regulación y normalización contable*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría No 14, (Abril-Junio de 2003); pp. 63-82.

Max, Hermann. Investigación Económica, su metodología y su técnica. Bogotá: Fondo de Cultura Económica. Tercera reimpresión, 1981

Max-Neef, Manfred; Elizalde, Antonio y Hopenhayn, Martín. Desarrollo a Escala Humana. Una opción para el futuro. Manizales: Cepaur, Fundación Dag Hammarskjöld. Reimpresión, 1995.

Mckinnon, Ronald I. Dinero y Capital en el Desarrollo Económico. México D.F: Centro de Estudios Monetarios Latinoamericanos, 1974.

Mejía Soto, Eutimio. *Directrices para contabilidad e información financiera de las PYMES (DCPYMES)*. Armenia: Universidad del Quindío, 2005.

Mejía Soto, Eutimio. *Introducción a las normas internacionales de contabilidad*. Armenia: Universidad del Quindío. 2003.

Mejía Soto, Eutimio. *Visión crítica de la armonización o estandarización contable*. En: Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, No 20, Octubre-Diciembre de 2004, pp. 145-180.

Mejía Soto, Eutimio; Montes Salazar, Carlos Alberto y Montilla Galvis, Omar de Jesús. Contaduría Internacional. Bogotá D.C.: Ecoe Ediciones, 2006.

Mejía Soto, Eutimio; Montilla Galvis, Omar de Jesús y Díaz Cruz María Constanza. La Regulación Norteamericana y su Influencia en la Estandarización Contable Internacional. Cali: Universidad Libre Seccional Cali, 2006.

Mejía Soto, Eutimio; Mora Roa, Gustavo y Montes Salazar, Carlos Alberto. Enfoque de Propiedad y Control en los Informes Financieros Internacionales. Armenia Colombia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda., 2007a.

Mejía Soto, Eutimio; Mora Roa, Gustavo y Montes Salazar, Carlos Alberto. Perspectivas de la Regulación Contable Internacional para Pymes. Armenia Colombia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda., 2007b.

Mejía Soto, Eutimio; Mora Roa, Gustavo y Montes Salazar, Carlos Alberto. Contaduría Pública y Responsabilidad Social. Armenia Colombia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda., 2008.

Méndez Álvarez, Carlos Eduardo. Metodología. Guía Para Elaborar Diseños de Investigación en Ciencias Económicas, Contables Administrativas. Bogotá: McGraw-Hill Latinoamericana S.A, 1992.

Modigliani, Franco y otros. *Mercados e instituciones financieras*. México: Prentice Hall, 1996.

Montesinos Julve, Vicente. *Formación histórica, corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad*. En: Revista Técnica Contable. Madrid España. Tomo XXX, Octubre 1978.

Montesinos Julve, Vicente. *Organismos internacionales de contabilidad. Funciones y Objetivos*, Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.

Montilla Galvis, Omar de Jesús; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto Eutimio. Armonización o Estandarización Contable Internacional. Cali Colombia: Universidad Libre-Seccional Cali, 2005.

Mora Roa, Gustavo; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto, Eutimio. (2011) *Contabilidad Internacional y Responsabilidad Social de las Organizaciones*, Edición electrónica gratuita. Texto completo en www.eumed.net/libros/2011b/949/

“Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico”

Mora Roa, Gustavo; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto, Eutimio. Efectos de la Regulación Contable Internacional. Armenia Colombia: Universidad del Quindío, 2005.

Mora Roa, Gustavo; Montes Salazar, Carlos Alberto y Mejía Soto, Eutimio. Contabilidad y Medio Ambiental. Armenia Colombia: Editorial Universitaria de Colombia Ltda., 2007.

Mueller, Gerhard G. Gernon, Helen. Meek, Gary K. *Contabilidad una perspectiva internacional*. México: McGRAW-HILL, 1999.

Normas Internacionales de Contabilidad, Madrid, Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 1989.

Nussbaun, Martha C. y Sen, Amartya. (Compiladores). La Calidad de Vida. México: The United Nations University y Fondo de Cultura Económica. Primera edición en español, 1996.

Ocampo, José Antonio (Selección). Economía Poskeynesiana. México: Lecturas 60 El Trimestre Económico Fondo de Cultura Económica, 1988.

Osádchaia, I. De Keynes a la síntesis neoclásica: análisis crítico. Moscú: Editorial Progreso, 1975.

Pardinas, Felipe. Metodología y técnicas de investigación en Ciencias Sociales. Bogotá: Siglo XXI Editores. Vigésimo cuarta edición, 1981

Perilla Amórtegui, Edgar. *Realidad económica contable en Colombia*. Cuadernos de Contabilidad No 2, Universidad Javeriana. 1995.

Pesenti, Antonio. Lecciones de Economía Política. Bogotá: Ediciones Ideas, 1978

Pina Martínez, Vicente. *Efectos Económicos de Las Normas Contables*. Madrid: AECA, 1988.

Prebisch, Raul. Obras Escogidas. Bogotá: Plaza & Janes Editores-Colombia Ltda. Segunda Edición, 1983.

Reglamento General de la Contabilidad, Bogotá. D.C. Legis, 2002.

Ricardo, David. Obras y correspondencia. México: Fondo de Cultura Económica, 1966.

Rodríguez Bolívar, Manuel y López Hernández, Antonio. *Análisis del marco conceptual contable público colombiano en el contexto internacional*. En: Revista Legis del Contador, No 10, (abril-junio de 2002); 89-120.

Rodríguez, Octavio. El Estructuralismo Latinoamericano. México: CEPAL - Siglo XXI Editores, 2006.

Rodríguez, Octavio. La Teoría del Subdesarrollo de la CEPAL. Bogotá: Siglo XXI Editores, 1980.

Rossetti, Jose Paschoal. Introducción a la Economía. México: Editorial Harla Décima Quinta Edición, 1994.

Rueda Delgado, Gabriel. Desarrollo alternativo y contabilidad: una aproximación. En: Revista Contador No 9 (enero-marzo. 2002), Bogotá, pp. 11-128.

Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D. Macroeconomía. Madrid España: Mcgraw-Hill. Decimoquinta Edición, 1996.

Sarmiento Palacio, Eduardo. Como Construir Una Nueva Organización Económica. La inestabilidad estructural del modelo neoliberal. Elementos para un Estado estratégico. Bogotá D.C: Editorial Oveja Negra y Editorial Escuela Colombiana de Ingeniería, 2000.

Sarmiento Palacio, Eduardo. El Modelo Propio: Teorías Económicas e Instrumentos. Bogotá D.C: Grupo Editorial Norma y Editorial Escuela Colombiana de Ingeniería, 2002.

Sarmiento Palacio, Eduardo. Hacia un modelo de crecimiento equitativo. Ensayos recientes. Bogotá D.C: Universidad de los Andes - Editorial Presencia Ltda., 1987.

Scout, H. M. Curso Elemental de Economía. México: Fondo de Cultura Económica. Cuarta reimpresión, 1960.

Soros, George. La Crisis del Capitalismo Global. La sociedad abierta en peligro. Barcelona España: Editorial Plaza & Janés S.A., 1999.

Stiglitz, Joseph E. Caída Libre. El libre mercado y el hundimiento de la economía mundial. Bogotá: Distribuidora y Editora Aguilar, Altea, Taurus, Alfaguara, S.A. Segunda reimpresión, 2010.

Stiglitz, Joseph E. El malestar en la globalización. Bogotá: Distribuidora y Editora Aguilar, Altea, Taurus, Alfaguara, S.A. Tercera reimpresión, 2002.

Stiglitz, Joseph E. Los felices 90. La semilla de la destrucción. Bogotá: Distribuidora y Editora Aguilar, Altea, Taurus, Alfaguara, S.A, 2003.

“Dinámica Económica y Contabilidad Internacional: Un Enfoque Histórico”

Sunkel, Osvaldo (compilador). *El Desarrollo Desde Dentro. Un enfoque Neoestructuralista para la América Latina*. México: Lecturas 71, El Trimestre Económico del Fondo de Cultura Económica, 1991.

Tamames, Ramón. *Para salir de la crisis global. Análisis y soluciones*. Madrid España: Editorial EDAF, 2009.

Tua Pereda, Jorge. *Normas internacionales de contabilidad y auditoría sobre la incidencia del medio ambiente en la información financiera*. En: Revista Contador. No 7 (julio-septiembre 2001); pp. 117-166.

Tua Pereda, Jorge. *España reflexiona sobre las Normas Internacionales*. En: Revista Contador No 13 (enero-marzo 2003) pp.93-154.

Tua Pereda, Jorge. *Hacia el triunfo definitivo de las Normas Internacionales de contabilidad*. En: Revista Contador No 1 (enero-marzo 2000).

Tua Pereda, Jorge. *La investigación empírica en contabilidad – La hipótesis de eficiencia del mercado*. Madrid: ICAC, 1991.

Tua Pereda, Jorge. *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*. Medellín: CIJUF, 1995.

Tua Pereda, Jorge. *Principios y normas de contabilidad*. Madrid: ice, 1983.

Vásquez Trisancho, Gabriel. *Prospectiva de la contabilidad internacional, análisis de la situación colombiana*. En: Revista del Contador No 5. (Enero-Marzo 2001); pp.67-92.

Vidal Blasco, María Arántzazu. *Tratamiento del valor razonable en la normativa del IASB y su incorporación a las directivas de la Unión Europea*. En: Revista Legis de Contabilidad y Auditoría, No 14, (Abril-Junio de 2003); pp. 63-82.

Vlaemminck, Joseph-H. *Historia y Doctrinas de Contabilidad*. Madrid España: Editorial E.J.E.S. Versión española, revisada y ampliada, 1961.

Weitmann, Amir. *El caso Madoff. Los Secretos de la estafa del siglo*. Madrid España: La Esfera de los Libros, S.L., 2009.

Wirth, María Cristina. *Acerca de la ubicación de la contabilidad en el campo del conocimiento*. Buenos Aires: La Ley, 2001.

Zuleta, Estanislao. *Comentarios a la “Introducción General a la Crítica de la Economía política” de Carlos Marx*. Bogotá: Editorial La Carreta, 1977.