

# Contabilidad, valoración y distribución de la riqueza. Una visión crítica\*

Hárold Álvarez Álvarez

## Resumen

Este trabajo pretende, fundamentalmente, abordar tres temas: primero, el relativo a la formulación de las cifras económico-financieras que la contabilidad realiza a partir de la observación del hecho económico, recolección del dato y asignación de la respectiva medición-valoración que elabora en tanto aplica un conjunto de criterios teórico-técnicos en un proceso de ciencia aplicada.

Segundo, quiero mostrar cómo en el que hacer contable intervienen fuertes intereses de los poderosos usuarios de la información, que la direccionan a partir de diversas instancias, aprovechando estructuras normativas e instituciones internacionales (PACTO DE WASHINGTON, NUEVA ARQUITECTURA FINANCIERA INTERNACIONAL, FMI, BM, OMC, IASB, IFAC, FASB, etc.).

Finalmente, pretendo presentar de manera somera cómo la disciplina contable se esfuerza por construir un camino que le permita participar en el debate crítico sobre los grandes problemas socioeconómicos, si bien esta joven dinámica ha encontrado hasta ahora, más obstáculos que aciertos. Sin embargo, creemos que es ésta la vía más adecuada para que la contabilidad identifique su verdadero norte en su empeño de desarrollo como ciencia social aplicada, comprometida con el avance de la sociedad hacia mejores estadios de bienestar.

## Palabras clave

Valoración, contabilidad, economía, perspectivas de investigación (dominante, crítica), metodologías CoNAM y CoNAT.

## Abstract

This paper intends, fundamentally, to discuss three topics. The first one is related to the formulation of the economic-financial figures that Accounting calculates out the observation of economic facts, the recollection of data and the assignation of the respective measurement-valuation that it obtains in so far it applies a set of theoretical-practical criteria in a process of applied science.

Secondly, I shall show how strong interests of powerful users of information affect the Accounting tasks, directing them out of different sources that take advantage of normative structures and international institutions (THE WASHINGTON AGREEMENT, NEW INTERNATIONAL FINANCIAL ARCHITECTURE, IMF, WB, TWO, IASB, IFAC, FASB, etc.).

Finally, I intend to explain very generally how Accounting discipline works hard to build a road that facilitates its participation in the critical debate about the main social-economic problems, though so far, this dynamic youngster has found more obstacles than successes. Nevertheless, I believe that this is the more adequate way for identifying the true north of Accounting in its commitment to develop itself as an applied social science, involved in society's advance towards better stages of well being.

## Key words

Valuation, accounting, economics, research perspectives (critical, dominant), CoNAM and CoNAT methodologies.

---

\* Recibido el 15 de junio de 2007 y aceptado el 28 de julio de 2007

## Presentación

La contabilidad es un saber que tradicionalmente se incluye dentro del área académica denominada ciencias económicas, área que además contempla a la economía, de la que deriva su nombre y es la ciencia de más alcurnia y tradición entre las del grupo; también aparece incluida la administración con sus múltiples apellidos, dependiendo del espacio o sector objeto de estudio: de empresas, de negocios, financiera, económica, agrícola, pública, etc., etc.; las finanzas, saber de recientes y encumbrados desarrollos, e incluso, se ha cobijado dentro de esta área a la ingeniería industrial, comercial o administrativa.

Pero la contabilidad es mirada por sus vecinas como la de menor importancia, clase o valía, a pesar de ser una práctica social milenaria. Muchos la consideran un saber menestral, artesanal, de contenidos técnicos elementales, basada en una mecánica no rigurosa, que establece las cuentas a partir del mecanismo de la partida doble, cuya factura medieval contribuye a hacer menos valioso su producto, que obligatoriamente tienen que usar los profesionales de las otras ramas del saber económico para realizar parte de sus funciones, análisis y decisiones, como si su factura fuera el más sencillo y natural de los trabajos.

Esa falta de interés de buena parte de los cultores de los saberes vecinos así como de muchos usuarios del dato contable, se justifica también con el criterio de que la contabilidad no ha desarrollado modelos de corte matemático-estadístico para mejorar la calidad de su producto y que procesa información de manera mecánica, de forma que su papel no es más importante que el de un mecanismo acumulador, similar al de una máquina herramienta a la que se le entregan datos puntuales y ella devuelve cifras acumuladas y ordenadas, pero nada más. La contabilidad es una caja negra cuyo rol no es materia para la reflexión científica.

Nos proponemos en esta ponencia, con el fin de presentar una rápida y sencilla visión panorámica del quehacer de la disciplina contable destinada a trabajadores académicos tanto contables como de otras disciplinas sociales, abordar tres temas:

Primero, el relativo a la formulación de las cifras económico-financieras que la contabilidad realiza a partir de la observación del hecho económico, recolección del dato y asignación de la respectiva medición-valoración que elabora en tanto aplica un conjunto de criterios teórico-técnicos en un proceso de ciencia aplicada. El propósito es el de presentar cómo, en dicho proceso tecnológico, la contabilidad interviene mucho más que como una simple máquina herramienta acumuladora y totalizadora y en buena medida establece y justifica la proporcionalidad de la participación de los factores en la riqueza, producida en la actividad económica de una sociedad. Y desde aquí genera una realidad, a partir del dato que elabora, realidad que pocas veces se cuestiona cuando el dato surge como materia prima de los análisis económicos y estadísticos.

En segundo término, queremos mostrar cómo en el quehacer contable intervienen fuertes intereses de los poderosos usuarios de la información, que lo

direccionan a partir de diversas instancias, aprovechando estructuras normativas, hasta lograr, mediante el agenciamiento de organismos internacionales representantes del interés económico y financiero dominante del mundo globalizado (PACTO DE WASHINGTON, NUEVA ARQUITECTURA FINANCIERA INTERNACIONAL, FMI, BM, OMC, IASB, IFAC, FASB, etc.)<sup>1</sup>, posicionar los modelos regulatorios financieros y contables que estas instituciones producen o apoyan, a partir de los cuales invaden las órbitas de los países pequeños o dependientes, intervienen su economía y acondicionan el escenario para el acrecentamiento del gran capital financiero.

Finalmente, pretendemos presentar de manera somera cómo la disciplina contable se esfuerza por construir un camino que le permita participar en el debate crítico sobre los grandes problemas socioeconómicos, si bien esta joven dinámica ha encontrado hasta ahora más obstáculos que aciertos. Sin embargo, creemos que es ésta la vía más adecuada para que la contabilidad identifique su verdadero norte en su empeño de desarrollo como ciencia social aplicada, comprometida con el avance de la sociedad hacia mejores estadios de bienestar.

### **Antecedentes**

La contabilidad es un saber resultante de una práctica social e institucional que, según recientes investigaciones arqueológicas, antropológicas e históricas, su legado data de los años 8000 a.C.<sup>2</sup>, es decir, que es una práctica que deviene de hace diez mil años, precediendo y, parece que dando origen, a saberes tan tradicionales como la escritura y la matemática. Sobre sus datos e informaciones se basó el comercio, la certeza de la ganancia en los negocios y el control de los haberes patrimoniales de la sociedad desde sus orígenes remotos.

Tan sólo a mediados del siglo XIX, en Italia, surgen los primeros planteamientos continuados que abren dificultosamente el paso a la reflexión disciplinar de la contabilidad. Hasta aquí no había pasado de ser una útil práctica social e institucional sin base teórica que la sustentara, más allá de las transferencias recibidas de las disciplinas vecinas, como el derecho, la economía y la administración, las que en los procesos comerciales, industriales y de gestión empresarial y estatal, influenciaban y encaminaban la práctica contable.

De tal época hasta la presente se han realizado buenos esfuerzos por elucidar el oficio de la disciplina contable, desentrañando su pasado y estableciendo cada vez más elaboradas propuestas sobre su campo de trabajo, sus metodologías y técnicas. Los debates que la economía o la sociología vivieron hace siglo y medio los ha vivido la contabilidad en los últimos cincuenta años.

---

<sup>1</sup> FMI: Fondo Monetario Internacional; BM: Banco Mundial; OMC: Organización Mundial de Comercio; IASB: International Accounting Standard Board; IFAC: International Federation Accountants Certified; FASB: Financial Accounting Standard Board.

<sup>2</sup> Schmandt-Besserat, D. *How Writing Came About*. The University of Texas Press, Austin Texas, 1996. Citado por Suárez P., et al. *Arqueología e Historia de la Contabilidad*, Tomo I, Unidad Editorial UNINCCA, Bogotá, 2004.

Ha soportado su adscripción como parte de la ciencia jurídica (se ha denominado el álgebra del derecho), como una rama de las matemáticas y de la estadística, como una técnica económica, como una disciplina formal con similitudes a la lógica, en fin, de ser una ciencia social aplicada con su propio campo de acción con perspectivas de desarrollos críticos e interpretativos.

Epistemológicamente se la ha clasificado como una disciplina positiva, normativa y/o positivo-normativa. La reflexión teórica y aplicada ha aportado numerosos trabajos en cada una de estas tendencias, producción que desafortunadamente no es del dominio de la inmensa mayoría de los contables, que aquí como en otras muchas latitudes se preparan en las instituciones universitarias, ignorando este valioso arsenal de documentos, libros y artículos en los que se asoma, sin lugar a dudas, un saber con profundas preocupaciones de su papel en el devenir social, de diversas formas comprometido con el crecimiento y/o desarrollo de las comunidades.

La problemática disciplinar se acrecienta si tenemos en cuenta que esta falencia, además, hace eco entre los gestores y cercanos interesados en el bienestar de la organización empresarial, que al ignorar estas reflexiones y preocupaciones, no toman en cuenta al saber contable para hacerle participe en la búsqueda de soluciones a los problemas que retan a diario el devenir empresarial.

### **Tipos de medición-valoración<sup>3</sup> en contabilidad y su referente económico y social.**

Es inherente a la contabilidad el trasegar con procesos de medición-valoración de los hechos económicos que debe registrar y de los cuales debe dar cuenta como parte fundamental de sus funciones de información y control. Si bien, como hemos anotado antes, la preocupación teórica sobre el fundamento de tales proceso es de reciente data.

¿Cuál ha sido la razón para que en este aspecto de la medición-valoración la contabilidad haya vivido y resistido incólume el paso de los tiempos y de los profundos cambios estructurales que ha experimentado la sociedad, sin que su papel práctico haya sido cuestionado de forma profunda y su oficio siempre haya sido reconocido y mantenido? ¿Cómo la disciplina contable, sin haber construido mecanismos sofisticados de medición-valoración, ha capoteado temporales adversos sorteándolos con éxito más que relativo?

---

<sup>3</sup> Debe advertirse la liberalidad con que en esta ponencia se tratan los términos valuación y medición. Cuando nos referimos a valuación nos referimos fundamentalmente a la operación de determinación del precio de intercambio en moneda corriente efectuada por el mercado en una transacción normal realizada efectivamente. Es de suponerse que el precio establecido para realizar la operación mercantil está influenciado por el precio de venta fijado por el vendedor, el cual tendrá en cuenta por lo menos tres aspectos para su fijación: los costos de producción, la tasa de ganancia esperada y los precios de productos equivalentes fijados por la competencia. Aquí está implícito un proceso de medición o asignación de valor-precio al proceder a calcular los costos de producción para asignarle el precio de venta al producto a vender. Ver nota 7 sobre medición.

Se nos ocurren dos respuestas: 1. La contabilidad siempre ha permanecido apoyada en la estructura social del mercado y así, en una relación dialéctica con tal estructura, ha resuelto los interrogantes sociales de cada momento y época. A partir de aquí, una vez se resuelve el problema inicial de la fijación de un precio de intercambio, la contabilidad determina internamente costos de producción, amortizaciones, depreciaciones, provisiones, ingresos, ganancias, pérdidas y retribuciones a los factores productivos. 2. Una vez la contabilidad resuelve el complejo problema de la asignación de precios mediante su referencia al mercado y sus procesos complementarios de costeo, adquiere un estatus psicológico más que lógico, posee un carácter autoritario difícil de cuestionar.<sup>4</sup>

En tiempos remotos, cuando la sociedad y las costumbres mercantiles nacían a través del trueque, cuando aún no había sistemas numéricos desarrollados y, por supuesto, tampoco sistemas monetarios, la contabilidad creó los primitivos sistemas contables a partir de los hechos y costumbres mercantiles. Fueron creadas las fichas contables simples (esferas, discos, cilindros triángulos que representaban bienes diversos: ovejas, cabras, odres de vino, prendas de lana, etc., hacia 8000 a.C.)<sup>5</sup> y fichas contables complejas, esferas de arcilla huecas (hacia 3250 a.C.)<sup>6</sup>, que en su interior contenían las fichas simples y en su superficie se encuentran grabadas sellos y signos identificados como ejemplos de escritura cuneiforme y antecedentes de signos numéricos. Estos parecen ser ejemplos de los primeros y primitivos sistemas contables cuyo fin estaba centrado en controlar la posesión de bienes sociales por los encargados de administrarlos.

Otros ejemplos de cómo la contabilidad adecuó sus formas y sistemas de información-control pueden citarse conforme la sociedad ha progresado a través de los tiempos. La creación de los sistemas escriturales y numéricos así como la aparición de los sistemas monetarios enriquecen y hacen más compleja la llevanza de las cuentas, pero, así mismo, aumenta la capacidad y la utilidad de su servicio. Notables civilizaciones como la sumeria, egipcia, griega, romana, inca, europea medieval, etc., nos han dejado valiosas herencias en lo que a formas (tablillas de arcilla, ábacos, papiros, pergaminos, escritura cuneiforme, quipus primitivos y luego más desarrollados signos escriturales y numéricos, etc.) y modelos de cuentas (memoriales, partida simple elemental y avanzada, partida doble, contabilidad comercial, analítica, gerencial, etc.) corresponde.

Es de presumir que cada etapa y corriente dominadora de la cultura ha influenciado el hacer de las cuentas y ha dejado sus huellas en las costumbres contables,

---

<sup>4</sup> Al respecto Mattessich (2003a) anota: «... la efectividad de la contabilidad no reside en la precisión de la información utilizada en la gestión para lograr el máximo beneficio o cualquier otra meta empresarial, sino que reside en su carácter autoritario» pág. 59.

<sup>5</sup> Mattessich, R. *Critique of Accounting*, Quórum Books, Wesport, Connecticut, 1995, P 23 y 26.

<sup>6</sup> Idem.

algunas de ellas se han mantenido no en todos los entornos, otras muchas han desaparecido, por no pertinentes con los tiempos de progreso cultural, técnico-tecnológico y social. Pero el artefacto mercado siempre ha estado allí con sus características del momento, sirviendo de base para la solución de un problema que es capital para la contabilidad, cual es el de la medición-valoración<sup>7</sup> de los hechos económicos fundamento del proceso contable.

Actividades de compra, de transformación, de venta, de tenencia, de contribución impositiva, de donación, de expropiación, de ganancia, de pérdida, etc., deben ser registradas en las cuentas y soportadas con evidencias que permitan justificar su valoración en un proceso de medición concomitante con el hecho originario. Sea de manera directa o sea indirecta, inmediata o mediata, el mercado ha estado presente en tales momentos soportando el registro contable.

Hasta aquí la contabilidad ha resuelto de manera más o menos satisfactoria su cometido de información y de control. En tiempos no tan pretéritos como los antes referidos, ya en nuestro mundo moderno, han aparecido nuevas necesidades cuya solución, hasta donde ha sido posible, se ha fraguado en la criba de la contabilidad con el aporte de otras disciplinas cada vez más en función de objetivos e intereses de usuarios que pueden manifestarse e influenciar el proceso de medición-valoración y, por supuesto, el de información-comunicación.

Éste es uno de los aspectos que se quiere resaltar en la ponencia, como punto nodal a discutir y en el que está basada una de las hipótesis del trabajo: la contabilidad, a través del proceso de medición-valoración asigna retribuciones a los factores productivos en correspondencia con elementos reguladores del entorno jurídico-económico y, en tal circunstancia, es más que una máquina herramienta de agrupación y totalización de datos.

En este proceso, al determinar proporciones de retribución a factores productivos o justifica una situación específica o crea su propio dato el cual funge como una realidad difícil de falsar, con lo que genera consecuencias en el proceso económico-social de información y control sobre la producción y distribución de la riqueza.

Tales necesidades y soluciones han sido objeto de investigaciones, procedimientos estos no muy comunes en el pasado, pero que, sobre todo a partir del siglo XX y, más precisamente, a partir de su segunda mitad, tanto los académicos contables como los directivos empresariales y las entidades reguladoras,

---

<sup>7</sup> En concordancia con la nota 3, es de advertir que las referencias a la medición que aquí se hacen no están relacionados con la Teoría de la Medida y más bien se relacionan con lo que R. Mattessich denomina Moderna Teoría de la Medición (Mattessich, 1964), en la perspectiva de la búsqueda contable de una relación biunívoca entre los hechos económicos a registrar y la escala clasificatoria de valuación base de registro. En contabilidad se aprovechan los diferentes estadios o escalas de medición, según los problemas de clasificación a resolver, por ello no es de extrañar que aparezcan clasificaciones nominales y ordinales como el caso de los planes de cuentas; en los análisis financieros, en la contabilidad analítica o de costos se aplican clasificaciones de intervalo y de razón o proporción, por ejemplo, para asignar precios de costo o para determinar razones y proporciones financieras, completando así el panorama de uso clasificatorio contable.

han realizado notables esfuerzos por dotar los entramados regulatorios contables de múltiples alternativas en el campo de la medición-valoración con el fin de responder a los requerimientos de los diversos tipos de usuarios de la información y el control suministrados por la contabilidad.

Algunas de tales contribuciones van a ser analizadas en estas páginas, con el propósito de establecer cómo se realiza el proceso de medición-valoración contable. Entremos en materia. Tradicionalmente, la contabilidad ha registrado los hechos tal y como los ha informado el mercado, a partir de la huella dejada por las transacciones de intercambio. La contabilidad recoge estos hechos registrando a precios del momento de la transacción dichas operaciones. Así, compras de materias primas, pagos de salarios, gastos de fabricación, gastos de venta, etc., quedan en los registros contables anotados por los precios fijados en el momento de la transacción. Esta metodología de valoración se la ha denominado «*valuación al costo histórico*».

Ha sido en el pasado la más recurrida y defendida, ante cuestionamientos diversos que la han acusado de ocultar o desconocer ciertos hechos o realidades, por ejemplo, las valorizaciones o los cambios de precios debidos a fenómenos como la inflación, deflación, obsolescencia, etc., pero por su relación objetiva con el hecho económico originario, ha salido incólume frente a tales ataques. Así mismo, es la base valorativa más controvertida en el presente, cuando por obra y gracia de la importancia de los mercados financieros sufre un inesperado y contundente ataque, por sus falencias en el proceso valorativo cuya información debe ser utilizada por cierto tipo de usuario externo, el inversionista de capital de riesgo, que con otros intereses, diferentes a los de los gestores empresariales, buscan acomodar el mensaje contable a sus objetivos.

Debido a tales críticas y buscando reflejar en parte esos hechos, el costo histórico fue reformulado en el pasado como «*costo histórico ajustado*», tomando como base de ajuste índices generales o específicos de precios, informados por las estadísticas económicas. Así los estados contables de la entidades objeto de información mejoraban la calidad de los datos informados, al ajustar las cantidades monetarias de los rubros cuyas expresiones aparecían subvaloradas. Los gestores que buscaban el dato que les sirviera para comparar históricamente los costos aducidos a los procesos productivos podían quedar cómodos con la nueva información. En tiempos de aguda inflación, como los vividos en nuestras tierras latinoamericanas, no hace mucho, tal metodología ayudó sin lugar a dudas a corregir el defecto informativo.

Pero otra es la controversia que le aparece al costo histórico desde los estrados bursátiles y, en general, desde los escenarios donde se mueven los inversionistas de capital de riesgo. Desde allí, hoy se propone, como alternativa de reemplazo al costo histórico y con miras a generar información útil para los mercados financieros, el valor de mercado, denominado «*valor razonable*», o también identificado como «*valor justo*», con un claro tinte moralista de significación. Así, los estados contables de las entidades objeto de información, basándose en el *valor razonable*, mejorarían en buena medida la calidad de los datos informados.

Sin embargo, las necesidades de otros usuarios, los gestores en este caso, quedarían insatisfechas. Al interior de este debate permanece oculto un elemento básico de la discusión. La contabilidad, dependiendo de los intereses que se muevan al interior de los grupos de usuarios, puede generar datos direccionados a satisfacer diversos intereses. Lo que no puede hacer con eficiencia es satisfacer los múltiples intereses con un solo tipo de mensaje.

Como hemos visto hasta aquí, la discusión se plantea fundamentalmente entre dos grupos de usuarios de la información contable: los gestores o usuarios internos y los inversores de capital de riesgo o inversores bursátiles. Los primeros están interesados, para soportar la gestión empresarial, en mantener la base del costo histórico. Los segundos abogan por el valor razonable o de mercado.

¿Pero qué tipo de asignación o distribución de costos aplican a los factores productivos estas metodologías denominadas «costo histórico» y «valor razonable»? ¿Cuáles son sus bases teóricas?

En contabilidad empresarial se aplican dos criterios económicos de la teoría del valor como base de las dos metodologías valorativas mencionadas: la clásica, en la que se fundamenta el costo histórico y la neoclásica del valor utilidad, en la que se basa el valor razonable.

Hay que advertir que la tradición del costo histórico se pierde en el horizonte de los tiempos y seguramente constituye una tradición mucho más antigua que la reflexión económica clásica, si tenemos en cuenta que existen vestigios de descomposición de costos, por ejemplo, la aplicada en las Reales Almonas de Sevilla (fábricas de jabón) datadas del siglo XVI (Sierra G., y Escobar B. 1999), o la propuesta como nuevo método contable para la Real Hacienda en las Indias en el siglo XVIII (Donoso, A. 1999) que constituyen un ejemplo de una vieja versión del costo histórico en el que se incluyen las remuneraciones a los factores de producción considerados legítimos en aquellos tiempos, procedimiento base para la fijación de precios de venta de los productos o de las tasas impositivas del gran imperio español de esas épocas.

En igual sentido, hay que anotar que el origen práctico del precio de mercado se pierde en el horizonte de los tiempos, cuando se iniciaba el uso de la moneda como medio de intercambio en mercados primitivos y transacciones individuales. Aristóteles<sup>8</sup> anota al respecto: *Por tanto, todas las cosas entre las cuales hay cambio deben de alguna manera poder compararse entre sí. Pues para esto se ha introducido la moneda, que viene a ser en cierto sentido un intercambio. Todas las cosas son medidas por ella, y por la misma razón, el exceso que el defecto, determinando cuántos zapatos equivales a una casa o a cierta cantidad de víveres. Es preciso que la proporción entre el arquitecto y el zapatero corresponda a la de tantos zapatos por la casa o los víveres. Si no hay esto, no*

<sup>8</sup> Aristóteles. Ética Nicomaquea. Ed. Universales. Bogotá, Colombia, 1987.

Hárold Álvarez Álvarez

*habrá transacción ni intercambio, y no habrá tal proporción si no son iguales de algún modo las cosas cambiadas.*

Hoy, en la mayoría de los casos, se valoran los bienes al costo de los factores productivos (salarios y rentas) o costo histórico, mientras permanecen los bienes fabricados en poder de la empresa propietaria. Una vez se venden, la diferencia correspondiente al beneficio se contabiliza como ganancia (utilidad contable); la venta se realiza a precios de mercado, que son fijados por mecanismos como el de la oferta y la demanda o por asignación de precios realizada por organismos reguladores (en Colombia, por ejemplo, el caso de los hidrocarburos). Aquí se estaría aplicando la teoría clásica<sup>9</sup> para la fijación del precio de venta, pero se recurre a la neoclásica<sup>10</sup> para explicar la demanda efectiva de los bienes en el mercado.

Para finalizar este acápite, consideremos algunas de las consecuencias que se pueden generar al cambiar de base de contabilización desde el costo histórico como reflejo de la teoría clásica a la del valor razonable, sustentado en el criterio subjetivo neoclásico del valor de mercado.

---

<sup>9</sup>Nos referimos en lo fundamental a los análisis que sobre el valor económico realizaron Smith, Ricardo, Mill y posteriormente Marx. Muchos son los aportes que se encuentran en la obra de estos autores, como el relativo al análisis del aumento del producto por efecto de la división del trabajo, el concepto de economía de libre empresa, el criterio de equilibrio del mercado a través de la «mano invisible», los criterios y las diferencias entre precio natural y de mercado y entre precio real y precio nominal o monetario, el concepto de capital, su naturaleza y acumulación, entre otros. De tales aportes debemos destacar, porque es útil a nuestro análisis de las cuentas y de la producción de la riqueza, el criterio de adjudicarle a los factores de producción, tierra, trabajo y capital la facultad de la producción de dicha riqueza, en contraposición con los primeros fisiócratas, Quesnay entre ellos, quienes le reconocían tal capacidad sólo a la actividad de la clase agrícola, por cuanto su trabajo se realizaba sobre el elemento «tierra», factor que multiplicaba la materia prima o semilla sembrada, y que permitía recoger un producto enriquecido. Este punto de diferencia es de principal importancia para la elucidación del problema de determinación del origen del valor. Es uno de los puntos en que se centrarán los economistas clásicos y posteriormente Marx un siglo después.

<sup>10</sup> La teoría del valor-utilidad es la contraparte de la teoría clásica y del valor-trabajo. Surge de una reflexión de tipo psicológico y desde una perspectiva intencionada en buscar una alternativa a la teoría del valor-trabajo. Mientras que en la teoría del valor-trabajo el valor de las mercancías se expresa a través de su valor de cambio, la de la utilidad lo fundamenta en el valor de uso. De esta manera, una mercancía tendrá mayor o menor valor, según el uso que podamos hacer de ella, o en otras palabras, de acuerdo con la utilidad que nos ofrezca. Desde la perspectiva neoclásica, el valor no está en las cosas sino en el juicio de las personas que las utilizan; el valor es el resultado de un acto subjetivo de los seres humanos que pueden acceder a su utilización y, así, a la satisfacción de una necesidad. Menger, uno de los teóricos creadores de esta corriente neoclásica del valor, señaló que un bien tiene valor si los humanos, al comportarse económicamente, se percatan de que la satisfacción de una de sus necesidades (o la mayor o menor intensidad de su satisfacción) depende de la capacidad que tienen para disponer del bien. La utilidad es la capacidad de una cosa para satisfacer necesidades humanas y es un requisito previo del carácter de los bienes.

Bajo el modelo del costo histórico la valoración no anticipa ganancias. Éstas sólo se contabilizan en el momento de realizarse la transacción de intercambio originada en la venta del bien final. En estas circunstancias, la contabilidad registra una realidad fehaciente, si se quiere tangible, comprobable, no una expectativa. A partir de aquí, se puede calcular la renta y distribuir utilidades a los propietarios/accionistas y reconocer los impuestos a las ventas, a la renta o al comercio, sin riesgo de descapitalizar la empresa, pues el hecho generador de la ganancia es un hecho cumplido.

De otra parte, el costo histórico permite el cálculo del costo de fabricación de los productos en el proceso de producción, lo que permite determinar precios adecuados o prever situaciones de pérdida, cuando los costos son superiores a los posibles valores de venta, lo que permite una adecuada gestión.

También, bajo este modelo, los costos por depreciación y amortización se adjudican al proceso productivo con base en hechos reales, lo que permite el adecuado mantenimiento del capital financiero empresarial. En caso de actuar en entornos inflacionarios, el costo histórico permite la reexpresión de los precios, lo que, a su vez, corrige las desviaciones ocasionadas por este fenómeno. En síntesis, el costo histórico otorga información pertinente para la buena gestión empresarial, si bien no es la base apropiada para la toma de decisiones de inversionistas externos o para la determinación del valor de la empresa.

Acoger la alternativa del valor razonable, como es la propuesta del IASB, implica para la empresa varias consecuencias, la mayoría negativas, así: en primer término, la información contable derivada de este proceso no sirve para la gestión y el control de costos, puesto que la memoria de los mismos se pierde como resultado de los sucesivos procesos de valorización resultantes de los cambios al valor de salida de los bienes; en segundo lugar, se pierde la base para establecer precios de venta que garanticen que no se está perdiendo en el proceso de intercambio final o venta; en tercer término, se están anticipando ganancias cuando se valoran los bienes a un mayor valor al de costo pero que aún se tienen en inventario o como propiedad, planta, equipo, inversión, o en general como un activo. Como consecuencia de esto último, se está poniendo en riesgo el capital de la empresa puesto que puede repartirse en forma de dividendos una porción del patrimonio que aún no se ha realizado como ganancia y que, en el peor de los casos, nunca se realice.

Sólo en el caso de que la empresa esté en la búsqueda de capital de inversión y quiera que sus acciones o títulos valores emitidos por ella se coticen en un mercado de valores, es pertinente valorar sus recursos al valor razonable. Sin embargo, esto se puede lograr como una operación de conversión de cifras de estados financieros sin necesidad de cambiar el proceso contable base de la gestión interna empresarial.

Se puede concluir de lo anterior que aparecen en el escenario económico-financiero diversos usuarios de la información contable en competencia, motivo por el

cual debe propugnarse por un sistema o interpretación contable que satisfaga la mayoría y los más pertinentes requerimientos de los legítimos usuarios de dicha información. Esto significa que no todos los requerimientos son legítimos o, por lo menos, igual de pertinentes; y que no todos los requerimientos van a ser satisfechos por el sistema. Deben seleccionarse los más adecuados al entorno, y para aquellos cuya respuesta no se va a ver satisfecha, debe buscarse otra solución, como el de la conversión de estados contables sobre bases diferentes a las del sistema.

### **Los desarrollos positivos, normativos y normativo-condicionales en contabilidad.**

Tal como lo anota Belkaoui (1992), hay que reconocer que no existe un cuerpo teórico contable homogéneo. Aparecen y desaparecen teorías, conforme los investigadores perciben los requerimientos de los usuarios de los datos contables y el ambiente en el que se comportan quienes preparan y quienes usan el dato. En tal perspectiva, vamos a sintetizar algunos aspectos de tres corrientes de investigación en contabilidad: positiva, normativa y normativa-condicional. El campo de aplicación de estas teorías no es exclusivo, pero sí, fundamentalmente, el de los modelos regulatorios.

En la denominada escuela positiva existen desarrollos que datan del pasado siglo XX, orientados tanto desde perspectivas inductivas como deductivas, impulsados con el fin de soportar entramados regulatorios formulados para alcanzar un mejor soporte de las decisiones empresariales en los países más avanzados, como Estados Unidos, Gran Bretaña, Alemania y Francia, entre otros. El pensamiento positivo enfoca la investigación contable aplicando metodologías derivadas de las ciencias naturales, enfatizando la ausencia de juicios de valor, la neutralidad frente a los hechos y otorgando importancia a los procesos de verificación-falsación, en vías de descripción, explicación y predicción de la realidad económico-financiera.

En contabilidad, el procedimiento inductivo comprende, entre otras alternativas, la realización de observaciones de datos financieros de empresas, con el fin de encontrar relaciones recurrentes para formular posibles generalizaciones, base de principios o normas de general aceptación. Se caracteriza por el intento de excluir juicios de valor, tales como objetivos a alcanzar o preferencias en la escogencia de técnicas o procedimientos, más allá de los que son de común uso en circunstancias semejantes.

En esta línea se pueden inventariar infinidad de trabajos investigativos que los estudiosos de la teoría y de la tecnología contable han clasificado en corrientes, escuelas, paradigmas, programas o tradiciones de investigación. Ejemplo de tales trabajos son las propuestas de la AAA (1977), Cañibano (1972), Cañibano y Gonzalo (1995), Tua (1984 y 1991), Mattessich (1988, 1993), Belkaoui (1992), Butterworth y Falk (1983), entre muchos otros. Los enfoques de trabajo varían mucho dependiendo del objeto de estudio y la estrategia de medición del fenómeno.

A vía de ejemplo, podemos mencionar algunos de los clasificados por Tua (1991): Enfoque del inversor individual orientado a determinar la percepción y el impacto que las cifras contables originan en sus usuarios. Enfoque neopositivista inductivo destinado a estudiar las relaciones que unen los diversos grupos de usuarios y el papel que en ella desempeña la información financiera. Teoría de los hechos, cuyo objetivo es aumentar la utilidad de la información financiera mediante el incremento indiscriminado de información, con el objeto de que sea el usuario el que elija.

En cuanto a la vía deductiva, consiste en establecer un entramado de términos primitivos, axiomas o postulados, teoremas, principios y técnicas, comenzando con formulaciones generales y abstractas, hasta llegar a las proposiciones más concretas, por derivación lógica. Como en el caso anterior, la construcción debe estar exenta de juicios de valor que la contaminen y la desvíen de su objetivo natural. En estas construcciones, a excepción de los términos primitivos, todos los incluidos en el sistema deben ser adecuadamente explicitados y las proposiciones deben ser demostradas.

Existe una presunción detrás de las dos vías procedimentales, que en buena medida son complementarias: establecidas las reglas del juego el procedimiento debe arrojar unos resultados, ya sea la ley o criterio con validez general o la derivación de una regla o procedimiento particular, de una manera lógica sin desviaciones o sesgos resultantes de la inadecuada intromisión de elementos ajenos al proceso puro de la investigación.

En la práctica disciplinar, los ejemplos que tenemos para ilustrar la experiencia recorrida en los últimos cincuenta años en diversos escenarios americanos y europeos, fundamentalmente, muestran que el resultado final de las reflexiones teóricas se plasman en la construcción de entramados regulatorios contables cuyos desarrollos no contienen alternativas para los diversos tipos de usuarios, sino que establecen sus orientaciones regulativas de forma unificada para ser aplicadas en todas las circunstancias.

Un ejemplo es el proceso vivido entre los años 1938-1959 y 1960-1973 en EEUU, cuando se desarrollan las dos etapas investigativas y de construcción de las primeras experiencias regulatorias contables norteamericanas, de amplia difusión e influencia en la órbita anglosajona de la economía y que en criterio del profesor Tua<sup>11</sup> (1984) constituyeron los subprogramas de investigación de *aceptación general* orientado inductivamente y *lógico* de estirpe hipotético-deductiva, ambos de cariz positivo.

En líneas de trabajo que no apuntan a la construcción de entramados regulatorios, también en la década de los setenta del siglo XX, comienzan a formularse interesantes propuestas. Los trabajos que se distinguen aquí se orientan a estable-

---

<sup>11</sup> Tua, J., Principios y normas de Contabilidad. Ministerio de Economía y Hacienda, IPC, Madrid, 1984.

cer, entre otras, la capacidad predictiva de la información contable, la utilidad de la información financiera, la capacidad de la información para influenciar la conducta del usuario individual o agregado, los niveles de información mantenidos por las empresas, los hábitos empresariales en la publicación de los estados financieros, las características de las normas contables que hacen más aceptables a las empresas en los mercados, el valor de una información específica para la toma de una decisión concreta, la verificación del contenido informativo de las cifras contables a través de su impacto en el precio de las acciones, la comprobación de los efectos que causan los cambios voluntarios de las políticas y métodos contables en los precios bursátiles, estudio del impacto producido por la regulación contable en el mercado de valores, entre otras muchas líneas de investigación.

Dada la influencia de la lógica positiva (inductiva o deductiva), estas construcciones derivan sus contenidos de las inferencias resultantes de los procesos argumentales, sin aparente alternativa de variación. Sin embargo, son muchas las fisuras que tales procesos tienen, a través de las cuales se filtran los temidos juicios de valor, con lo que el dato final que se informa como resultado de tales procesos lógicos, puede perfectamente llevar una marca personal o de clase de quienes finalmente están encargados de medir-valorar las transacciones de la economía empresarial.

Veamos algunos casos de operaciones que no son el reflejo de transacciones económicas directas, por ejemplo, el cálculo de una depreciación de un activo, cuyo efecto se refleja en el costo de producción; o la amortización de un gasto diferido; o la proporción que se establece para determinar una provisión para proteger la cartera o el inventario; el tiempo y la tasa de cargo o amortización escogida para amortizar un cargo diferido; la herramienta o método matemático estadístico escogido para realizar un estudio predictivo; las hipótesis que se escogen para direccionar un estudio explicativo; etc. En todos estos casos se están aplicando juicios de valor.

Pero también están los casos en los que el entramado regulatorio ha determinado un camino específico de medición-valoración, habiendo podido escoger otro. Aquí también se aplicó el respectivo juicio de valor. Estos y muchos otros casos muestran que el contable, como registrador del dato goza de amplia discrecionalidad, aún moviéndose dentro de una construcción regulatoria de estirpe positiva, que puede afectar de distintas maneras la información y que constituye una forma de establecer una realidad económica y financiera dada.

Ahora, pasando a las alternativas normativa y normativa-condicional, la situación se resuelve de distinta manera, si bien en algunos aspectos se mantienen ciertas semejanzas.

La vertiente normativa está basada en una concepción teleológica relacionada con el alcance de determinados objetivos propuestos en el sistema o interpreta-

ción contable. Dentro de esta corriente pueden darse diversidad de tendencias a partir de influencias éticas, búsqueda del bienestar social o, simplemente, obtención de máximas ganancias sin importar su forma de distribución. El criterio normativo orientador lo establecen los objetivos del sistema y éstos responden a los intereses dominantes del entorno.

En esta vertiente es válido formular sus elementos de manera libre, esto es, a partir de cualquier juicio de valor que se considere válido o legítimo dentro del sistema contable. Si el entorno está dominado por intereses de corte capitalista, cuyo interés sea el de concentrar la riqueza, el modelo contable le sirve de soporte y de legitimación de tal empeño. Si, por el contrario, en el entorno las fuerzas sociales logran establecer escenarios para reclamar y obtener mejores condiciones de distribución de la riqueza social, la contabilidad hace lo propio.

Esta perspectiva se orienta a la luz de la lógica deductiva semántica y comienza con una valoración de las condiciones del entorno, como punto de partida general. Una vez establecidos los rasgos esenciales del entorno, se establecen los objetivos, características y requisitos del sistema. Se requiere investigar la forma como el sistema se propone alcanzar los objetivos propuestos.

Esta etapa es la de la formulación de hipótesis instrumentales como herramientas que examinadas, a partir de una validación analítica lógico-deóntica, se escogen como las mejores alternativas de direccionamiento de los procesos contables, con miras a conseguir las metas propuestas. Finalmente, en una dirección lógico-deductiva de tipo positivo, se formulan las reglas y procedimientos prácticos.

Como puede notarse, es una vertiente eminentemente prescriptiva, en la que la investigación «a priori» marca la pauta inicial, en la etapa de la construcción y puesta en marcha del sistema. De forma posterior el sistema deberá ser valorado periódicamente para determinar su validez frente a los intereses del entorno, y aquí debe recurrirse a la investigación empírica que aportará los datos relativos a los productos alcanzados que deberán confrontarse con los objetivos propuestos, y así, establecer la validez o invalidez de la construcción normativa.

Esta vía teórica ha direccionado varias de las más notables experiencias regulatorias de los últimos años y ha permitido un notable desarrollo de la contabilidad como expresión de disciplina aplicada. Entre dichas experiencias se pueden contar los últimos procesos regulatorios, hoy en vigencia, avalados por el FASB (Consejo de Estándares de Contabilidad Financiera, por sus siglas en inglés) en EEUU y por el ICAEW (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) de Gran Bretaña, los dos en la década del setenta del siglo pasado.

Finalmente, en este acápite abordaremos la vertiente normativo-condicional, una vía de desarrollo teórico y metodológico formulada por el profesor R. Mattessich, notable investigador que de manera ininterrumpida desde mediados del siglo pasado está alimentando, con profundas reflexiones y propuestas, el saber contable.

En primer término, a la par de su propuesta de axiomatización de la contabilidad, formuló la necesidad de construir una teoría general contable, que obviara la perjudicial descoordinación y asistematicidad de los intentos de estructuración teórica de la contabilidad, en épocas en las que la investigación «a priori» marcaba la pauta en la investigación contable.

Por ello, siguiendo en buena medida los modelos utilizados en las ciencias duras, formuló entre los años sesenta y setenta una estructura positivo-normativa para la contabilidad, acudiendo a una vía semiaxiomática y partiendo de una plataforma de términos primitivos (cuya significación estaba fuera de discusión, dado su origen externo al sistema), supuestos básicos a la manera de axiomas y supuestos derivados (como plataformas base de expresiones condicionales dependientes del entorno) orientados a objetivos específicos.

Los postulados condicionados permiten al sistema semiaxiomático, a partir de su estructura flexible, interpretar los fenómenos del entorno y direccionar su repuesta en concordancia con las necesidades del mismo, requerimientos que están reflejados en los objetivos del sistema.

Esta propuesta teórica ha sido denominada por Mattessich como *Teoría Condicional Normativa* o CoNAT (por sus siglas en inglés).

Complementariamente ha formulado la *Metodología Condicional Normativa*, CoNAM (por sus siglas en inglés). Mediante esta metodología se formulan y exponen de manera explícita las normas y juicios de valor en relación con los objetivos perseguidos. También busca alcanzar una relación satisfactoria e incluso óptima entre fines y medios.<sup>12</sup> Justamente a partir de CoNAM se establece la correspondencia entre objetivos e hipótesis instrumentales y, siguiendo criterios lógico-normativos, es decir, en el espacio del deber-ser, se aplica el análisis para determinar la correspondencia del objetivo con la hipótesis formulada, buscando la máxima efectividad y correspondencia entre el primero y la segunda.

El camino lógico que prescribe esta metodología, es semejante al de una deducción semántica, arriba mencionada, en la que se requiere:

- ♦ Descripción del entorno a partir de sus características esenciales.
- ♦ Descripción de los rasgos del sistema contable, en el que se deben formular los objetivos, características y requisitos del sistema, en concordancia con las necesidades del entorno.
- ♦ Formulación de las hipótesis instrumentales y derivación de reglas para la práctica

Frente a la primera hipótesis de esta ponencia, relativa a la discrecionalidad que el contable como interventor del proceso de la producción de la información a

---

<sup>12</sup>Mattessich, R. Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. Partida Doble N° 144, Mayo de 2003, pág. 107.

partir del dato contable y en tal sentido parcial determinante de la realidad económica, la alternativa normativa es mucho más permisiva que la vía positiva, en tanto que permite abiertamente incluir juicios de valor en la escogencia de objetivos y en la selección de los mejores métodos para alcanzar las metas del sistema.

Además, hay que tener presente que un modelo regulatorio generalmente prescribe los grandes rasgos del sistema o interpretación, fundamentalmente aquellos componentes que se orientan a la información externa. En lo relacionado con aspectos finos y específicos del análisis, costeo y cálculo de las cifras, la libertad técnica que tiene el trabajador contable es bastante amplia.

Veamos algunos ejemplos:

Cuando se trata de informar en un ambiente de cambio de precios hay por lo menos dos alternativas de proceder, cuyos resultados no son equivalentes, si bien tratan de corregir una misma situación anómala: costo histórico ajustado o valores corrientes de salida o mercado.

Pero también podría informarse, en algunos casos calculando, el valor presente de los flujos generados por un activo específico, o calcular el costo corriente de entrada o valor de reposición. Así mismo, se podrían aplicar criterios variables de valoración en lo relativo a la determinación de la protección de una cartera o en el cálculo de una provisión para pago de algún pasivo laboral o que esté en proceso legal, por lo que la cantidad no está determinada ni el hecho absolutamente cumplido.

El contable tiene varias alternativas que puede escoger según su criterio, más cuando el modelo regulatorio seguido está orientado por principios y no por reglas, caso en el cual la predeterminación del procedimiento técnico es más específica. Esto en aspectos de índole general.

Qué decir en aspectos específicos y puntuales de una contabilización, por ejemplo, en la determinación de la carga fabril relacionada con el costeo de un artículo, en el cálculo de un costo predeterminado o en la amortización de un gasto diferido o en la distribución de una partida como costo o como gasto, con los que se afecta la determinación del costo final y, así, del precio de venta. En todos estos casos el criterio del contable es determinante.

En fin, sea en un proceso derivado de una visión positiva o normativa, sea bajo un modelo de principios o de reglas, la actividad contable tiene una amplia discrecionalidad para determinar la clase de dato que introducirá en el proceso informativo contable, con lo que esta labor no puede ni debe ser considerada con una simple acción acumuladora y totalizadora, a la manera de una máquina herramienta, sino que debe ser analizada y contemplada como una labor social de profundas consecuencias en la determinación de la riqueza producida y distribuida por una organización social.

**Crítica a la valoración razonable, base del modelo de contabilidad internacional agenciada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB.**

Aunque en este trabajo se ha tratado de demostrar la amplia discrecionalidad de la contabilidad para la conformación de una realidad económica dada, a partir del juicio del contable, no es menos cierto que buena parte del proceso y, aún mejor, de su producto, si se quiere la más gruesa y determinante, está direccionada por orientaciones derivadas del modelo económico imperante. En este acápite me propongo presentar cómo la disciplina contable, a partir de los modelos regulados está orientándose, cada vez más, a servir los intereses del gran capital financiero o, mejor, financiarizado, entendiéndose éste como aquel capital de riesgo que se invierte en portafolios de valores, al que no le interesa el mantenimiento del capital operativo o financiero de la empresa, sino que se ocupa primordialmente de lograr la más alta tasa de ganancia y asegurar la efectividad de tal rendimiento.

No por otra razón, hoy, el mundo globalizado, el manejado desde las grandes instancias del poder, llámense bolsas de valores (IOSCO<sup>13</sup>, SEC, Bolsa de Nueva York, Bolsa de Londres, de Tokio, etc.), poderosas transnacionales de la producción de bienes y servicios (General Motors, Chevron, Sony, Ericsson, Motorola, Telefónica, Chase Manhathan Bank, Carrefour, Mobil, etc.), ligas o clubes de países líderes mundiales (G8, G3, Unión Europea, Foro de Davos, etc., etc.), organismos de financiación (FMI, BM, BID, BIRF, etc.), todos ellos, que se autodenominan representantes del mundo globalizado, están abogando por sistemas regulados globalmente, entre estos el contable, a imagen y semejanza de sus intereses.

Todo esto constituye una más de las expresiones del modelo económico neoliberal que vienen imponiendo los países desarrollados desde fines de la década de los ochentas y que ha constituido ser una dinámica apabullante para los países dependientes. Gracias a múltiples medidas, como la privatización de la economía, los tratados de libre comercio, la disminución del tamaño del estado, las intervenciones de los organismos multilaterales de financiación, etc., han disminuido, aún más, su poca independencia y han debido desviar sus recursos.

Uno de estos casos es el de la destinación de buena parte de sus presupuestos al pago de la deuda, y cuando estos son insuficientes tienen que recurrir a la venta de los activos representados en sus empresas de servicios públicos o endeudarse en mayor medida para pagar las altas cuotas de amortización de sus acreencias, incrementando la crisis, mientras que sus pueblos carecen de elementales recursos y servicios públicos o mueren de inanición.

Como se mencionó antes, impulsada desde organismos y escenarios que respaldan el interés de los mercados bursátiles, existe una tendencia cada vez

---

<sup>13</sup> International Organization of Securities and Exchange Commission: Organización Internacional de Valores y Bolsa, gremio al que pertenecen más de cien bolsas de valores de los diversos países y que dirige la Securities and Exchange Comisión, SEC, Comisión de Valores de EEUU.

más marcada de valorar los productos al valor de mercado (reposición o realización) o al valor presente neto, antes de comercializarlos, contabilizando la ganancia no realizada, antes del intercambio con el consumidor intermedio o final. Esta orientación estaría incluyendo el elemento beneficio como parte del valor de los productos antes de su realización, incrementando de forma ficticia, como consecuencia, las ganancias del período y por tanto el patrimonio social.

En alguna forma, para los casos relacionados con productos resultantes de procesos fabriles, se estaría reconociendo el planteamiento de la teoría del valor trabajo<sup>14</sup>, que considera que existe un mayor valor en los productos, supervalor correspondiente a la plusvalía del trabajo. Desde la perspectiva capitalista clásica, son las expectativas de ganancia las que se estarían anticipando, contrariando el principio o macro regla, tan tradicional en contabilidad en escenarios capitalistas, del devengo o de realización de ingresos.

El criterio que subyace como base de estas operaciones es el denominado *valor razonable*, columna vertebral del modelo agenciado por el IASB (International Accounting Standard Board) y definido como *el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informados, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información, que realizan una transacción libre*<sup>15</sup>. 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.

---

<sup>14</sup> Esto parece una ironía, que en épocas de mayor dominio capitalista sólo para favorecer al gran capital se llegue al mismo llano predicado por Marx con su teoría del valor (valor-trabajo), a partir de la cual reclamaba que la ganancia no se realizaba por una especie de genialidad o habilidad del empresario vendedor de los bienes que lograba colocar en el mercado los bienes por un mayor valor al de su costo, sino que dada la acumulación de valor que tenían los bienes, gracias a la plusvalía no remunerada al trabajador en el proceso productivo, el precio de venta era igual al precio de costo real, por lo que el intercambio entre comprador y vendedor era un intercambio de bienes equivalentes, valor en moneda = a valor del bien. Cuando la contabilidad costea el bien sin reconocer la plusvalía, desde la perspectiva marxista, está ocultando esta realidad, sirviendo de caja de resonancia a los postulados de la economía clásica del valor. Sin embargo, en las circunstancias aquí analizadas, no se reconoce ese mayor valor por acción del factor trabajo, sino que se le adjudica a la valoración mercantil, derivada del criterio subjetivo de los compradores del bien que están dispuestos a pagar según el nivel de satisfacción que obtengan del producto adquirido.

<sup>15</sup> Joseph Stiglitz, premio Nobel de economía 2001 y en los años noventa jefe de economistas del Banco Mundial, concedió una entrevista cuando dejó de prestar sus servicios profesionales al BM, en la que afirmó aproximadamente lo siguiente: Era triste ver cómo los ahorros de los países pequeños se dilapidaban en un segundo por los gerentes y representantes de las empresas públicas, quienes se obnubilaban ante las ofertas de posibles compradores quienes les ofrecían como comisión hasta un diez por ciento del valor que lograran rebajar al precio de venta de dichas entidades, valor que sería consignado en dólares en cuentas cifradas en Suiza. Éste es un caso de aplicación del valor razonable, como precio convenido entre dos negociadores, «debidamente informados», en una transacción «libre».

Hárold Álvarez Álvarez

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 (cuando se reemplaza el mercado activo por metodologías subjetivas de valoración) las manipulaciones de precios, como las que se presentaron a fines 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.

Existen otras alternativas de definición del valor razonable, alternativas subjetivas, que, en subsidio de la anterior, pueden servir, según el modelo IASB, como reemplazo, en algunos casos específicos, así: a) *valor de uso: valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o de una unidad generadora de efectivo*; b) *valor revaluado: valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido*.

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 tecnológico-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 se 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 subsistemas de contabilización y, por ello, quedarían sin su bitácora de vuelo la información pertinente para soportar la gestión empresarial. Y de paso afectando profundamente las economías de los países de origen, que ya han visto como sus indicadores de empleo, crecimiento y pobreza marcan la magnitud de la crisis producida.

En este sentido, debe aclararse el panorama de los sistemas y modelos contables que un país y sus empresas utilizan, de los objetivos de tales sistemas y modelos coherentes con el entorno socioeconómico, de las características de la información a producir pertinentes con las necesidades de gestión de dichas entidades y con los intereses del país, relacionados con las estructuras impositivas y de fiscalización en los diversos niveles de recaudo y vigilancia.

El panorama empresarial de Colombia<sup>16</sup>, como el de la mayoría de los países, incluso los desarrollados, muestra la gran importancia porcentual que tienen las

<sup>16</sup>En Colombia carecemos de estadísticas confiables en muchos aspectos. Uno de ellos es el de la existencia, permanencia y clasificación de las empresas. En 2003 un estudio del Departamento

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.

Estas son condiciones concretas que caracterizan el entorno, por lo que deben estar en primer término cuando se trata de diseñar un modelo contable. La respuesta a tales condiciones y requerimientos, que son particulares de cada entorno socioeconómico, no puede estar dada por un modelo contable general global, más cuando el propuesto por IASB está identificado claramente en sus objetivos e intereses con los del capital financiero bursátil, que no coinciden con los de las pequeñas y medianas empresas, ni con los propios del estado colombiano.

En este sentido, muchos países que han realizado los debidos estudios de impacto en sus economías, han decidido mantener las estructuras regulativas para la mayoría de sus entes económicos, dejando en libertad sólo a las grandes empresas que, por sus negocios de tipo internacional, estarían interesadas en estructuras informativas como la propuesta por IASB.

#### **La tendencia crítico-interpretativa: una polémica alternativa de desarrollo de la contabilidad como ciencia social.**

Durante los últimos cincuenta años el panorama contable ha estado fuertemente influenciado, por la contabilidad positiva, y su complemento, la tendencia funcionalista<sup>17</sup> del normativismo, cuyos desarrollos se han comprometido con los del modelo económico capitalista.

En cuanto a la vertiente positiva su prestigio es innegable, así como la proliferación de tendencias y expresiones que agencian su mensaje en la perspectiva de apuntalar mejor el desarrollo capitalista financiero, última expresión del modelo económico imperante. Diversas son las razones para que su prestigio se extendiera y mantuviera. Veamos algunas de esas razones:

- ♦ La saturación de trabajos «a priori» abundantes en la década de los sesenta del pasado siglo impulsó fuertemente el desarrollo de las tendencias empíricas

---

Nacional de Planeación suministró unos datos aproximados de 250.000 empresas pequeñas, medianas y grandes, las cuales se distribuían en porcentajes aproximados del 94%, 5% y 1%, respectivamente. Este estudio no incluyó las microempresas, las cuales se han calculado en más de un millón, con una vida promedio de tres años. Los porcentajes no son muy diferentes, cuando los comparamos con los de la Unión Europea (UE), cuyos parámetros clasificatorios son similares a los de la ley 905 de 2004, vigente en Colombia, en cuanto a número de empleados. Para la UE, el 89,1% son Microempresas, 9,1% son pequeñas empresas, 1,5% son medianas y tan sólo 0,3% son grandes empresas. Fuente: Eurostat, SME database, 2000

<sup>17</sup> Nos referimos con este epíteto a la tendencia dominante dentro de los modelos regulatorios contables, cual es la de orientarse por criterios que legitiman la acción capitalista de distribución de la riqueza social, en la que el factor trabajo recibe una participación calculada apenas para su subsistencia.

que apearadas de las metodologías originadas en las ciencias naturales, podían poner a prueba hipótesis de trabajo que la investigación a priori nunca podía ni confirmar ni falsar. (Nelson, 1973, Nobes, 1982, Tua, 1991)

♦ De otra parte, la natural politización de la investigación regulatoria contable con miras a conseguir ciertas orientaciones y contenidos específicos en los modelos formulados, enardecieron el panorama de acción de los investigadores y académicos que querían preservarlo de dichas influencias consideradas acientíficas. (Horngren, 1976, Tua, 1991)

♦ El prestigio creciente de las ciencias vecinas, como la economía y las finanzas, cuyas realizaciones se movían y lo siguen haciendo, en la perspectiva positiva, cada vez más reconocidas en los estrados académicos más prestigiosos, cuyas máximas realizaciones han sido exaltadas y hasta galardonadas en diversas ocasiones con distinciones y condecoraciones como el premio Nobel<sup>18</sup>.

En cuanto a la tendencia funcionalista del normativismo, el prestigio le viene dado por la formulación de los entramados regulatorios de corte capitalista más reconocidos y hasta hoy vigentes, desarrollados en los setenta y ochenta del siglo pasado, como los de EEUU (modelo FASB) y de Gran Bretaña (modelo Corporate Report), así como el propuesto por IASB, cuya primera formulación se dio en los setenta, pero que a partir de los ochenta, cuando construyó su marco conceptual, estableció claramente su camino lógico-normativo. Vía que ha sido ratificada en sucesivos ajustes, hasta encaminarse a los objetivos convenidos en el proceso de convergencia con IOSCO, orientados a servir a los intereses de los mercados bursátiles.

Frente a esta contundente producción de literatura investigativa no es de extrañar que cualquier análisis que se haga del oficio que desempeña la disciplina contable y el contable como su promotor, sea la de que es un puntal del sistema capitalista financiero y que otras alternativas de expresión sean poco menos que inexistentes.

Sin embargo, dadas las circunstancias que actualmente vive el mundo, de asimétrico desarrollo e inequitativa distribución de la riqueza, asuntos que tocan con el oficio de la contabilidad, no hace dos o tres décadas, han comenzado a manifestarse posiciones críticas que cuestionan el papel de la contabilidad como soporte del capital y de la injusticia social; y plantean diversas vías alternas de desarrollo disciplinar, desde lo ético-moral, sociológico, sicológico, económico, histórico y político.

De todas formas, debe advertirse que no existe una escuela crítica unificada sino que aparecen diversas tendencias críticas de los enfoques convencionales positivo y normativo que, desde fronteras diversas y con disímiles planteamien-

---

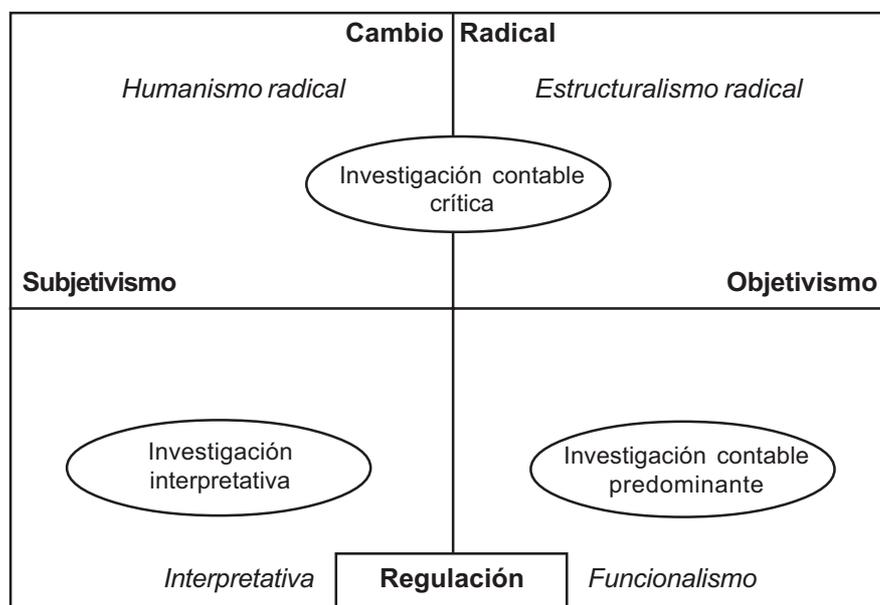
<sup>18</sup> Buena parte de los premios Nobel otorgados en economía en los últimos veinte años los han ganado investigadores que han desarrollado investigaciones en economía financiera, análisis estadísticos, valores y derivados financieros, mercados asimétricos, teoría de juegos, todas ellas apuntaladas en los métodos matemáticos característicos de la investigación empírica positiva orientada a la explicación y predicción de hechos económicos.

tos, unos más pertinentes y fundamentados que otros, incursionan en este campo del saber. Pero sin duda que hay motivaciones y visiones del mundo diversas y antagónicas que han impulsado el desarrollo de estas tendencias opuestas a la contabilidad funcionalista que buscan interpretar la problemática social y plantear sus soluciones desde el interior de la disciplina contable.

Estos nuevos desarrollos disciplinares están justificados dada la perspectiva ontológica diferente adoptada por estas corrientes, que pasan de ver el mundo social como estructuras y/o procesos concretos y predictibles, por lo tanto posibles de ser ajustados a leyes de comportamiento estilo ciencia natural, a concebirlo como el resultado de construcciones discursivas y acciones individuales y sociales, cuyo conocimiento implica actividades investigativas de interpretación y comprensión, más que de observación y descripción de comportamientos.

Ello implica, también, optar por una visión metodológica coherente con dicho cambio, que implica el abandono de metodologías denominadas «científicas» por su relación con las ciencias naturales, cuyo cometido es el establecer comportamientos regulares del objeto investigado, para optar por un alternativa hermenéutica, interpretativa e incluso, comprensiva de los fenómenos más cualitativos que cuantitativos, derivados de las acciones sociales.

En tal dirección y con el ánimo de presentar una visión panorámica de estas tendencias, nos valdremos de trabajos ya realizados por investigadores de reconocido nombre para cumplir esta meta.



Taxonomía de la investigación de Hopper y Powell (1995). Tomado de Ryan, B. et al., Metodología de la Investigación en Finanzas y en Contabilidad. Ed. DEUSTO, Barcelona, 2004. pág. 58.

En el anterior gráfico, Hopper y Powell (1995), sintetizan una interesante categorización de la investigación contable, que no pretende abarcar todas las tendencias, pero que muestra un panorama bastante abarcador e ilustrativo de las tendencias que actualmente se mueven en la disciplina, incluyendo la perspectiva funcionalista ya detallada antes.

Así mismo, Ryan et al. (2004) han desarrollado en éste, por demás interesante libro, un análisis detenido de los procesos de investigación en contabilidad y finanzas, para lo cual proponen una taxonomía de las tendencias investigativas, en tres grupos, así: Investigación contable predominante, Investigación interpretativa e Investigación crítica. Además se soportan en la caracterización de Chua W. F. (1986), para sustentar esta clasificación.

### **Investigación contable predominante<sup>19</sup>**

Burell y Morgan (1979), usaron la expresión «funcionalismo» para referirse al cuadrante inferior derecho,... que combina una visión objetivista del mundo con la preocupación por la regulación. La expresión proviene de trabajos sociológicos que consideran la sociedad como un sistema único de elementos relacionados, en el que cada elemento de la vida social cumple una función específica y el investigador tiene el objetivo de descubrir la naturaleza de esas funciones. Esto se parece a buena parte de la investigación contable predominante, que se ocupa principalmente del funcionamiento de la contabilidad. Estos trabajos parten de una visión objetiva de la sociedad, consideran la conducta individual como determinística y usan la observación empírica y una metodología positiva de investigación...

#### *Supuestos dominantes de la investigación contable predominante<sup>20</sup>.*

##### *A. Creencias sobre el conocimiento*

La teoría y la observación son independientes entre sí y se prefieren los métodos cuantitativos de recolección de datos para proporcionar una base de generalizaciones.

##### *B. Creencias sobre la realidad física y social*

La realidad empírica es objetiva y externa al sujeto (y al investigador). Los actores humanos son esencialmente objetos pasivos que persiguen racionalmente sus metas asumidas. La sociedad y las organizaciones son básicamente estables y la conducta disfuncional se puede dirigir mediante el diseño de sistemas de control.

##### *C. Relación entre teoría y práctica contable*

La contabilidad se ocupa de medios, no de fines. Tiene valor neutral y las estructuras institucionales existentes se dan por hechas.

---

<sup>19</sup> Ryan, B. et al. op. Cit., págs. 59 y ss. Tomado no textualmente.

<sup>20</sup> Caracterización propuesta por Chua W. F. (1986) y citada por Ryan, B. et al. op. Cit., págs. 59.

### **Investigación contable interpretativa**

El cuadrante inferior izquierdo... lleva la expresión «interpretativa» porque es una investigación que se preocupa de comprender el mundo social, y busca comprender la naturaleza social de las prácticas contables. Algunos investigadores contables críticos... ponen objeciones a la investigación interpretativa porque no busca proporcionar una crítica social y promover el cambio radical. De todos modos el trabajo interpretativo trata de comprender el carácter social de la vida diaria....

#### *Supuestos dominantes de la investigación contable interpretativa*<sup>21</sup>

##### *A. Creencias sobre el conocimiento*

La teoría se usa para explicar las intenciones humanas. Su adecuación se valora por la consistencia lógica, la interpretación subjetiva y el acuerdo con las interpretaciones de sentido común de los actores.

##### *B. Creencias sobre la realidad física y social*

La realidad se crea socialmente y se objetiviza mediante la interacción humana. La acción humana es intencional y su significado se basa en el contexto histórico y social. Se asume el orden social y se media en los conflictos a través de los significados compartidos.

##### *C. Relación entre teoría y práctica contable*

La teoría contable busca explicar la acción y comprender cómo se produce y reproduce el orden social.

### **Investigación contable crítica**

Burell y Morgan usaron las expresiones «estructuralismo radical» y «humanismo radical» para distinguir entre: 1) la investigación que ve la sociedad formada por estructuras sociales, y 2) la investigación que pone a la persona en el centro de la imagen y considera a la sociedad como la creación de actores sociales individuales. Pero Hopper y Powell no se sentían muy dispuestos a hacer tal distinción, preferían discutir las «teorías radicales» como una categoría de la investigación contable. Esto se debe, en parte, a la naturaleza problemática de la distinción subjetiva-objetiva y especialmente, su manifestación en el debate acción-estructura....

#### *Supuestos dominantes de la investigación contable crítica*<sup>22</sup>

##### *A. Creencias sobre el conocimiento*

Los criterios para juzgar las teorías son siempre temporales y limitados por el contexto. Los objetos sociales sólo se pueden comprender a través del estudio de su desarrollo y cambio histórico dentro de la totalidad de relaciones.

<sup>21</sup> Idem, pág. 61.

<sup>22</sup> Ibídem, pág. 62.

*B. Creencias sobre la realidad física y social*

La realidad empírica se caracteriza por relaciones reales y objetivas, pero se transforma y reproduce mediante interpretación subjetiva. Se aceptan la intención humana y la racionalidad, pero tienen que ser analizadas críticamente porque el potencial humano está alienado por falsa conciencia e ideología. El conflicto fundamental es endémico en la sociedad, debido a la injusticia social.

*C. Relación entre teoría y práctica contable*

La teoría tiene un imperativo crítico, concretamente la identificación y eliminación de prácticas dominantes e ideológicas.

Se deriva de estas taxonomías un amplio panorama de investigación de nuevo tipo, que hasta ahora se está comenzando a recorrer en la perspectiva crítico-interpretativa. A continuación realizamos un breve análisis de las tres perspectivas establecidas por Hopper y Powell, de la investigación contable, predominante, interpretativa y crítica, como una categorización que permite diferenciar los caminos de desarrollo parcial del conocimiento contable, así:

a) En cuanto a la investigación predominante podemos concebir que aquí se incluyen los procesos que apuntan al fortalecimiento de modelos regulatorios contables acríticos que soportan el funcionamiento del modelo económico dominante y sus relaciones jurídicas de producción y distribución de riqueza.

En el gráfico no cabe la investigación positiva relacionada con problemas de descripción, explicación y predicción de prácticas contables o con la construcción de modelos contables que apunten a prever resultados financieros, debido a que siendo objetivista esta línea investigativa no se acomoda a condiciones regulativas específicas, para incluirla dentro del cuadrante inferior derecho, ni tiene una orientación crítica, para ser incluida dentro del cuadrante superior derecho.

b) Respecto de la investigación interpretativa, aunque se distancia de la tendencia predominante, no lo hace con el ánimo de confrontar el orden establecido y con ello el sistema regulatorio general (político, económico y contable), sino que busca adecuar las condiciones para alcanzar una mejora en la comprensión de las prácticas contables como prácticas sociales.

Debe resaltarse aquí el cambio de perspectiva ontológica, por cuanto no se aborda el objeto investigativo como externo al observador, sino que se establece una visión participativa del sujeto en la creación de esa realidad social objeto de conocimiento.

Así mismo, el enfoque metodológico varía desde los métodos «científicos» a los naturalistas, estableciendo una vía comprensiva e interpretativa de estudio de los problemas contables en su entorno natural.

c) Con relación a la vía crítica, el panorama es bastante diferente al de los dos anteriores, por cuanto su orientación está en dirección contraria al manteni-

miento de las condiciones socioeconómicas vigentes. Se opone radicalmente al orden ideológico-político establecido y adopta como imperativo la eliminación de las prácticas ideológicas dominantes.

Pensamos que frente a la anterior perspectiva, esta corriente tiene varias similitudes: en lo ontológico, en cuanto que establece la relación sujeto-objeto como una relación dialéctica, en la que el objeto es construido y afectado por el sujeto. En lo metodológico, puesto que participa de la misma metodología de acercamiento al problema. En lo epistemológico, ya que coinciden en la forma de alcanzar el conocimiento del fenómeno. Su diferencia es ideológica, ya que establece una crítica radical al statu quo político-económico, buscando, desde la acción de la investigación contable, la eliminación de la injusticia social.

De otra parte Escobar B. y Lobo A.<sup>23</sup> (2002) proponen una clasificación de los enfoques críticos en contabilidad gerencial más significativos en dos escuelas:

a) Perspectivas marxistas: Se basan en el estudio del antagonismo, la división y la lucha de clases. Siendo la contabilidad gerencial (CG) un medio de explotación de los trabajadores, se pone más énfasis en él que en el objetivo organizativo. Entre los enfoques destacamos el *labour process* por ser el más empleado. Sostiene, básicamente, que la CG es un instrumento al servicio del capitalismo que permite alienar y explotar a los trabajadores para conseguir más fácilmente sus objetivos. Ha sido la más estudiada entre las aproximaciones marxistas, destacando los trabajos de Hopper y otros (1987) y Hopper y Armstrong (1991).

b) Perspectivas postmodernistas: Se basan en el análisis de las diferencias entre los mundos de la organización: natural, social y subjetivo. Pretenden explicar el comportamiento de los individuos y las dinámicas organizativas en función de sus interrelaciones. Entre ellas destaca el enfoque foucaultiano, extensamente empleado para estudiar las relaciones poder conocimiento dentro de las organizaciones. Existe un gran número de trabajos realizados bajo esta perspectiva, entre los que destacan los de Millar y O'Leary (1987) y Ezzamel (1994).

En coherencia con los enfoques citados y en un panorama específico de incidencia contable en la gestión empresarial, aparece el interés de explicar el papel de los mecanismos de control en las organizaciones desde perspectivas menos convencionales, por ejemplo, marxistas o posmodernistas. Así se plantean, según Larrinaga (1998), a) *la negación de los hechos y afirmación de las ideas, por lo que los criterios para juzgar las teorías son válidos temporalmente y en el contexto en que se formularon*; b) *las potencialidades de las personas son alienables mediante el empleo de mecanismos restrictivos*; c) *la realidad empírica se objetiviza mediante su interpretación intersubjetiva*; d) *el conflicto es una característica fundamental y endémica de la sociedad*; e) *la injusticia e*

<sup>23</sup> Escobar B y Lobo A. Un meta-análisis de la investigación en contabilidad. Cuadernos de CC. EE. Y EE, Universidad de Sevilla, España. Nº 42, 2002, pp. 11-36

Hárold Álvarez Álvarez

*ideología a nivel socioeconómico inhiben la creatividad y la racionalidad de las personas.*

En el caso de la contabilidad analítica y gerencial, las precedentes hipótesis permiten postular unas vías de conducta direccionales que apuntan a que la organización se dirija por derroteros antes no pensados como posibles rutas de comportamiento empresarial, dependiendo de los objetivos asumidos como válidos por la gerencia.

Desde otra mirada, Mattessich<sup>24</sup> ha clasificado globalmente como CIV (por sus siglas en inglés: Visión Crítico Interpretativa) al movimiento crítico en contabilidad y cuyo crecimiento de alguna manera se ve impulsado por el debate frente a corriente positiva, en relación con los juicios de valor. El positivismo se distingue por su negativa a aceptar juicios de valor, pero acomoda como precientífico, es decir, fuera de discusión, el objetivo de obtener máximos beneficios. La CIV, con su base crítica, postestructuralista y postmodernista, anota Mattessich, ve una oportunidad para afirmar que todas las ciencias están cargadas de juicios de valor y que ninguna es capaz de revelar lo que es verdadero y real.

Esta perspectiva conflictiva de la CIV, según Mattessich, se ve confirmada en el siguiente párrafo que incluye en su artículo (2003b): *El hecho de que también los historiadores se hayan visto enredados en esta polémica puede servir para dar idea de que no basta con concentrarse en la teoría de la contabilidad. La Historia, la Filosofía y prácticamente todos los aspectos de la ciencia son sospechosos para los seguidores de la CIV y del postestructuralismo de Foucault, el desconstruccionismo de Derrida el hiperrealismo y la noción de simulacro de Baudrillard. Debido a su naturaleza de ciencia aplicada y a su precaria posición científica, la contabilidad puede resultar más vulnerable a estas tendencias radicales que otras hard sciences o disciplinas científico-tecnológicas más sólidas y robustas, cuyos estudiosos parecen quitarse de encima con más facilidad los contraargumentos de los radicales.*

Para Mattessich<sup>25</sup>, interpretaciones como las del grupo Macintosh fundado en los conceptos de hiperrealidad y órdenes de simulacro de Baudrillard, constituyen, en buena medida, un desconocimiento de los procesos objetivos seguidos para determinar sus categorías y reconocer los hechos por la contabilidad. Al respecto dice: *Baudrillard no trata cuestiones contables y por esta razón nuestra mayor preocupación es la adecuación de la interpretación de Macintosh et al. (2000) a la contabilidad. En general, su análisis es más racional o científico que el análisis de Baudrillard, que es principalmente una presentación metafórica de simulación e hiperrealidad. Aún así, su tratado está plagado de numerosos pasajes de retórica puramente baudrillardiana.*

<sup>24</sup> Mattessich, R. (2003b) Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. Partida Doble N° 144, Mayo de 2003, pág. 107.

<sup>25</sup> Mattessich, R. (2003a) La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una comparación con las «Órdenes de Simulacro» de Baudrillard y su Hiperrealidad en Revista Comunicaciones, AECA N° 9, Madrid, 2003.

Por otra parte, piensa que lo más conveniente sería esperar una síntesis entre el enfoque positivo y la CIV, acogiendo como metodología para las dos corrientes la CoNAM: *Los seguidores de la PAT (del inglés Positive Accounting Theory) pueden, por una parte, afirmar que la CoNAM presenta características similares o incluso idénticas a su propia metodología (posiblemente como extensión de ella) o, por otra parte, rechazada de plano junto con el acercamiento normativo debido a su falta de carácter científico. De igual manera, los normativistas podrían rechazarla por ser una rutina positivista camuflada, o bien considerar que en poco difiere de su propio acercamiento. Sin embargo, estas críticas sólo afectarían a la CoNAM si la intención general fuera alcanzar una solución de compromiso. Pero una síntesis es más independiente, es algo que aspira a convertirse en un nuevo paradigma tan poderoso y convincente que pueda asumir una posición de dominio sobre el antiguo paradigma y sobre el resto de sus competidores. Además, la CoNAM es distinta de sus contendientes, al menos en dos aspectos. Primero, en ella se formulan y exponen de manera explícita las normas y juicios de valor en relación con los objetivos perseguidos. En segundo lugar, se busca alcanzar una relación satisfactoria e incluso óptima entre fines y medios. En mi opinión, ninguna de las dos posiciones extremas puede presumir de haber hecho un esfuerzo sistemático sobre la base condicional normativa antes mencionada.*

A continuación, por considerarlo importante complemento de la exposición de las corrientes críticas en contabilidad, citamos parcialmente y comentamos tres de las diez ideas cruciales que Mattessich (2003b) propone como principales características de las corrientes postestructural y postmoderna que se manifiestan dentro de la CIV:

1. La objetividad y «la verdad absoluta» son ilusiones; la «verdad» es relativa según los sistemas del discurso, cuyas reglas determinan qué es verdad y qué no lo es. La ciencia no es más que un medio para escapar del engaño. Con todo, todavía se pueden encontrar criterios científicos de verdad entre los pensadores de la «modernidad» (en los trabajos de Habermas, por ejemplo)....

Se puede convenir en la no existencia de la «verdad absoluta», pero no se puede aceptar su relatividad absoluta. La verdad es una idea regulativa que impulsa a la ciencia en su búsqueda, para permanecer finalmente con una verdad temporal, provisional y falsable.

En el caso de la contabilidad, debe pensarse en que hay diversos panoramas, dependiendo de los objetivos o propósitos del sistema o modelo contable. Por ejemplo, si existe una orientación hacia la contabilidad de gestión, el mensaje contable, como lo expresamos antes, va a mostrar una panorama coherente con tal orientación, seguramente, basado en el costo histórico o en el valor de reemplazo; a su vez, si el usuario dominante es un prestamista, es posible que esté interesado en establecer una valoración combinada, de precios históricos y de mercado. En cada caso, ingresos, ganancia, patrimonio, costos y gastos, entre otros valores, serán diferentes.

En tales circunstancias, ¿cuál es la verdadera realidad económico-financiera de la entidad? Todo depende de los objetivos que se persigan con la información. ¿Es ésta una hiperrealidad o un simulacro de la misma? Lo que finalmente no se puede ignorar es que dependiendo de tales informes se optará por una decisión específica cuyo resultado va a afectar positiva o negativamente a sectores sociales involucrados con la entidad. Y esa sí es una realidad.

2. El pensamiento racional no domina el lenguaje, pues este es principalmente metafórico. No tiene por qué haber coincidencia entre lo que se dice o escribe y lo que se quiere comunicar, siendo responsabilidad de las técnicas «deconstructivas» (que Derrida define sólo en términos negativos, es decir, lo que no es) cubrir el vacío entre intención y acto.

Defender la no correspondencia entre lo que se dice o escribe y lo que se quiere comunicar es, en principio, para la contabilidad, una afirmación tan inconveniente como peligrosa. Inconveniente, dado que los criterios ético-morales del deber ser y los lógico-rationales de la coherencia se oponen a que sólo el intérprete sea el responsable de escudriñar y «deconstruir» el mensaje y mediante tal procedimiento deleve lo que el emisor le quiso comunicar pero que no le comunicó. Peligrosa, frente a circunstancias como las que acaba de sufrir la profesión y, de contera la disciplina contable, a raíz de los graves escándalos financieros, producidos entre otras causas, por los mensajes fraudulentos que los emisores y auditores produjeron y avalaron, y que los receptores no estuvieron en capacidad de «deconstruir» e interpretar adecuadamente.

*3. La labor de la ciencia no es ni describir ni explicar la realidad, sino construir realidades nuevas. Siendo consecuente con esta tendencia, muchos seguidores de la CIV han seguido una orientación ontológica, el constructivismo social, tal y como confirma Lukka (1990) «las ideas inherentes al constructivismo social se usan hoy habitualmente en los estudios de contabilidad crítica»*

Esta es una observación interesante para la contabilidad, que está al tenor de lo que pretendimos sustentar en la primera tesis de este escrito: la contabilidad es factor del dato que produce una realidad sobre la que se toman decisiones que afectan la riqueza y el bienestar de los involucrados en los procesos productivos. Si bien no es nada despreciable el trabajo descriptivo-explicativo que la ciencia en general y que ciertas ciencias sociales pueden realizar con buenas perspectivas, como la contabilidad, para mejorar la comprensión de la realidad objeto de estudio.

En la perspectiva ontológica de la realidad que Mattessich ofrece y a la que a continuación nos vamos a referir, la complementación de las perspectivas descriptiva y normativa no sólo es deseable sino, en nuestro concepto, posible. Por lo menos en lo que a contabilidad se refiere, aperados de las herramientas CoNAT y CoNAM, procesos descriptivos, prescriptivos y constructivistas pueden complementarse con miras a solucionar incógnitas y a alcanzar objetivos deseables.

Para finalizar este acápite nos permitimos comentar, también muy brevemente, apartes del trabajo del profesor Mattessich «La representación contable y el

Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad» (2003a), ya que este trabajo surge de un debate académico con el grupo Macintosh (Macintosh et al. 2000), alrededor de criterios como «Hiperrealidad» y «Órdenes de Simulacro» formulados por Baudrillard, reconocido representante del postmodernismo, y retomados por el grupo para aplicarlos al campo contable.

Macintosh et al. postulan que los conceptos contables como ingreso y capital, etc., han dejado de referirse a hechos u objetos reales y que «la contabilidad ya no actúa con la lógica de la transparencia informativa, la utilidad y las economías de información» (Mattessich, 2003a)

Para responder a estas afirmaciones el profesor Mattessich realiza una reflexión ontológica sobre la realidad y propone un interesante ejemplo que él denomina «El Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad», OMR (Onion Model of Reality, por sus siglas en inglés). *El OMR pertenece a la misma familia que las teorías ontológicas de Hartmann, Campbell y Lorenz, pero con algunas diferencias. Observa las capas de realidad como dependientes de e incluidas una en la otra, como las de una cebolla. También concibe estos diferentes niveles desde una perspectiva multidimensional que incluye tiempo y otras dimensiones, en vez de ver las capas en una dimensión única. Otro aspecto importante es que las diferentes capas no pueden ser consideradas permanentemente iguales. El núcleo (posiblemente de energía pura, cualquiera que sea la forma definitiva que pueda asumir) es considerado de mayor permanencia que las cosas, sucesos, propiedades y otras relaciones en los niveles más altos (p.e., el nivel social, legal y económico). Estas «realidades superficiales» se van haciendo cada vez más pasajeras, las más altas van ascendiendo en la jerarquía. Algo semejante a lo que ocurre en la corteza de la tierra, los océanos y las distintas capas atmosféricas de nuestro planeta, que se hacen cada vez más volátiles, a medida que se asciende.*

El OMR es formulado en Mattessich (1991) y desarrollado en Mattessich (1995). Dentro de sus principales rasgos está el de la distinción de *realidad absoluta* y *realidades superiores* (niveles de la realidad físico-química, biológica, psicológica y social). El cuarto nivel, realidad social, existe por la dinámica desarrollada por grupos animales o humanos que viven en sociedad, cuyos subniveles superiores se convierten en propiedades morales, económicas, legalistas y similares. Estas capas y subcapas envuelven a la precedente pero no son reductibles a la anterior. *La distinción entre hecho por el hombre versus natural, parece ofrecer al menos una línea de demarcación entre la realidad biológica y la realidad social.* La contabilidad estaría alojada en la realidad social, en la que existe la noción de ciertas propiedades emergentes concretas como la conciencia, las obligaciones sociales, los derechos de propiedad y así sucesivamente, que serían verificables, como tradicionalmente lo han sido desde que la contabilidad simbólica fue inventada por los sumerios, hace más de cinco mil años<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Mattessich, R. La Representación Contable y el modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una comparación con las «Órdenes de Simulacro» de Baudrillard y su Hiperrealidad, en Revista Comunicaciones, AECA N<sup>o</sup> 9, Madrid, 2003.

Hárold Álvarez Álvarez

Esta formulación presenta una alternativa ontológica de la realidad frente a las consideraciones del mundo factual bidimensional que ha sido tradicional en el ámbito de la reflexión epistemológica de las ciencias. A partir de dicha visión se han formulados metodologías totalmente diferentes para abordar el conocimiento, dependiendo de si la esfera es natural o social, o descriptiva o prescriptiva. Desde la perspectiva de la OMR, se comprendería que la metodología puede ser básicamente la misma, con elementos complementarios cuando se trata de estudiar los problemas sociales. Así, la posición detallada en el punto 3, relacionada con las características de la CIV, analizada por Mattessich y citada arriba, en la que se descalifica el papel descriptivo de la ciencia social, que carecería de sustento.

En la perspectiva de construir caminos alternativos de avance socioeconómico, empeño en el cual el saber contable, por su calidad de ciencia aplicada está comprometido, los enfoques teóricos, metodológicos y ontológicos propuestos por Mattessich deben tomarse como útiles herramientas, que alimentados con visiones y propósitos, posibilitarán el concurso contable en esta tarea de reconstrucción de la sociedad.

No es nada fácil para cualquier saber social el desarrollo y feliz término de investigaciones orientadas a proponer y/o construir nuevos caminos críticos del statu quo en cuestiones económico-sociales y, por ende, ideo-políticas. Aún lo es más complejo para la contabilidad por las consabidas razones de ser concebida en un nivel de minusvalía científica, pero reforzadas por fungir como un saber guardián de los secretos del capital que sólo competen a sus propietarios. Aún en estas épocas de globalización económica, la información contable es protegida con normas relativas al secreto profesional y a la confidencialidad de los negocios.

Pero, además, la contabilidad se ha erigido como un puntal de soporte y de legitimación del sistema económico capitalista en general y, hoy por hoy, del modelo de explotación neoliberal.

En tales circunstancias, el avance del saber contable por la vía crítico-interpretativa se anticipa muy difícil, controvertido y accidentado. Las instituciones patrocinadoras de investigación, las universidades e, incluso, los investigadores en general, a priori afirmamos que no están interesados en estos desarrollos. Para ratificar esta presunción no es necesario ir más allá de revisar los proyectos que estas instituciones patrocinan. No conocemos líneas ni grupos de investigación contable en Colombia que sigan esta perspectiva. Esperamos estar equivocados.

Sin embargo, esta es la línea que a la contabilidad le ofrece las mayores posibilidades de avance en la vía de contribuir a la construcción de modelos socioeconómicos orientados al desarrollo humano más equitativo, que posibilite un mundo donde el hombre sea el centro de preocupación y no la acumulación del capital.

## Conclusiones

A grandes rasgos hemos oteado el panorama del quehacer contable, frente al cometido propuesto al principio de mostrar tres aspectos que, en nuestro juicio, deben ser discutidos frente a develar el papel actual de la disciplina contable como saber social aplicado.

El primero, el relativo a la formulación de las cifras económico-financieras que la contabilidad elabora, proceso en el cual hay un significativo campo discrecional que merece ser observado por los interesados en comprender mejor la magnitud y la gestión de actividades sociales como el de la acumulación y distribución de la riqueza, en las actividades productivas empresariales, donde la contabilidad es testigo de excepción. Desde esta perspectiva, creemos que es pertinente reclamar el acompañamiento de investigadores y académicos de otras disciplinas sociales interesados en auscultar la realidad factual y, a partir de allí, contribuir a la construcción de mejores y más justas formas de convivencia social.

En segundo término, el de la presencia activa de fuertes intereses de los poderosos usuarios de la información, que direccionan la información contable gracias a la intervención de diversas instancias de poder, para legitimar las formas y vías de apropiación de los excedentes sociales. En este aspecto deben construirse espacios de reflexión que permitan comprender el papel de saberes como el contable, su rol en la construcción de nuevas realidades sociales y la posibilidad de direccionarlos para alcanzar mejores formas de coexistencia humana.

Frente al tercer aspecto, relacionado con el derrotero seguido por la contabilidad en el ámbito de la teoría crítica, a pesar, o si se quiere, gracias a los debates y confrontaciones internas, creemos que se va avanzando, así sea lentamente, en el proceso de legitimar una nueva visión y un nuevo camino de desarrollo disciplinar que permitirá construir otras formas de acción profesional comprometidas con ideales humanos de justicia y bienestar social. Es esta vía de investigación la que debe ser cultivada por los contables preocupados por el quehacer social de la contabilidad. Aquí se nos prometen los argumentos que permitirán acompañar a los trabajadores de las ciencias sociales comprometidos con mejores destinos para nuestros pueblos. La contabilidad y los contadores también podemos y debemos contribuir en la construcción de ese mundo mejor.

## Bibliografía

- ARISTÓTELES. *Ética Nicomaquea*. Ed. Universales. Bogotá, Colombia, 1987.
- CUADRADO, A. y Valmayor, L. *Metodología de la Investigación Contable*, Mc GrawHill, Madrid, 1998.
- ESCOBAR, B. y LOBO, A. Un meta-análisis de la investigación en contabilidad. Cuadernos de CC. EE. Y EE, Universidad de Sevilla, España. Nº 42, 2002, pp. 11-36
- HORNGREN, C. Will the Financial Accounting Standards Board be here in 1980? *Journal of Accountancy*, Nov. 1976.

Hárold Álvarez Álvarez

MATTESSICH, R. Contabilidad y Métodos Analíticos. Medición y Ptoyrcción del Ingreso y la Riqueza en la Microeconomía y en la Macroeconomía. Ed. La Ley, Buenos Aires, 2002.

MATTESSICH, R. Critique of Accounting, Quórum Books, Wesport, Connecticut, 1995, P 23 y 26.

MATTESSICH, R. (2003b) Contabilidad: ¿cisma o síntesis? El desafío de la teoría condicional normativa. Partida Doble N° 144, Mayo de 2003, pág. 107.

MATTESSICH, R. (2003a) La Representación Contable y el Modelo de Capas-Cebolla de la Realidad: Una comparación con las «Órdenes de Simulacro» de Baudrillard y su Hiperrealidad en Revista Comunicaciones, AECA N° 9, Madrid, 2003.

NOBES, C. In defense of Accounting Research. Accountancy, August, 1982.

RYAN, B., Scapens, R. y Theobald, M. Metodología de la Investigación en Finanzas y en Contabilidad. Ed. DEUSTO, Barcelona, 2004

SUÁREZ P, et al. Arqueología e Historia de la Contabilidad, Tomo I, Unidad Editorial UNINCCA, Bogotá, 2004.

TUA, J. Principios y normas de Contabilidad, Ministerio de Economía y Hacienda, IPC, Madrid, 1984

TUA, J. La Investigación Empírica en Contabilidad. La Hipótesis de Eficiencia del Mercado. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991.

### **Hárold Álvarez Álvarez**

Contador Público (Universidad Nacional de Colombia, Santafé de Bogotá). Magíster en Ciencias Financieras y Sistemas (Universidad Central, Santafé de Bogotá). Estudios Doctorales en Economía Empresarial (Universidad Autónoma de Madrid, España). Expresidente del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y actual asesor de la misma institución. Articulista en revistas académicas especializadas del orden nacional e internacional. Profesor universitario, de pregrado y postgrado, en la Universidad del Quindío, Universidad de Manizales, Universidad la Gran Colombia, entre otras. Su interés académico ha girado en torno a temas como teoría contable, contabilidad internacional y contabilidad y economía.